



Sastavljanje ili postavljanje dobara isporučenih u drugu državu EU

mr. sc. Zdravko Baica, Neven Baica, mag. oec.

Odredbama Zakona o PDV-u propisana su posebna pravila za isporuku dobara u drugu državu članicu na kojima isporučitelj obavlja i isporuku sastavljanja ili postavljanja. Takva isporuka oporezuje se u državi gdje je sastavljanje ili postavljanje obavljeno, a u ovom članku pojašnjavamo načine podmirivanja obveze PDV-a u toj državi članici, odnosno postupak pojednostavljenja kojim obvezu plaćanja PDV-a na sebe preuzima primatelj isporuke.

1. Uvod

Kada porezni obveznik obavi drugom poreznom obvezniku isporuku dobara koje ujedno na mjestu isporuke i priprema za upotrebu, odnosno koje sam sastavlja ili postavlja, tada se radi o složenoj isporuci koja sadrži i elemente isporuke dobra i isporuke usluga.

Kada takvu isporuku obavlja hrvatski porezni obveznik u sustavu PDV-a, a dobra ne napuštaju teritorij RH, te se sastavljaju i postavljaju kupcu u RH (neovisno da li je hrvatski porezni obveznik, kupac iz druge države ili građanin), uvijek je dužan na takvu isporuku zaračunati PDV.



ističemo...

Međutim, kada se dobro isporuči u drugu državu članicu EU, te se u toj državi i obavi sastavljanje i postavljanje, postoji više mogućnosti na koji se podmiruje obveza u toj državi.

Iz tog razloga u ovom članku se isključivo bavimo slučajevima kada se dobro sastavlja i postavlja u drugoj državi članici. Kako bi utvrdili pravila povezana sa mjestom oporezivanja takve usluge, ali i pravila evidentiranja i izvještavanja o takvoj isporuci, bilo da se porezni obveznik u RH javlja u ulozi isporučitelja ili primatelja te usluge, razmatrat ćemo pravila propisana odredbama:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13–Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23 i 35/24); u daljnjem tekstu: **ZPDV**

- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24 i 39/24; u daljnjem tekstu: **PPDV**)

No, u ovom slučaju osim propisa RH, za ispravnu primjenu poreznih pravila kod obavljanja takve usluge bitne su i odredbe:

- **Direktive Vijeća EU 2006/112/EZ** o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te
- **Provedbene Uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011** o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te
- **Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2018/1912** kojom je dopunjena Provedbena uredba Vijeća (EU) 282/2011

2. Osnovno o isporukama u EU

Isporuka dobara s sastavljanjem i postavljanjem specifična je isporuka zbog posebnog pravila mjesta oporezivanja, i drugačije mogućnosti prijenosa porezne obveze na kupca, koji se naziva pojednostavljenjem. Kako bi razumjeli različitost ovih pristupa, u poglavljima 2.1. i 2.2. pojasnit ćemo postupanje u slučaju kada usluge isporuka dobara i usluga sastavljanja i postavljanja nisu povezane. Na kraju, u poglavlju 2.3. prenijet ćemo osnovna pravila u slučaju kada se obavlja isporuka dobara u drugu državu članicu u kojoj isporučitelj ili netko za njegov račun obavlja na tom dobru i uslugu sastavljanja ili postavljanja.

2.1. Isporuka dobara (bez usluge sastavljanja ili postavljanja)

U ovom poglavlju pojašnjavamo pravila povezana s isporukom dobara koje se otprema u drugu državu članicu, ali za koju se ne daje i usluga sastavljanja i postavljanja.

Mjesto oporezivanja dobara propisano je člankom 13. ZPDV-a. Tako je **mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj**, kupac ili treća osoba, **smatra mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca**. Dakle, ukoliko se dobro otprema iz jednog mjesta u hrvatskoj do drugog mjesta na teritoriju RH, tada mjesto oporezivanja ostaje u RH, te će porezni obveznik iz RH na takvu isporuku zaračunati PDV. Međutim, u slučaju kada se dobro otpremi u drugu državu članicu EU, tada se primjenjuje pravilo iz članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a koje citiramo:

“PDV-a su oslobođene isporuke dobara koje prodavatelj ili osoba koja stječe dobra ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- 1) *dobra se isporučuju drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a koja djeluje kao takva, u drugoj državi članici i*
- 2) *porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik kojoj se obavlja isporuka registrirana je za potrebe PDV-a u drugoj državi članici te je isporučitelju dala svoj PDV identifikacijski broj,”*

Status poreznog obveznika za potrebe primjene ovog oslobođenja provjerava se preko baze VIES poreznih obveznika. Od 2020. godine za dokazivanje isporuke u drugu državu članicu EU u izravnoj je primjeni odredba članka 45.a Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2018/1912 kojom je dopunjena Provedbena uredba Vijeća (EU) 282/2011 (u daljnjem tekstu: Uredba (detaljnije u poglavlju 6.4.2. ovog članka).

Kada se raspoložbe sa dokazima da je dobro otpremjeno u drugu državu članicu EU, te kada je korištenjem VIES baze dokazano da je primatelj te isporuke porezni obveznik te zemlje, isporučitelj iz RH **koristi oslobođenje iz članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a**. Takav porezni obveznik **dužan je sastaviti račun s oznakom “reverse charge” ili “prijenos porezne obveze”** kako bi naznačio da je plaćanje PDV-a preneseno na primatelja dobra.



ističemo...

Dakle, kada se radi o **isporuci dobara u drugu državu članicu (koja se ne postavlja, niti sastavlja)**, tada po zadovoljenju uvjeta za navedenim oslobođenjem, isporučitelj sastavlja **račun bez iskazanog PDV-a s napomenom “prijenos porezne obveze” ili “reverse charge”**.

Detaljnije o isporukama dobara u drugu državu članicu EU pisali smo u članku: **“Isporuka dobara u države članice EU”**, autor: Biljana Stanković, objavljen u časopisu RiPup 11/2023. Ovu isporuku zbog jednostavnosti u ovom članku ponekad nazivamo i “običnom” isporukom dobara.

2.2. Usluga sastavljanja ili postavljanja (bez isporuke dobara)

Pravila oporezivanja usluga propisana su člancima 17. do 26.a ZPDV-a. Odredbe članka 17. su opće pravilo oporezivanja, dok su člancima 18. do 26.a propisani izuzeci od tog općeg pravila.

Da bi isporučitelj utvrdio mjesto oporezivanja prvo provjerava da li je primatelj porezni obveznik ili nije, što se također provjerava korištenjem VIES baze. Kada se utvrdi status poreznog obveznika, provjerava se da li je usluga navedena u izuzetcima iz članka 18. do 26.a ZPDV-a.

Ako je primatelj usluge porezni obveznik, a usluga nije pronađena među izuzetcima, tada se primjenjuje opće pravilo iz članka 17. stavka 1. ZPDV-a koje glasi:

“Mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge.”

Obzirom da usluge sastavljanja ili postavljanja pokretnog dobra nisu navedene u izuzetcima, na takve usluge primjenjuje gore citirano pravilo iz članka 17. stavka 1. ZPDV-a.



ističemo...

Za uslugu sastavljanja ili postavljanja (bez isporuke dobara), obavljenu poreznom obvezniku iz druge države članice EU s valjanim PDV-ID brojem primatelja isporučitelj iz RH ispostavlja **račun bez iskazanog PDV-a s napomenom “prijenos porezne obveze” ili “reverse charge”**.

Obavljenu uslugu sastavljanja ili postavljanja koja nije povezana s isporukom dobara (dobra su ili u vlasništvu kupca usluge ili ih je dopremio netko drugi, a ne pružatelj usluge sastavljanja ili postavljanja) za potrebe ovog članka nazivat ćemo “običnom”.

2.3. Isporuka dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem

Ukoliko je porezni obveznik uslugu sastavljanja ili postavljanja obavio na dobrima koje je sam dopremio u drugu državu članicu (ili je uslugu obavio netko za njegov račun), radi se o posebnoj, složenoj isporuci koja ima svoje vlastito pravilo mjesta oporezivanja propisano odredbom članka 13. stavka 4. ZPDV-a:

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

Dakle, u slučaju kada se usluga sastavljanja i postavljanja obavlja na isporučenom dobru, za oporezivanje je isključivo bitno mjesto sastavljanja ili postavljanja tih prevezenih dobara:

- neovisno o tome tko je dobra prevezao te
- neovisno o tome da li usluga uključuje probni rad ili ne.



Kada su zadovoljeni navedeni uvjeti mjesto oporezivanja uvijek će biti mjesto gdje se ta dobra sastavljaju ili postavljaju, neovisno o tome da li je primatelj isporuke porezni obveznik ili nije.

**ističemo...**

Dakle, za mjesto oporezivanja nije bitno da li je kupac porezni obveznik ili nije. U slučaju otpreme dobra u drugu državu članicu gdje će biti obavljena i usluga sastavljanja i postavljanja, mjesto oporezivanja uvijek će biti ta država članica EU.

Međutim, na koji način će biti podmirena obveza PDV-a, odnosno da li će je podmiriti isporučitelj ili će plaćanja PDV-a preuzeti kupac, ovisi o tome da li država članica EU u kojoj se obavlja sastavljanje ili postavljanje za tu svrhu primjenjuje pojednostavljenje, te da li je primatelj te usluge porezni obveznik te države koji ima obvezu preuzeti plaćanje PDV-a.

**ističemo...**

U ovom članku detaljno pojašnjavamo na koji način će hrvatski isporučitelj utvrditi mogućnost primjene pojednostavljenja, te kako se taj postupak evidentira u poslovnim i poreznim knjigama, te koja su pravila izvještavanja za potrebe plaćanja PDV-a

U poglavlju 4. bavimo se i obrnutim slučajem, kod kojeg se hrvatski porezni obveznik javlja kao primatelj usluge za koju prema odredbama naših propisa treba preuzeti obvezu plaćanja PDV-a

3. Sastavljanje ili postavljanje u drugoj državi članici EU

Kada se dobra dopreme u drugu državu članicu po pravilima iz članka 13. stavka 4. ZPDV-a, te u toj državi sastave ili postave, mjesto oporezivanja je ta država članica EU. To znači da isporučitelj mora u državi članici EU u kojoj je obavio sastavljanje ili postavljanje isporučiti dobra:

- sam platiti PDV te države članice EU ili
- osigurati dokaze da je plaćanje PDV-a na sebe preuzeo porezni obveznik iz te države članice EU.

**ističemo...**

U slučaju kada kupac nije porezni obveznik, isporučitelj mora sam platiti PDV te države članice, dok u slučaju kada je kupac porezni obveznik postoji mogućnost prijenosa plaćanja PDV-a na kupca, pod uvjetom da država u kojoj je obavljeno sastavljanje ili postavljanje ima omogućeno takozvano "pojednostavljenje"

Dakle, prva provjera koju isporučitelj mora obaviti jest, da li je kupac takve usluge porezni obveznik ili nije, odnosno treba utvrditi status kupca. **Utvrđivanje statusa kupca, odnosno dokazivanje da li je kupac porezni obveznik ili nije, ne ovisi samo o tome da li kupac ima PDV-ID broj dodijeljen od države u kojoj se dobra sastavljaju ili postavljaju.**

Problematika utvrđivanja statusa kupca znatno je kompleksnija i o njoj pišemo u poglavlju 6.1. ovog članka. U nastavku razmatramo postupanja kada smo već utvrdili tko je kupac isporuke dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem.

3.1. Kada je kupac porezni obveznik

U slučaju kada isporučitelj iz RH posjeduje dokaze da je kupac porezni obveznik države članice EU u kojoj se dobra sastavljaju ili postavljaju, radi utvrđivanja koji će porezni postupak primijeniti isporučitelj iz RH treba:

- 1) provjeriti **da li država članica EU** u kojoj će dobra biti sastavljena ili postavljena **ima u svoj porezni sustav ugrađenu primjenu pojednostavljenja** (primjena članka 194. Direktive), te
- 2) **provjeriti da li su zadovoljeni svi uvjeti za primjenu pojednostavljenja.**

**ističemo...**

U slučaju kada su obje provjere potvrdne plaćanje PDV-a te države članice na sebe je dužan preuzeti kupac—odnosno porezni obveznik te države članice kojem se pruža usluga sastavljanja ili postavljanja isporučenog dobra.

U slučaju da neki od uvjeta nije zadovoljen, takvo postupanje nije moguće, te se **isporučitelj iz RH treba registrirati za potrebe PDV-a u drugoj državi članici** te postupiti sukladno propisima koji reguliraju plaćanje PDV-a u toj državi.

3.1.1. Utvrđivanje da li postoji pojednostavljenje

Pojednostavljenje je kolokvijalni naziv za mogućnost propisanu člankom 194. Direktive Vijeća EU 2006/112/EZ (u daljnjem tekstu: Direktiva) kojeg citiramo:

"Ako obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a osoba kojoj se isporučuje roba ili usluge."

Dakle, radi se o poreznom postupku za koji se također koristi pojam "reverse charge", ali takav prijenos oporezivanja na kupca **treba razlikovati od tuzemnog prijenosa porezne obveze** (temeljem članka 75. stavka 3. ZPDV-a), **te prijenosa porezne obveze koja se provodi upotrebom PDV-ID brojeva** za potrebe isporuka dobara iz članka 41. stavka 1. i isporuka usluga temeljem odredbe članka 17. stavka 1. ZPDV-a.

Također, treba naglasiti da gore citirana odredba Direktive sadrži riječ može, a stavak drugi iste odredbe (kojeg nismo citirali) naglašava da države članice određuju uvjete za provedbu gore citirane odredbe. To znači da je **državama članicama EU prepušteno da samostalno odluče da li će omogućiti "pojednostavljenje", a korištenje pojednostavljenja mogu i uvjetovati.**

Osnovni i uobičajeno jedini uvjet u većini država članica koje ga primjenjuje jest da je primatelj isporuke porezni obveznik te države, neovisno o tome da li je redovni porezni obveznik ili mali porezni obveznik. Međutim, u nekim državama specificirano je da primjerice porezni obveznik mora imati i dodijeljen PDV-ID broj, ili su određeni uvjeti postavljeni po pitanju statusa isporučitelja.

**ističemo...**

Isporučitelj dobara iz RH koji će ta dobra sastavljati ili postavljati u drugoj državi članici EU, **pojednostavljenje smije koristiti samo ako** ima saznanja o tome da li je za isporuku dobara s sastavljanjem ili postavljanjem propisano pojednostavljenje, **te da li su zadovoljeni uvjetie za korištenje tog pojednostavljenja**

Dakle, da li postoji pojednostavljenje ili ne, te koji su uvjeti za njegovom primjenom isporučitelj iz RH treba provjeriti. Obzirom da se postoji jedinstveni i pouzdan izvor informacija za sve države članice EU, jedini siguran način je da se informacije zatraže od ovlaštenog poreznog tijela države članice EU u kojoj se obavlja usluga sastavljanja ili postavljanja ili se informacije zatraže od osobe koja poznaje porezni sustav te države.

O problemu utvrđivanja postojanja pojednostavljenja te uvjeta za njezinom primjenom pisali smo detaljnije poglavlju 6.2. ovog članka.

3.1.2. Ispostavljanje računa u slučaju korištenja pojednostavljenja

U slučaju kada država članica EU u kojoj se dobra sastavljaju ili postavljaju ima propisano pojednostavljenje, isporučitelj iz RH sastavlja račun bez iskazanog PDV-a. Treba naglasiti da odredbe ZPDV-a ne propisuju obvezu stavljanja napomene u takvom slučaju. Naime, obveza stavljanja napomene propisana je za oslobođenja, a korištenje pojednostavljenja ne smatra se oslobođenjem. Međutim, u poslovnoj praksi razvila se praksa po kojoj se napomena na račun stavlja u svim slučajevima kada hrvatski PDV nije iskazan na računu, pa u ovom slučaju preporučamo da se na račun stavi slijedeća napomena:

“Ne podliježe oporezivanju PDV-om prema čl. 13. st. 4. Zakona o PDV-u.”

Treba, međutim naglasiti da ova napomena neće imati nikakav značaj za kupca iz druge države članice koji preuzima obvezu plaćanja PDV-a. Naime, takva obveza ne proizlazi iz napomene na računu isporučitelja, već iz same odredbe propisa koji regulira plaćanje PDV-a u toj državi članice, te je kupac dužan preuzeti plaćanje PDV-a neovisno o tome kakva je napomena na računu.

Ukoliko isporučitelj ima potrebu naglasiti da se radi o prijenosu plaćanja PDV-a na kupca temeljem pojednostavljenja, može se potruditi pa saznati kojom je to odredbom propisano u propisu koji regulira plaćanje PDV-a u toj državi članici i/ili se pozvati na primjenu članka 194. Direktive korištenjem napomene:

“General reverse charge—implementation of article 194. Directive (EU) 2006/112/EC.”

3.1.3. Izvještavanje i evidentiranje

U slučaju kada se dobra isporučuju poreznom obvezniku u drugu državu članicu EU, te se pri tome koristi pojednostavljenje koje je ta država članica EU propisala, takva isporuka ne oporezuje se u RH.

U tom slučaju porezni obveznik vrijednost takve isporuke mora evidentirati u propisanim evidencijama, te unijeti u prijavu PDV-a koju predaje za razdoblje u kojem je isporuka obavljena. Tako isporuku dobara koje sastavlja ili postavlja u drugoj državi članici, za koju primjenjuje pojednostavljenje porezni obveznik upisuje u **Knjigu izlaznih**

računa (IRA) u stupac 12. Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici¹. Podatak iz ovog stupca unosi se u **Obrazac PDV na poziciju:**

I.6.	Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici EU
------	---

Za isporuku dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem za koju se koristi pojednostavljenje **NE SASTAVLJA SE Obrazac Zbirna prijava.**

**ističemo...**

Vrijednost isporuke dobara koja se sastavljaju ili postavljaju u drugoj državi članici EU, u slučaju primjene oslobođenja, iskazuje se na poziciji I.6. Obrasca PDV, a obrazac Zbirna prijava se ne sastavlja.

Izvještavanje i evidentiranje isporuke dobara s sastavljanjem ili postavljanjem **kada se koristi pojednostavljenje pojašnjavamo u primjeru koji slijedi:**

Primjer 1. - Isporuka stroja u Sloveniju sa uslugom sastavljanja ili postavljanja

U svibnju 2024. godine porezni obveznik “Selo” d.o.o. iz RH prevezao je i isporučio poreznom obvezniku “Len” iz Slovenije stroj u vrijednosti od **5.000,00** eura. Nabavna vrijednost stroja je **3.000,00** eura. Ugovorom je dogovoreno da će taj stroj odmah po obavljenoj isporuci montirati sam hrvatski proizvođač “Selo” d.o.o.

U ovom primjeru radi se o isporuci iz članka 13. stavku 4. ZPDV-a, što znači da je mjesto oporezivanja Slovenija. Slovenija ima propisano pojednostavljenje, te je potvrđeno da je kupac iz Slovenije porezni obveznik koji može preuzeti plaćanje PDV-a.

To znači da se porezni obveznik iz RH ne mora registrirati za potrebe PDV-a u Sloveniji, već ispostavlja račun po pravilima članka 79 ZPDV-a, na kojem neće iskazati PDV, te će staviti napomenu koja upućuje na primjenu pojednostavljenja (vidi prethodno poglavlje). Ovu transakciju u vrijednosti 5.000,00 eura porezni obveznik unosi u:

- **Knjigu izdanih—izlaznih računa** (stupac 12 – Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici),
- **Obrazac PDV (pozicija I.6.** – Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici EU),

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izdan račun broj 21-1-1 za stroj poreznom obvezniku “Len” iz Slovenije dana 24.05.2024.			
	Potraživanja od kupaca u inozemstvu	5.000,00	1210	
	Prihodi od prodaje robe na inozemnom tržištu	5.000,00		7561
2.	Razduženje prodanog stroja			
	Nabavna vrijednost stroja	3.000,00	7090	
	Roba u skladištu	3.000,00		6600

1210 – Potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga	7561 – Prihod od prodaje robe na inozemnom tržištu
6600 – Roba u skladištu	7090 – Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta

1 Umjesto knjige izlaznih računa, za potrebe ove isporuke porezni obveznik može kreirati i posebnu evidenciju, o čemu pišemo u poglavlju 5. ovog članka.



Napomena:

- 1) Premda je u iznosu od 5.000,00 eura sadržana vrijednost robe, ali i vrijednost usluge sastavljanja ili postavljanja, smatramo da ne postoji obveza razdvajanja iznosa usluge od vrijednosti prodanog dobra, pa smo sve iskazali na kontu 7561 – **Prihodi od prodaje robe na inozemnom tržištu**. Naravno, u slučaju kada poduzetnik ima potrebe za razdvajanjem vrijednosti isporuke dobra od obavljene usluge nema zapreke da se prodajna cijena dobra i prodajna cijena usluge odvojeno ugovore, odvojeno iskažu na računu i odvojeno evidentiraju na zasebnim kontima prihoda.

Kroz slijedeći primjer ističemo dio odredbe koji omogućuje da da uslugu sastavljanja ili postavljanja obavi i druga osoba za račun isporučitelja dobra, u nastavku dajemo primjer u kojem je isporučitelj iz RH, angažirao poduzetnika iz Slovenije koji je za njegov račun montirao dobro koje je isporučio slovenskom kupcu.

Primjer 2. - Isporuka stroja u Sloveniju sa uslugom postavljanja koju obavlja drugi Slovenski porezni obveznik

U svibnju 2024. godine porezni obveznik "Selo" d.o.o. iz RH prevezao je i isporučio poreznom obvezniku "Len" iz Slovenije stroj u vrijednosti od **5.000,00** eura koja uključuje i vrijednost njezinog montiranja. Nabavna vrijednost stroja je **3.000,00** eura. Ugovorom je dogovoreno da će stroj odmah po obavljenoj isporuci montirati poduzetnik "Mont" iz Slovenije za račun hrvatskog poreznog obveznika "Selo" d.o.o..

I u ovom primjeru radi se o isporuci iz članka 13. stavku 4. ZPDV-a, neovisno o tome što uslugu pruža drugi porezni obveznik, a ne isporučitelj. Bitno je da uslugu plaća isporučitelj. To znači da je i dalje mjesto oporezivanja u Sloveniji. Slovenija ima propisano pojednostavljenje, te je potvrđeno da je kupac iz Slovenije porezni obveznik koji može preuzeti plaćanje PDV-a.

To znači da se porezni obveznik iz RH ne mora registrirati za potrebe PDV-a u Sloveniji, već ispostavlja račun po pravilima članka 79 ZPDV-a, na kojem neće iskazati PDV, te će staviti napomenu koja upućuje na primjenu pojednostavljenja (vidi prethodno poglavlje). Ovu transakciju porezni obveznik unosi u:

- **Knjigu izdanih–izlaznih računa** (stupac 12 – Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici),
- **Obrazac PDV (pozicija I.6.** – Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici EU),

Poslovni događaji:

- 1) Isporučen je stroj poreznom obvezniku "Len" iz Slovenije te ispostavljen račun s ukupnim iznosom isporuke i montaže od **5.000,00** eura. Nabavna vrijednost stroja iznosi **3.000,00** eura.
- 2) Zaprmljen je dokaz da je porezni obveznik "Mont" obavio uslugu montiranja isporučenog stroja. Zaprmljen je račun za uslugu montaže od poreznog obveznika "Mont" s prijenosom porezne obveze u iznosu od **1.000,00** eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izdan račun za stroj poreznom obvezniku "Len" iz Slovenije dana 24.05.2024.			
	■ Potraživanja od kupaca u inozemstvu	5.000,00	1210	
	■ Prihodi od prodaje robe na inozemnom tržištu	5.000,00		7561

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1a.	Razduženje prodanog stroja			
	■ Nabavna vrijednost stroja	3.000,00	7090	
	■ Roba u skladištu	3.000,00		6600
2.	Primljen račun od poreznog obveznika "Mont" iz Slovenije s prijenosom porezne obveze za obavljenu uslugu montiranja			
	■ Obveze prema dobavljačima iz inozemstva	5.000,00		2212
	■ Prihodi od prodaje robe na inozemnom tržištu	5.000,00	4115	
	■ Obveza od stjecanja usluge unutar EU po stopi od 25%	1.000,00		26043
	■ Pretporez od stjecanja usluge unutar EU po stopi od 25%	1.000,00	16043	

1210 – Potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga	26043 – Obveze za PDV od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%
16043 – Pretporez od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%	4115 – Usluge postavljanja i sastavljanja prodanog dobra
2212 – Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za usluge	7561 – Prihod od prodaje robe na inozemnom tržištu
6600 – Roba u skladištu	7090 – Nabavna vrijednost prodane robe iz skladišta

Napomena:

- 1) Knjiženje 1.: Iznos od **5.000,00** eura evidentiran je na prihode od prodaje robe na inozemnom tržištu. U iznos je uključena marža za prodanu robu, ali i iznos kojim se nadoknađuje trošak montaže koji je prethodno ugovoren za poreznim obveznikom "Mont" iz Slovenije. Kao i prethodnom primjeru u kojem je sam isporučitelj iz RH obavio uslugu montaže, niti u ovom slučaju kada uslugu obavlja drugi porezni obveznik smatramo da nema niti računovodstvenih, niti poreznih zahtjeva da se ugovara zasebno vrijednost isporuke dobara od vrijednosti usluge montiranja. Naravno, ukoliko to isporučitelj želi, ili je to zahtjev kupca nema zapreke da se vrijednost isporuke i vrijednost usluge odvojeno ugovore, odvojeno iskažu na računu i odvojeno evidentiraju na zasebnim kontima prihoda.
- 2) Porezni obveznik iz Slovenije "Mont" nije isporučitelj dobra, pa iz njegovog kuta gledano, isporuka koju je obavio nije isporuka dobra s sastavljanjem ili postavljanjem, već se radi o samostalnoj usluzi montaže pokretnog dobra. Takva usluga oporeziva je prema sjedištu primatelja isporuke. Obzirom da je to hrvatski porezni obveznik "Selo" d.o.o. koji ima hrvatski PDV-ID broj, slovenski porezni obveznik "Mont" za slovenskim PDV ID brojem sastavlja račun sa prijenosom porezne obveze.

3.1.4. Što kada se pojednostavljenje ne može primijeniti?

U slučaju kada ne može primijeniti pojednostavljenje isporučitelj se dužan registrirati se za potrebe PDV-a u toj državi članici. U tom slučaju isporuka se oporezuje u drugoj državi članici, te se o toj isporuci ne izvještava u RH, što znači da se takve vrijednosti ne upisuju u gore navedene izvještaje i prijave PDV-a, već u izvještaje i prijave propisane odredbama propisa države članice EU u kojoj se dobra sastavljaju ili postavljaju.

Naglašavamo, da registracijom za potrebe PDV-a u drugoj državi, članici porezom obvezniku iz RH se dodjeljuje PDV-ID broj te države članice, ali ga se istovremeno i upisuje u registar poreznih obveznika te države. **To znači hrvatski isporučitelj postaje redovni porezni obveznik te države članice, te za obavljenu isporuku dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem nije samo obveznik plaćanja PDV-a, već je dužan voditi računa i:**

- da je račun sastavljen prema pravilima te države članice, te
- da vodi porezne evidencije i izvještava o plaćanju PDV-a na evidencijama i izvještajima propisanim odredbama propisa o PDV-u te države članice.

Primijetili smo da porezni obveznici nastoje izbjeći ovu obvezu na način da **PDV države članice u kojoj se dobro sastavlja ili postavlja plate preko OSS sustava. Takvo postupanje nije ispravno** jer je taj sustav namijenjen isključivo u slučaju isporuka osobama koje nisu porezni obveznici, a ne u slučaju kada se isporuka obavlja poreznom obvezniku, ali se ne može primijeniti pojednostavljenje.

U poglavlju 6.3.2. ovog članka pojašnjavamo zašto korištenje OSS sustava u ovom slučaju ne smatramo samo neispravnim korištenjem, već i zloupotrebom sustava.

3.2. Kada kupac nije porezni obveznik

U slučaju kada porezni obveznik iz RH isporučuje dobro s uslugom sastavljanja ili postavljanja građaninu ili drugoj osobi koja nije porezni obveznik u toj drugoj državi članici, tada plaćanje PDV-a te države članice ne može prevaliti na kupca, već ga je dužan obračunati sam isporučitelj.



ističemo...

To znači da se za potrebe oporezivanja navedene isporuke obavljene u drugoj državi članici kupcu koji nije porezni obveznik te druge države članice, isporučitelj iz RH **treba registrirati u državi članici EU u kojoj je ta isporuka obavljena.**

U tom slučaju takav isporučitelj postaje porezni obveznik te države članice te postupa na način koji smo pojasnili u prethodnom stavku.



ističemo...

Dakle, takva isporuka se ne unosi u hrvatsku knjigu IRA, niti se o njoj izvještava na r.b. I.6. Obrasca PDV.

Registriranje za potrebe PDV-a u drugoj državi članici, te djelovanje u svojstvu poreznog obveznika te države zahtjeva detaljno poznavanje odredbi koji uređuju plaćanje PDV-a u toj državi, pa će porezni obveznik iz RH morati angažirati poreznog zastupnika, odnosno zatražiti od pružatelja računovodstvenih usluga u toj zemlji da mu pomognu u izvršavanju obveza PDV-a te države članice EU.

Stoga je zanimljivo pitanje **da li se registriranje može izbjeći korištenjem OSS sustava za plaćanje obveze PDV-a temeljem isporuke dobra sa sastavljanjem ili postavljanjem.**

Premda se OSS sustav koristi za prodaju dobara na daljinu (osobama koje nisu porezni obveznici), te kod prodaje usluga, u slučaju kada je mjesto oporezivanja država u kojoj kupac koji nije porezni obveznik ima prebivalište, smatramo da je korištenje OSS sustava u slučaju ove isporuke upitno. Navedeno detaljno pojašnjavamo u poglavlju 6.3.1. ovog članka.

4. Sastavljanje ili postavljanje u RH

Premda je težište ovog članka na sastavljanje ili postavljanje dobara koje se iz RH isporučuju u drugu državu članicu, u ovom članku ćemo se osvrnuti i na obrnuti slučaj: **Kada su dobra isporučena u RH iz druge države članice te ih isporučitelj ili netko za njegov račun sastavlja odnosno postavlja.**

Ista pravila mjesta oporezivanja koja smo pojasnili u prethodnom poglavlju vrijede i za ovaj slučaj, što znači da je mjesto oporezivanja u RH.

U ovom poglavlju pojasnit ćemo:

- kojom odredbom je propisano pojednostavljenje u RH,
- kakav račun možemo očekivati od isporučitelja iz druge države članice EU, te
- na koji način ćemo evidentirati obvezu i eventualno pravo na pretporez u slučaju primitka isporuke s korištenjem pojednostavljenja.

4.1. Pojednostavljenje iz članka

75. stavka 2. ZPDV-a

Republika Hrvatska iskoristila je mogućnost danu člankom 149. stavkom 1. Direktive te je **u članku 75. stavku 2. ZPDV-a propisala pojednostavljenje.** Navedenu odredbu citiramo:

“Ako oporezive isporuke dobara ili usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište i nije registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik, odnosno pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a, kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga.”

Primjena ove odredbe pojašnjena je odredbama članka 150. stavka 3. i 5. PPDV-a koje citiramo:

“(3) Ako isporuke dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u tuzemstvu obavi porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište i nije registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu, PDV prema članku 75. stavku 2. Zakona plaća primatelj tih isporuka i to:

- svaki porezni obveznik uključujući i malog poreznog obveznika, neovisno o tome ima li ili nema PDV identifikacijski broj,*
- pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima dodijeljen PDV identifikacijski broj,*
- porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a ima dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj*

... (5) Poreznim obveznikom iz članka 75. stavka 2. Zakona koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište i nije registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu smatra se porezni obveznik sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u drugoj državi članici Europske unije ili u trećoj zemlji neovisno o poreznom statusu koji ima u državi u kojoj ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište te nema dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj.”

Iz gore citiranih odredbi izvlačimo **dva zaključka o obvezi preuzimanja plaćanja PDV-a.** Jedan se odnosi na poreznog obveznika koji ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u RH (kojeg zbog jednostavnosti nazivamo porezni obveznik u RH), te poreznog obveznika druge države članice:





ZAKLJUČAK 1.: Obvezu plaćanja PDV-a u slučaju primjene članka 75. stavka 2. ZPDV-a dužan je preuzeti svaki porezni obveznik u RH, neovisno o tome da li je u sustavu PDV-a ili djeluje kao mali porezni obveznik, te da li ima ili nema dodijeljen PDV id broj, te pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali ima dodijeljen PDV id broj.

ZAKLJUČAK 2.: Obvezu plaćanja PDV-a u slučaju primjene članka 75. stavka 2. ZPDV-a dužan je preuzeti i porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, ali u RH ima dodijeljen PDV id broj².

Navedeno omogućuje poreznom obvezniku iz druge države članice da se u slučaju isporuke dobara koje sam sastavlja ili postavlja poreznom obvezniku u RH, nije obavezan registrirati se za potrebe PDV-a u Hrvatskoj, jer je obvezu plaćanja PDV-a temeljem citirane odredbe dužan preuzeti hrvatski porezni obveznik.

**ističemo...**

Treba naglasiti i da je iz članka 150. stavka 5. PPDV-a jasno da **porezni obveznik koji nema sjedište prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, ali već ima dodijeljen hrvatski PDV-ID broj NE PRIMJENJUJE POJEDNOSTAVLJENJE.** Takav porezni obveznik dužan je račun sastaviti prema pravilima članka 79. ZPDV-a na kojem je iskazan hrvatski PDV.³

Isto postupa i porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, u slučaju **kada isporuku obavi građaninu RH** ili nekoj drugoj fizičkoj ili pravnoj osobi koja nema obvezu primjene članka 75. stavka 2. ZPDV-a, **pojašnjeno je člankom 150. stavkom 6. PPDV-a:**

“Porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a koji ne može prenijeti poreznu obvezu temeljem članka 75. stavka 2. Zakona na primatelja u tuzemstvu obavezan je registrirati se za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj sukladno članku 77. stavku 5. točki a) Zakona i na obavljene oporezive isporuke obračunati i platiti PDV.”

4.2. Kako treba izgledati ulazni račun na koji treba primijeniti čl. 75. st. 2. ZPDV-a?

Za obavljenu isporuku dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem porezni obveznik iz druge države članice treba sastaviti račun. Kako treba izgledati takav račun jasno je propisano odredbama članka 78. stavaka 9. i 10. ZPDV-a koje citiramo::

“(9) Za izdavanje računa primjenjuju se pravila na temelju ovoga Zakona, ako se račun odnosi na isporuke dobara i usluga za koje se u skladu s odredbama članaka 12. do 28. ovoga Zakona smatra da su obavljene u Republici Hrvatskoj.

(10) Ako isporučitelj dobara ili usluga, koji u tuzemstvu nema sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu ili ako njegova stalna poslovna jedinica u tuzemstvu ne sudjeluje u isporuci u smislu članka 75. stavka 4. točke b) ovoga Zakona, obavi isporuku dobara ili usluga za koje se u skladu s odredbama članaka 12. do 28. ovoga Zakona smatra da su obavljene u Republici Hrvatskoj, osobi koja je kao primatelj obvezna u skladu s člankom 75. ovoga Zakona platiti PDV, neovisno o stavku 9. ovoga članka za izdavanje računa primjenjuju se pravila države članice u kojoj isporučitelj ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju isporuke ili u slučaju nepostojanja takvog sjedišta ili stalne poslovne jedinice države članice u kojoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. U slučaju da račun izdaje primatelj isporuke (samoizdavanje računa) primjenjuje se stavak 9. ovoga članka.”

Kako će izgledati račun u slučaju kada isporuku ne obavlja hrvatski porezni obveznik, ali je mjesto oporezivanja u RH, te plaćanje PDV-a na sebe preuzima hrvatski porezni obveznik, dodatno je pojašnjeno u mišljenju Ministarstva financija–Porezne uprave čiji relevantni dio citiramo:

“Prema tome, u slučaju kada strani porezni obveznik sa sjedištem u Europskoj uniji obavlja isporuke dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u tuzemstvu osobi koja je kao primatelj obvezna platiti PDV prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u tada prilikom izdavanja računa primjenjuje pravila države članice u kojoj ima sjedište što znači da u računu navodi PDV identifikacijski broj izdan u državi sjedišta.”

Dakle, premda se kod sastavljanja ili postavljanja dobara isporučenih iz druge države članice primjenjuje pravilo članka 75. stavka 2. ZPDV-a, porezni obveznik druge države članice koji nema hrvatski PDV ID broj nema obvezu primjenjivati niti jedno pravilo hrvatskih poreznih propisa, već izgled njegovog računa isključivo ovisi o pravilima države članice EU u kojoj isporučitelj ima sjedište.

Napomena koja će biti na takvom računu ovisi o pravilima druge države članice EU prema kojima je račun sastavljen, te može ali i ne mora sadržavati poziv na primjenu odredbe koja regulira PDV sustav u toj zemlji. To znači da porezni obveznik u RH **ne smije očekivati da će ovu vrstu isporuke prepoznati prema napomeni iskazanoj na računu**, već to mora izvući iz drugih izvora koji dokazuju da na tu isporuku treba primijeniti pravilo članka 75. stavka 2. ZPDV-a.

**ističemo...**

To ujedno znači i da se takav ulazni račun bez napomene o primjeni pojednostavljenja neće smatrati neispravnim, te nema razloga poreznog obveznika iz druge države članice EU upućivati na dopunu računa nekom od napomena koje upućuju na primjenu pojednostavljenja.

² Da podsjetimo, takav porezni obveznik ujedno je i upisan u registar poreznih obveznika PDV-a, te se njegov status može provjeriti provjerom registra poreznih obveznika PDV-a na stranicama Porezne uprave.

³ Podsjećamo da se ovo pravilo primjenjuje od 1. siječnja 2019. kada su značajno izmijenjena upravo pravila primjene članka 75. stavka 2. ZPDV-a. Naime do kraja 2018. čak i u slučaju kada je imao ispostavljen hrvatski PDV-ID broj, porezni obveznik bez sjedišta u RH nije ispostavljavao račun s iskazanim hrvatskim PDV-om, već se obveza obračuna PDV-a i u tom slučaju prenosila na obveznika primjene pojednostavljenja. S ovim izmjenama ukinut je i Obrazac INO PPO koji su bili dužni ispuniti porezni obveznici koji nemaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, ali imaju dodijeljen hrvatski PDV id broj.

4.3. Izvještavanje i evidentiranje

Primatelj isporuke koji je obavezan primijeniti obvezu iz članka 75. stavka 2. ZPDV-a dužan je tako primljene isporuke **iskazati**:

- **unijeti u posebnu evidenciju sastavljenu sukladno zahtjevima članka 163. stavka 4. PPDV-a⁴, te**
- **u Obrascu PDV za razdoblje kada mu je isporuka obavljena⁵ unijeti:**
 - **obvezu PDV-a u redne brojeve II.11., 12. i 13. ovisno o stopi PDV-a te**
 - **pravo na pretporez (pod uvjetom da ima pravo na odbitak pretporeza) u redne brojeve III.11., 12. i 13. ovisno o stopi PDV-a.**

Podsjećamo da **pravo na pretporez i u ovom slučaju ovisi o istim pravilima kao i kod bilo koje druge isporuke**. Obzirom da primjenu članka 75. stavka 2. ZPDV-a imaju i mali porezni obveznici, ističemo da u tom slučaju **mali porezni obveznik ima obvezu predaje obrasca PDV za razdoblje u kojem mu je takva isporuka obavljena, ali u Obrazac PDV unosi obvezu za PDV, ali ne i pravo na pretporez**. Podsjećamo da će **ograničenje prava korištenja pretporeza** imati i porezni obveznici koji na tu isporuku moraju primijeniti postotak podjele pretporeza, u slučaju kada se isporuka odnosi na reprezentaciju ili se predmet isporuke koristi u neposlovne svrhe.

U nastavku slijede primjer sastavljanja ili postavljanja dobara u RH koja su dopremljena iz druge države članice.

Primjer 3. – Sastavljanje ili postavljanje u RH dobara dopremljenih iz druge države članice EU

Porezni obveznik "Fer" iz Austrije je u mjesecu svibnju 2024. godine prevezao je i isporučio poreznom obvezniku "Mod" d.o.o. iz RH računalne opreme za potrebe obavljanja djelatnosti trgovine u vrijednosti od **10.000,00 eura**. Sukladno ugovoru austrijski porezni obveznik za navedeni iznos obaviti će i uslugu postavljanja računalne opreme, te je testirati za potrebe stavljanja u uporabu. U skladu s uvjetima iz ugovora, austrijski porezni obveznik treba sastaviti i staviti u funkciju opremu u Hrvatskoj.

Prema članku 13. stavku 4. ZPDV-a mjesto oporezivanja je mjesto u kojem se isporučeno dobro sastavlja ili postavlja, što znači da je mjesto oporezivanja RH, te je potrebno obračunati hrvatski PDV. Obzirom da je "Mod" d.o.o. porezni obveznik, dužan je preuzeti obvezu plaćanja PDV-a, a kako je u sustavu PDV-a, te će dobro koristiti za obavljanje svoje oporezive djelatnosti istovremeno ostvaruje i pravo na pretporez. Obvezu za PDV i pravo na pretporez u tom slučaju izračunava se na način da se na iznos računa primijeni odgovarajuća stopa PDV-a. U ovom slučaju primjenjuje se stopa od 25%⁶, te iznos porezne obveze i prava na pretporez iznosi **2.500,00 eura** (10.000,00 eura x 25%).

Porezni obveznik ovu isporuku evidentira i prijavljuje u:

- **Posebnoj evidenciji o stečenim dobrima s uslugom sastavljanja ili postavljanja⁷ (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pretporez**

4 Detaljno o navedenoj posebnoj evidenciji pisali smo u poglavlju 5.1. ovog članka.

5 Nedoumice u vezi razdoblja izvještavanja u slučaju vremenskog odmaka između isporuke dobra i sastavljanja ili postavljanja pojasnili smo u poglavlju 6.4.3. ovog članka.

6 Neovisno o tome što u ovom slučaju ne vidimo mogućnost primjene snižene stope kod ovakve isporuke, smatramo da sustav evidentiranja treba biti prilagođen za primjenu svih propisanih stopa kako ne bi bilo iznenađenja u slučaju da se snižena stopa pojavi i kod ove isporuke.

7 Detaljno o navedenoj obveznoj posebnoj evidenciji pisali smo u poglavlju 5.1. ovog članka.

po stopi od 25% može se odbiti i stupac 18–Obveza za PDV 25%),

- **Obrascu PDV (pozicija II.13. – Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% i pozicija III.13. – Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25%).** Obrazac PDV-S se ne sastavlja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun za nabavu opreme od poreznog obveznika Fer iz Austrije			
	■ Računalna oprema	10.000,00	03070	
	■ Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	10.000,00		2210
	■ Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25%	2.500,00	160530	
	■ Obveze za PDV od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25%	2.500,00		260530

03070 – Oprema za obavljanje djelatnosti trgovine	260530 – Obveze za PDV od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH u skladu s čl.75.st.2. Zakona o PDV-u po stopi od 25%
160530 – Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH u skladu s čl.75.st.2. Zakona o PDV-u po stopi od 25%	2210 – Obveze prema dobavljačima u inozemstvu za kratkotrajnu imovinu

5. Obvezne i preporučene posebne evidencije

Knjiga izlaznih računa (IRA) i knjiga ulaznih računa (URA) propisane su evidencije u koje se upisuju podaci na kojima se temelji unos u odgovarajuće redne brojeve Obrasca PDV, a koji se u propisanim rokovima dostavlja Poreznoj upravi. Forma i sadržaj ovih evidencija strogo je propisan, a sami obrasci sastavni su dio Pravilnika.



ističemo...

U knjizi IRA vrijednosti obavljenih isporuka dobara koja se sastavljaju ili postavljaju u drugoj državi članici **predviđen je poseban stupac 12. – Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici.**

Zbog svega navedenog lako može promaći **mogućnost koja je propisana** istim Pravilnikom kojim je propisano vođenje Knjige IRA i Knjige URA. Tako je člankom 167. PPDV-a propisano slijedeće:

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

Navedena odredba otvara mogućnost da porezni obveznik samostalno kreira evidencije u slučaju kada obavlja isporuke dobara koje

sastavlja ili postavlja u drugoj državi članici (umjesto knjige IRA), odnosno u slučaju kada je primatelj isporuke dobara koje mu sastavlja ili postavlja isporučitelj iz druge države članica (umjesto knjige URA). Kako bi trebale izgledati evidencije koje se koriste za navedene isporuke pojašnjavamo u poglavljima koja slijede.



ističemo...

U slučaju evidencije koja mijenja knjigu URA naglašavamo da je njezina primjena obvezna, što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi.

5.1. Obvezno vođenje posebne evidencije umjesto knjige URA

Odredbom članka 163. stavka 4. PPDV-a, u slučaju kada porezni obveznik u RH preuzima obvezu plaćanja PDV-a za isporuku dobara s sastavljanjem ili postavljanjem, propisano je obvezno vođenje posebne evidencije. Navedenu odredbu citiramo:

„Radi osiguravanja podataka o stjecanjima dobara iz drugih država članica, primljenim i obavljenim uslugama u druge države članice kao i u treće zemlje, o primljenim isporukama na koje se primjenjuje tuzemni PPO prema članku 75. stavku 2. Zakona i članku 75. stavku 3. Zakona te o PDV-u plaćenom pri uvozu, porezni obveznik mora voditi posebnu evidenciju.“

Smatramo bitnim komentirati neispravnost korištenja pojma tuzemni PPO u slučaju isporuka iz članka 75. stavka 2. ZPDV-a, kod kojih obveza PDV-a prelazi na hrvatskog poreznog obveznika. Naime, pod tuzemnim PPO-om treba podrazumijevati samo isporuke koje isporučitelj unosi u obrazac PPO, a to rade isključivo porezni obveznici koji su upisani u hrvatski sustav PDV-a. Da podsjetimo, to može biti i isporučitelj koji nema sjedište u RH, ali je u RH registriran za potrebe PDV-a. To se međutim ne odnosi na inozemne isporučitelje koji isporučuju dobro sa sastavljanjem ili postavljanjem, jer u članku 75. stavku 3. takva usluga nije nabrojana. To znači da ino isporučitelji s hrvatskim PDV-ID brojem moraju u tu svrhu ispostaviti račun s hrvatskim PDV-om.



ističemo...

Za isporuke kod kojih je primatelj obavezan preuzeti plaćanje PDV-a temeljem članka 75. stavka 2. ZPDV-a (pojednostavljenje) primjereniji naziv bi bio **preuzimanje porezne obveze**.

Važnost ove distinkcije nije samo kozmetička, već je njezina osnova u činjenici da se preuzimanje porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2., te preuzimanje porezne obveze temeljem tuzemnog PPO-a evidentiraju u različitim rednim brojevima Obrascu PDV, što znači da **podaci za prijenos porezne obveze iz članka 75. stavka 3., te preuzimanje temeljem članka 75. stavka 2. ZPDV-a ne mogu biti unašani u iste evidencije, ili barem ne mogu biti unašani u iste stupce iste evidencije.**



ističemo...

Iz toga razloga predlažemo da se **za preuzimanje obveze plaćanja PDV-a temeljem članka 75. stavka 2. ZPDV-a pripremi zasebna evidencija.**

S obzirom na to da odredbama PPDV-a nije propisan oblik i sadržaj ove evidencije, stjecatelji isporuke za koju imaju obvezu preuzeti plaćanje PDV-a temeljem članka 75. stavka 2. ZPDV-a (pojednostavljenje), **imaju slobodu pri formiranju njezina sadržaja.**

Obvezni elementi ove evidencije po našem mišljenju su osnovni podaci o isporučitelju koje mogu preuzeti iz knjige URA kojoj će se pridodati i kolone za poreznu obvezu koja se unosi u redne brojeve II.11. do II.13. Obrasca PDV.

Evidencija o primljenim isporukama s obvezom plaćanja PDV-a temeljem članka 75. stavka 2. ZPDV-a po stopi od 25%

R. br.	Račun		Podaci o dobavljaču	Obveza za porez 25% *	Pretporez 25% *	
	Broj	Datum			Može se odbiti	Ne može se odbiti
1	2	3	4	6	8	9

*Radi jednostavnosti prikaza, u evidenciji smo prikazali samo kolone za stopu od 25%, što smo i naglasili u nazivu evidencije. Porezni obveznik za primjenu niže porezne stope treba formirati ili posebne knjige za snižene stope, ili otvoriti dodatne kolone za snižene stope na način kako je to urađeno u knjigama IRA i URA.

U odnosu na evidenciju za tuzemni prijenos porezne obveze kod koje je obvezni element **OIB dobavljača, smatramo da u ovoj evidenciji to nije obvezni element**, jer se u ovaj obrazac unose podaci o isporukama inozemnih dobavljača koji nemaju sjedište u RH, ali i koji nemaju hrvatski PDV ID broj⁸, a smatramo da nije dužan imati niti PDV-ID broj dodijeljen od države članice EU u kojoj djeluje kao porezni obveznik (i iz koje je dobro dopremljeno). Ukoliko imamo podatak o nekom poreznom broju takvog dobavljača, smatramo da se on može unijeti i u stupac Podaci o dobavljaču, ali takav podatak i dalje ne smatramo obveznim elementom.

Obzirom na slobodu formiranja evidencije, ovim podacima mogu se pridružiti i dodatni podaci koji bi mogli biti korisni u ovom slučaju.



ističemo...

Naime, jedan od dokaza da se radi o isporuci na koju se primjenjuje ovakav postupak upravo je dokaz da je usluga sastavljanja i postavljanja obavljena od strane isporučitelja, ili od druge osobe za njegov račun, pa je korisno u obrazac ugraditi i takav podatak.

8 Da podsjetimo, inozemni dobavljači koji imaju hrvatski PDV-ID broj su tuzemni porezni obveznici koji su na račun dužni iskazati hrvatski PDV, te se ne unose u ovu evidenciju već u standardnu knjigu URA u kojoj se podaci pripremaju za unos u redne brojeve III.1 do III.3 Obrasca PDV.



To znači da u svim slučajevima kada se isporuka dobara i usluga sastavljanja i postavljanja zaračunavaju na zasebnim računima, što je osobito slučaj ako druga osoba obavlja sastavljanje ili postavljanje za račun isporučitelja dobra, preporučamo otvaranje posebne kolone u koju bi se upisala oznaka koja omogućuje povezivanje ova dva računa ili upućuje na dokument koji osigurava njihovo povezivanje. Važnost povezivanja isporuke dobara s obavljenom uslugom pojašnjali smo dodatno u poglavlju 6.4. ovog članka.

5.2. Mogućnost vođenja posebne evidencije umjesto knjige IRA

Kao što smo već naveli, u knjizi IRA propisanoj odredbama PPDV-a za isporuku dobara koje se sastavljaju ili postavljaju u drugoj državi članici **predviđen je poseban stupac 12.–Sastavljanje ili postavljanje dobara u drugoj državi članici.**



ističemo...

Iz tog razloga knjigu IRA smatramo dovoljnom evidencijom za potrebe evidentiranja ove isporuke.

Ipak, dodatne kolone mogu biti korisne u slučaju **ako želimo preko ove knjige osigurati podatak koji će povezati račun isporuke dobara, s računom za pruženu uslugu sastavljanja ili postavljanja, pa to može biti razlog za pripremu posebne evidencije.**

Premda je uobičajeno da je isporuka dobra zajedno s uslugom postavljanja, iskazana na istom računu, pa čak i bez izdvojene cijene dobra u odnosu na cijenu usluge, uvijek je moguće da ova kombinirana usluga bude zaračunata u odvojenim računima čak i kada je isporučitelj dobra ujedno i pružatelj usluge.



ističemo...

U tom slučaju preporučamo da se redni brojevi u kojima su odvojeno iskazani računi koji se odnose na ovu jedinstvenu isporuku povežu oznakom, ili da se u te redne brojeve uključi podatak koji upućuje na dokument koji povezuje isporuku dobra s obavljenom uslugom sastavljanja ili postavljanja.

Naglašavamo, da se ovo ne odnosi na slučaj u kojem uslugu sastavljanja i postavljanja odrađuje drugi porezni obveznik jer je uvjet da je takva usluga obavljena za račun isporučitelja. To znači da račun za uslugu sastavljanja i postavljanja neće glasiti na hrvatskog poreznog obveznika, te takav račun ne stvara obvezu temeljem članka 75. stavka 2. ZPDV-a. Međutim, i u ovom slučaju ispravnost nosa u navedene redne brojeve dokazuje se povezivanjem isporuke dobra s obavljenom uslugom. U tom slučaju računi isporučitelja dobra treba povezati s primjerkom radnog naloga koji potvrđuje da je usluga sastavljanja ili postavljanja obavljena, što je također uputno obaviti već u obrascu IRA, ili za te potrebe pripremiti posebnu evidenciju u osigurati mjesto za unos takve oznake.

Iz tog razloga **smatramo korisnim pripremiti posebnu evidenciju i u njoj imati, pripremljenu dodatnu kolonu** koja će povezati račun za isporučeno dobro koji je unesen u evidenciju, sa radnim nalogom ili nekim drugim dokumentom, koji dokazuje da je usluga sastavljanja ili postavljanja tog dobra obavljena, te da je plaćena od strane isporučitelja dobra. Važnost povezivanja isporuke dobara s obavljenom uslugom pojašnjali smo dodatno u poglavlju 6.4. ovog članka.

6. Detaljnije

U ovom poglavlju detaljnije pojašnjavamo određene detalje veza uz prikupljanje informacija i dokaza o ispravnoj primjeni pojednostavljenja u slučaju kada se dobra sastavljaju ili postavljaju u drugoj državi članici.

6.1. Utvrđivanje statusa kupca

Kao što smo vidjeli u prethodnim poglavljima, isporuka dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem u drugoj državi članici EU uvijek se oporezuje u toj državi članici. Da li će se isporučitelj dobra koja sastavlja ili postavlja biti dužan registrirati u drugoj državi članici ovisi o tome da li plaćanje PDV-a može prenijeti na kupca, odnosno primatelja isporuke.

Obzirom da se obveza plaćanja PDV-a može prenijeti samo na kupca koji djeluje kao porezni obveznik u državi u kojoj nastaje takva obveza plaćanja, prije izdavanja računa odnosno obavljanja isporuke potrebno je izvršiti provjeru da li je kupac porezni obveznik ili nije države članice u kojoj se dobra sastavljaju ili postavljaju.

Obzirom da se status poreznog obveznika jednostavno potvrđuje u slučaju kada porezni obveznik posjeduje PDV-ID broj države u kojoj je registriran za obavljanje djelatnosti, **u praksi se ukorijenilo pogrešno mišljenje da se u svim slučajevima kada osoba ne posjeduje PDV-ID broj (ili ga nije predočila), takva osoba smatra osobom koja nije porezni obveznik.**



ističemo...

U poglavljima koja slijede pojašnjavamo da za dokazivanje da li je netko porezni obveznik u nekoj državi članici nije isključivo bitan PDV-ID broj dodijeljen od te države članice.

6.1.1. Je li PDV-ID broj jedini dokaz da je kupac porezni obveznik?

Za PDV-ID broj uvriježilo se pravilo da služi kao jedini relevantni dokaz da je imatelj tog broja porezni obveznik u državi koja mu je broj izdala, te da se taj broj treba ishoditi čim se obavlja bilo koja transakcija s EU. Takvo razmišljanje potpiruju pojednostavljene formulacije koje se i danas mogu naći na stranicama Porezne uprave:

“Hrvatski poduzetnici koji posluju na zajedničkom tržištu moraju imati PDV identifikacijski broj”.

Obzirom da pojam poslovanja na zajedničkom tržištu nije jasno definiran, kao niti pojam transakcije iz EU, lako je pogrešno zaključiti da porezni obveznik u RH treba zatražiti hrvatski PDV-ID broj čim mu se u ulozi kupca ili dobavljača pojavi porezni obveznik iz druge države članice.

Ova konstatacija međutim nije točna. Za dokazivanje ove tvrdnje **uputno je proučiti pravila za dodjeljivanje hrvatskog PDV-ID broja, te na taj način steći uvid i u pravila zakonodavstava drugih država EU** obzirom da se u tom dijelu očekuje usklađenost sa, u tom dijelu, preciznim odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

U odredbama ZPDV-a i PPDV-a možemo naći tehničku definiciju PDV-ID broja. Tako je prema članku 77. stavku 6. ZPDV-a, **“PDV identifikacijski broj hrvatskih poreznih obveznika je osobni identifikacijski broj (OIB) kojemu se dodaje predznak »HR«**”. U odredbi članka 77. stavka 1. ZPDV-a propisano je kada porezni obveznik mora zatražiti PDV ID broj, dok su u stavcima 2. do 4. date



iznimke od te obveze. U stavku 5. istog članka propisano je u kojim slučajevima će Porezna uprava u RH dodijeliti PDV-ID broj. U odredbi članka 154. PPDV-a dodatno su pojašnjene ove obveze.

Za razmatranje da li je porezni obveznik iz RH koji primi isporuku dobara koje je isporučitelj dopremio iz druge države članice te na području RH sastavio ili postavio **bitne su slijedeće činjenice koje proizlaze iz analize navedenih odredbi:**

- 1) **Mali porezni obveznik ne mora zatražiti PDV ID broj za primljenu isporuku dobara iz druge države članice ukoliko isporuka nije prešla prag stjecanja od 10.000 eura ili se porezni obveznik nije odrekao tog praga**

Ova činjenica nije izravno bitna za isporuku s sastavljanjem ili postavljanjem, jer je ne treba poistovjetiti sa isporukom dobara koja se ne sastavljaju. Međutim, ova činjenica je zanimljivi pokazatelj da je primatelj isporuke porezni obveznik koji obavlja transakcije s EU, ali ne mora imati PDV-ID broj.

- 2) **Broj mora zatražiti svaki porezni obveznik koji primi uslugu iz članka 75. stavka 1. točke 6. ZPDV-a,**

Ova činjenica je od izravnog značaja za tumačenje da li porezni obveznik mora imati PDV-ID broj u slučaju zaprimanja isporuke dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem. Naime, obveza da zatraži PDV-ID broj odnosi se na primanje usluge iz članka 75. stavka 1. točke 6. Zakona, dok se isporuka dobra sa sastavljanjem i postavljanjem preuzima temeljem odredbe članka 75. stavka 2. ZPDV-a,

**ističemo...**

Upravo iz činjenice broj 2 možemo izvući zaključak da isporuku dobara sa sastavljanjem i postavljanjem u RH, temeljem pojednostavljenja treba preuzeti svaki porezni obveznik u RH (redovni i mali) neovisno o tome ima li ili nema dodijeljen hrvatski PDV-ID broj.

Na temelju ovog zaključka proizlazi i zaključak za obrnuti slučaj. **Porezni obveznik iz RH koji isporučuje dobro u drugu državu članicu, te u toj državi obavi i uslugu sastavljanja ili postavljanja tih dobara, ne treba uvijek⁹ posjedovanje ispravnog PDV-ID broja te države članice smatrati jedinim dokazom da kupac može preuzeti obvezu plaćanja PDV-a temeljem primjene pojednostavljenja.**

**ističemo...**

Obzirom da u odredbama ZPDV-a i PPDV-a nema odredbi koje bi pojasnile kako se dokazuje da li je netko porezni obveznik, potrebno je izravno primijeniti pravila Provedbene Uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011.

6.1.2. Dokazivanje statusa kupca prema odredbama Provedbene Uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011.

Na koji način se koristi PDV-ID broj za utvrđivanje statusa kupca, te na koji se način status kupca utvrđuje kada kupac ne posjeduje taj broj ili ga nije predočio, propisano je odredbama članaka 17. do

18. **Provedbene Uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.** U nastavku u cijelosti prenosimo navedene odredbe:

“Status kupca**Članak 17.**

- 1) *Ako mjesto isporuke usluga ovisi o tome je li kupac porezni obveznik ili nije, status kupca se utvrđuje na temelju članaka od 9. do 13. i članka 43. Direktive 2006/112/EZ.*
- 2) *Pravna osoba koja nije porezni obveznik, a koja je u skladu s člankom 214. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2006/112/EZ za potrebe plaćanja PDV-a identificirana kao porezni obveznik ili od koje se zahtijeva da bude identificirana kao porezni obveznik zbog toga što njezina roba stečena unutar Zajednice podliježe PDV-u ili zbog toga što je iskoristila mogućnost da takve aktivnosti učini podložnim plaćanju PDV-a, je porezni obveznik u smislu članka 43. te Direktive.*

Članak 18.

- 1) *Osim ako ne raspolaže sa suprotnom informacijom, isporučitelj smije smatrati da kupac s poslovnim nastanom unutar Zajednice ima status poreznog obveznika:*

(a) ako mu je kupac dostavio svoj osobni identifikacijski broj za PDV, a isporučitelj ishodi potvrdu valjanosti navedenog identifikacijskog broja za PDV i s njim povezanim imenom i adresom u skladu s člankom 31. Uredbe Vijeća (EZ) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (1);

(b) ako kupac još uvijek nije primio osobni identifikacijski broj za PDV, ali je obavijestio isporučitelja da je za njega podnio zahtjev te ako isporučitelj ishodi bilo koji drugi dokaz kojim se dokazuje da je kupac porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a od koje se zahtijeva da za potrebe obračunavanja PDV-a bude identificirana kao porezni obveznik i ako izvrši razumnu provjeru točnosti informacije koju mu je kupac dostavio uobičajenim poslovnim mjerama kao što su mjere koje se odnose na provjeru identiteta i plaćanja.

- 2) *Osim ako raspolaže suprotnom informacijom, isporučitelj smije smatrati da je kupac s poslovnim nastanom u Zajednici osoba koja nije porezni obveznik, ako dokaže da mu kupac nije dostavio svoj osobni identifikacijski broj za PDV.*

Međutim, neovisno o tome raspolaže li suprotnim informacijama, isporučitelj telekomunikacijskih usluga, usluga emitiranja ili elektronički isporučenih usluga smije smatrati da je korisnik usluga s poslovnim nastanom na području Zajednice osoba koja nije porezni obveznik dokle god mu taj korisnik usluga ne dostavi svoj osobni identifikacijski broj za PDV.

- 3) *Osim ako raspolaže suprotnom informacijom, isporučitelj smije smatrati da je kupac s poslovnim nastanom izvan Zajednice porezni obveznik:*

(a) ako od kupca ishodi potvrdu koju je izdalo tijelo nadležno za obračun poreza kupca, kao potvrdu da kupac sudjeluje u gospodarskim aktivnostima kako bi mu se omogućilo da ishodi povrat PDV-a, u skladu s Direktivom Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice (2);

⁹ U nekim slučajevima države članice mogu propisati da je posjedovanje PDV-ID broja te države članice uvjet za primjenu pojednostavljenja, što smo pojasnili u poglavlju 6.2. ovog članka.

(b) kad kupac ne posjeduje navedenu potvrdu, ako isporučitelj ima broj za PDV ili sličan broj koji kupcu dodjeljuje država u kojoj se nalazi poslovni nastan i koji se koristi kako bi se identificirala poduzeća, odnosno, bilo koji drugi dokaz kojim se dokazuje da je kupac porezni obveznik, te ako isporučitelj izvrši razumnu provjeru točnosti informacije koju mu je kupac dostavio uobičajenim poslovnim sigurnosnim mjerama, kao što su mjere koje se odnose na provjeru identiteta ili plaćanja."

U slučaju postojanja bilo kakve sumnje u pogledu ispravnosti primjene pravila Provedbene uredbe koje nisu uključene u zakonodavstvo RH ističemo da države članice EU imaju obvezu direktne primjene Provedbenih Uredbi, a što je istaknuto i člankom 65. navedene Uredbe:

"Ova Uredba stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave u Službenom listu Europske unije. Primjenjuje se od 1. srpnja 2011.

Međutim: članak 3. točka (a), članak 11. stavak 2. točka (b), članak 23. stavak 1. i članak 24. stavak 1. se primjenjuju od 1. siječnja 2013., članak 3. točka (b) se primjenjuje od 1. siječnja 2015., članak 11. stavak 2. točka (c) se primjenjuje do 31. prosinca 2014.

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

6.1.3. Zaključak

U slučaju kada isporučitelj iz RH ima saznanja da je država članica u svoje propise uključila odredbe o pojednostavljenju, prema kojima porezni obveznik te države članice na sebe preuzima plaćanje PDV-a za dobra koja su mu isporučena iz RH s uslugom sastavljanja ili postavljanja koja je obavljena u njegovoj državi, potrebno je steći uvjerenje da je kupac porezni obveznik te države članice.

U prethodnom poglavlju ovog članka pojasnili smo da je posjedovanje valjanog PDV-ID broja države članice u kojoj je obavljeno sastavljanje ili postavljanje isporučenih dobara jasan dokaz da se radi o poreznom obvezniku te države koji mora preuzeti plaćanje PDV-a. No, isto tako analizom našeg poreznog sustava i uvidom u odredbe Uredbe citirane u prethodnom poglavlju **dokazali smo da se status kupca kao poreznog obveznika može dokazati i u slučaju kada kupac ne posjeduje PDV-ID broj.**

Navedeno je bitno jer u tom slučaju **pojednostavljenje se može primijeniti** i u slučaju kada sukladno odredbama Uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 pribavimo relevantne dokaze da kupac isporuke dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem djeluje u državi u kojoj se ta usluga obavlja kao porezni obveznik, **premda nema dodijeljen PDV-ID broj te države.**¹⁰



ističemo...

Smatramo da je jedina sigurna primjena pojednostavljenja neke države članice slučaj u kojem je kupac dostavio PDV-ID broj koji mu je izdalo porezno tijelo te države, te kada je izvršena odgovarajuća provjera tog broja, te osiguran dokaz u vidu izliza ekrana VIES baze koja potvrđuje valjanost broja.

U svim ostalim slučajevima porezni obveznik suočava se sa rizicima implementacije nejasnih dijelova citiranih odredbi Uredbe. To se osobito odnosi na tumačenje pojma "razumne provjere" vjerodostojnosti dokumenata koji dokazuju status kupca kao poreznog obveznika koji može preuzeti plaćanje PDV-a. Smatramo da bi u vezi detalja implementacije prije navedene Uredbe, Ministarstvo financija trebalo izdati uputu ili barem mišljenje.

6.2. Utvrđivanje mogućnosti korištenja pojednostavljenja

Kao što smo u poglavlju 2. ovog članka već naveli, pojednostavljenje je kolokvijalni naziv za mogućnost propisanu člankom 194. Direktive Vijeća EU 2006/112/EZ, a prema kojoj **u slučaju kada oporezivu isporuku robe ili usluga obavi porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a osoba kojoj se isporučuje roba ili usluge.**

Ističemo da gore citirana odredba Direktive sadrži riječ *može*, a stavak drugi iste odredbe naglašava da države članice određuju uvjete za provedbu gore citirane odredbe.



ističemo...

To znači da je **državama članicama EU prepušteno da samostalno odluče da li će omogućiti "pojednostavljenje", a korištenje pojednostavljenja mogu i uvjetovati.**

Iz primjera implementacije članka 194. Direktive koji se mogu pronaći u stručnom članku objavljenom na portalu "www.vatupdate.com"¹¹, proizlazi da je primjena pojednostavljenja u nekim državama uvjetovana i svojstvima kupca, ali ponekad i svojstvima isporučitelja. U nastavku dajemo izvadak iz navedenog članka:

Which Member States implemented article 194?

Austria – TBC

Belgium

- Supplier is a taxable person not established in Belgium
- Customer
 - Established in Belgium and filing periodical Belgian VAT returns or;
 - Not established in Belgium but being VAT registered in Belgium and having appointed a fiscal representative

Croatia

- Supplier is a non-established business is not registered for VAT in Croatia

Czech

- Only for Supply of good with place of taxable supply in the Czech Republic
- Supplier not established in the Czech Republic and not registered for VAT as VAT payer in the Czech Republic
- Customer is VAT registered in the Czech Republic

Estonia

- Supplier is a non-established business is not registered for VAT in Estonia

Finland

- Supplier is a non-established business is not registered for VAT in Finland

France

- Supplier: Not established in France – irrelevant if the supplier is registered or not for VAT
- Customer requirements – VAT registered (irrelevant if the customer is established or not)

Italy

- Supplier: Not established in Italy

¹⁰ Ovdje treba naglasiti da to ne vrijedi u slučaju kada je država članica kao uvjet za primjenu pojednostavljenja propisala obvezu kupca da zatraži PDV-ID broj.

¹¹ <https://www.vatupdate.com/2023/08/19/eu-vat-directive-2006-112-ec-explained-art-194-domestic-reverse-charge-for-non-established-entities-2/>



- Customer: Established in Italy
Latvia – TBC
- Supplier is a non-established business is not registered for VAT in Latvia
Lithuania – TBC
- Supplier is non-established in Lithuania
- Customer is established in Lithuania
Malta – TBC
The Netherlands
- Supplier: Not established in the Netherlands
- Customer: Established in the Netherlands
Poland
- Supplier: Not established and not VAT registered in Poland
- Customer: Established in Poland
Portugal
- The supplier is
 - not VAT registered in Portugal or
 - VAT registered in Portugal without having appointed a VAT representative
- The customer is
 - A taxable person established in Portugal
 - A taxable person not established in Portugal but being VAT registered in Portugal and having appointed a fiscal representative
- Supplier: Not established in Romania
Romania
- Customer: Registered for VAT in Romania
Slovakia – TBC
Slovenia
- Supplier: Not established in Slovenia
- Customer: Registered for VAT in Slovenia
Spain
- Supplier: Not established in Spain (irrelevant if the supplier is registered or not for VAT)
- Customer: Registered for VAT in Spain

Popisom pravila koji je dat u navedenom članku možemo izvući slijedeće zaključke:

- 1) Popis koji je dat je nepotpun jer se ne navode pravila za sve države članice, što sugerira da je tekst informativnog karaktera te niti prezentirane informacije ne treba smatrati pouzdanim.
- 2) Popis potvrđuje različiti pristup utvrđivanja mogućnosti primjene pojednostavljenja. Na primjer:
 - u Češkoj postoji pojednostavljenje, ali je prijenos moguć samo na kupca koji u Češkoj ima dodijeljen češki PDV ID broj
 - u Italiji postoji pojednostavljenje i koristiti ga može i hrvatski porezni obveznik neovisno o tome ima li dodijeljen talijanski PDV-ID broj

Dodatno, popis nije preveden na hrvatski kako bi istakli da se ne radi o službenom dokumentu EU za koji postoji obveza prevođenja na sve službene jezike u EU, te na taj način dodatno istaći da se ne radi o popisu koji se smije smatrati relevantnim za utvrđivanje da li u nekoj državi postoji pojednostavljenje i koji su uvjeti njezine primjene. Slični takvi popisi mogu se pronaći i na hrvatskom jeziku u pojedinim člancima domaćih izdavačkih kuća, no problem je isti. **Objavljeni popisi ne pozivaju se niti na jedan propis, te se ne smije isključiti vjerojatnost da su podaci nepotpuni, a barem zbog vremenske komponente mogli bi biti i neispravni.**¹² Smatramo da je navedeno dovoljno za slijedeći zaključak:

**ističemo...**

Ne postoji službena stranica EU niti bilo kakav drugi jednostavan i siguran način prikupljanja informacija o načinu implementacije članka 194. Direktive (pojednostavljenja) svih država članica.

Dakle, da bi se postigla sigurnost da je primjenom pojednostavljenje s isporučitelja iz RH "skinuta" obveza registriranja za potrebe PDV-a u državi članici EU u koju je otpremljeno dobro s uslugom sastavljanja ili postavljanja, porezni obveznik treba pribaviti vjerodostojnu informaciju o postojanju pojednostavljenja i načinu njegove primjene. Obzirom na sve navedene probleme, **proizlazi da je jedini siguran način angažiranje poreznog zastupnika ili neke druge osobe za koju se vjeruje da je relevantna za tumačenje poreznog sustava države članice u kojoj završava isporuka dobara s sastavljanjem ili postavljanjem.**

Ovaj problem je na razini EU uočen. Prema članku objavljenom na portalu "www.vatcalc.com"¹³, u pripremi su promjene u zakonodavstvu EU prema kojima **pojednostavljenje¹⁴ od 1. siječnja 2025. više ne bi bila mogućnost već obveza, te bi se unificirala i mogućnost njezine primjene, što znači da države članice više ne bi mogle postavljati različite uvjete za njezinim korištenjem.**

**ističemo...**

Dakle, prema navedenom članku, od 1. siječnja 2025. u planu je promjena Direktive na način da se na primjenu pojednostavljenja s jedinstvenim uvjetima obvežu sve države članice Europske unije.

Na, taj način bio bi riješen sada prisutan problem za isporučitelje dobara s sastavljanjem ili postavljanjem u drugoj državi članici, koji do informacije mogu doći samo iz izvora koji je upoznat s regulativom države članice EU u kojoj žele obaviti isporuku.

6.3. OSS sustav i isporuke dobara sa sastavljanjem i postavljanjem

U slučaju kada je primatelj isporuke dobara u drugu državu članicu građanin ili druga osoba koja nije porezni obveznik, a kada nema usluge sastavljanja ili postavljanja radi se o isporuci dobara na daljinu. Za ove isporuke od 1. srpnja 2021. u primjeni je **Posebni postupak oporezivanja za prodaju dobara na daljinu unutar EU, za isporuke dobara unutar države članice koje obavljaju elektronička sučelja koja omogućuju te isporuke i za usluge koje isporučuju porezni obveznici sa sjedištem unutar Europske unije, ali bez sjedišta u državi članici potrošnje.**

¹² Radi se o pravilima koje države članice samostalno mijenjaju izmjenama i dopunama odredbi propisa kojima je pojednostavljenje utvrđeno.

¹³ <https://www.vatcalc.com/eu/eu-extends-domestic-reverse-charge-2025-vat-in-the-digital-age/>

¹⁴ U članku se za pojednostavljenje koristi pojam: General RC art 194).

**ističemo...**

Radi se o postupku koji omogućuje plaćanje poreza drugih država članica na jednom mjestu, a u slučaju poreznog obveznika iz RH, to znači plaćanje porez druge države članice preko sustava OSS-a koji je pripremljen kao elektronički sustav Porezne uprave RH.

Radi se o postupku koji omogućuje plaćanje poreza drugih država članica na jednom mjestu, a u slučaju poreznog obveznika iz RH, to znači plaćanje porez druge države članice preko sustava OSS-a koji je pripremljen kao elektronički sustav Porezne uprave RH.

U okviru OSS sustava omogućena je primjena četiri posebna postupka koji su propisani u odredbama poglavlja "6. Posebni postupci oporezivanja za porezne obveznike koji obavljaju usluge osobama koje nisu porezni obveznici ili prodaju dobra na daljinu ili obavljaju određene isporuke na domaćem tržištu" ZPDV-a i to:

A.	Posebni postupak oporezivanja za usluge koje obavljaju porezni obveznici bez sjedišta unutar Europske unije
B.	Posebni postupak oporezivanja za prodaju dobara na daljinu unutar Europske unije, za isporuke dobara unutar države članice koje obavljaju elektronička sučelja koja omogućuju te isporuke i za usluge koje isporučuju porezni obveznici sa sjedištem unutar Europske unije, ali bez sjedišta u državi članici potrošnje
C.	Posebni postupak oporezivanja za prodaju dobara na daljinu uvezenih iz trećih područja ili trećih zemalja
D.	Posebni postupak za prijavu i plaćanje PDV-a na uvoz

Za isporuke dobara s sastavljanjem ili postavljanjem koje hrvatski porezni obveznik obavlja građaninu ili drugoj osobi koja nije porezni obveznik u državi članici EU u kojoj je mjesto oporezivanja takve usluge, razmatrat ćemo primjenu postupka pod gore navedenom točkom B.¹⁵

6.3.1. Da li se smije koristiti OSS sustav za isporuke dobara s sastavljanjem ili postavljanjem obavljene osobi koja nije porezni obveznik u drugoj državi članici?

Za isporuke dobara s sastavljanjem ili postavljanjem razmatramo primjenu Posebnog postupka oporezivanja za prodaju dobara na daljinu unutar Europske unije, za isporuke dobara unutar države članice koje obavljaju elektronička sučelja koja omogućuju te isporuke i za usluge koje isporučuju porezni obveznici sa sjedištem unutar Europske unije, ali bez sjedišta u državi članici potrošnje.

**ističemo...**

Za potrebe članka ovaj porezni postupak koristit ćemo pojam "OSS postupak B".

Kao pojašnjenje koje isporuke ulaze u Posebni postupak oporezivanja za prodaju dobara na daljinu unutar Europske unije, za isporuke dobara unutar države članice koje obavljaju elektronička

sučelja koja omogućuju te isporuke i za usluge koje isporučuju porezni obveznici sa sjedištem unutar Europske unije, ali bez sjedišta u državi članici potrošnje (u nastavku: **OSS Postupak B**, citiramo pojašnjenje objavljenoj na internetskoj stranici Porezne uprave¹⁶:

"Ovaj posebni postupak može primjenjivati porezni obveznik koji ima sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište na području Europske unije, ali nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište na području države članice potrošnje. Država članica prijave je država članica u kojoj porezni obveznik ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište, a ako isto nema, država članica u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu. Ako porezni obveznik nema niti stalnu poslovnu jedinicu na području Europske unije, država članica prijave je država članica u kojoj započinje prijevoz dobara.

Država članica potrošnje je:

- u slučaju obavljanja usluga, država članica za koju se smatra da se u njoj **obavlja usluga u skladu s člancima 16. do 26. Zakona o PDV-u**,
- u slučaju prodaje dobara na daljinu unutar Europske unije, država članica u kojoj završava prijevoz dobara kupcu,
- u slučaju da isporuke dobara obavlja elektroničko sučelje (u daljnjem tekstu: portal) koji omogućuje prodaju od strane poreznog obveznika iz treće zemlje, a radi se o isporuci unutar iste države članice, ta država.

Prodaja dobara na daljinu unutar Europske unije je isporuka dobara koja se prevoze iz jedne u drugu državu članicu poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a čije stjecanje dobara unutar Europske unije ne podliježe plaćanju PDV-a, ili bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik.

Prodajom dobara na daljinu unutar Europske unije ne smatra se isporuka dobara pravnim i fizičkim osobama čije stjecanje je oporezivo PDV-om (porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a, mali porezni obveznici koji su prešli prag stjecanja itd.)."

Da bi mogli pojasniti problem primjene OSS postupka B za isporuku dobara s sastavljanjem ili postavljanjem potrebno je znati i definiciju pojma prodaje dobara na daljinu unutar Europske unije. Ovaj pojam definiran je člankom 7. stavkom 11. ZPDV-a koji citiramo:

"(11) U smislu ovoga Zakona pojedini pojmovi imaju sljedeće značenje:

- 1) »prodaja dobara na daljinu unutar Europske unije« je isporuka dobara koju otprema ili prevozi isporučitelj ili druga osoba za njegov račun, uključujući kada isporučitelj neizravno sudjeluje u prijevozu ili otpremi dobara, iz države članice koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz dobara kupcu završava, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:
 - a) isporuka dobara obavlja se poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a čije stjecanje dobara unutar Europske unije ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 5. stavkom 1. ovoga Zakona, ili bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik i
 - b) isporučeno dobro nije novo prijevozno sredstvo niti dobro koje isporučitelj ili druga osoba za njegov račun sastavlja ili postavlja s ili bez probnog rada."

¹⁵ Polazna pretpostavka autora je da sama definicija prodaje robe na daljinu djelomično odgovara i isporuci dobra građaninu u drugu državu članicu s sastavljanjem ili postavljanjem, ali uz ogradu da takvu primjenu treba odgoditi dok se o navedenom ne izjasne porezna tijela.





Obzirom da dio koji se odnosi na isporuku dobra građaninu u drugoj državi članici definitivno korespondira s gore danom definicijom prodaja dobara na daljinu unutar Europske unije, **proizlazi da bi se i isporuka dobara s postavljanjem i sastavljanjem mogla "ugurati" u pojam prodaje dobara na daljinu unutar Europske unije, pa tako i u opisani OSS Postupak B.**

**ističemo...**

Problem je međutim u činjenici da se u tekstu nigdje ne spominje ovaj postupak, te da isporuka dobara iz članka 13. stavka 4. sadrži i uslugu. **Sve navedeno, onemogućuje jasan zaključak da li je OSS postupak B primjeren i za isporuku dobara sa sastavljanjem i postavljanjem ili nije.**

Dodatni argument neprimjerenosti ovog postupka je i razmišljanje da **usluga sastavljanja i postavljanja koja se odvija u drugoj državi članici EU, može biti predmetom interesa poreznih tijela te države, te je moguće da primjena ovog postupka preko OSS sustava iz tog razloga nije moguća.** Naime, postoji mogućnost da porezna tijela druge države članice, prije dodijele statusa poreznog obveznika žele provjeriti da li porezni obveznik zadovoljava i uvjete koji bi mogli biti propisani za pojedine djelatnosti. Detaljnije o navedenoj problematici pisali smo u poglavlju 6.5. ovog članka.

Zbog svega navedenog korištenje OSS sustava u ovom članku naveli smo samo kao upitnu mogućnost.

**ističemo...**

Iz tog razloga smatram da korištenje OSS Postupka B kod isporuka dobara osobi koja nije porezni obveznik s sastavljanjem ili postavljanjem u drugoj državi članici nosi određene rizike.

6.3.2. Uočena zloupotreba OSS sustava za isporuke poreznim obveznicima

Iz pitanja koje nam korisnici postavljaju primijetili smo da je učestala upotreba OSS sustava od strane inozemnih isporučitelja i u onim slučajevima kada se radi o odnosu B2B, odnosno kada je isporuku obavio jedan porezni obveznik drugom.

Problem pogrešnog korištenja OSS sustava povezan je uglavnom s "običnim" isporukama dobara, zbog strogih uvjeta dokazivanja otpreme u drugu državu članicu. Osobito česti prekršitelji su web portali koji zbog automatizirane i masovne prodaje dobara male vrijednosti nemaju mogućnosti, pa niti namjeru, da resurse troše na prikupljanje dokaza o ispravnosti primijenjenog prijenosa porezne obveze. U slučaju web prodaje i drugih oblika prodaje na daljinu manji je problem dokazivanje otpreme, od identifikacije primatelja. Naime, takav način prodaje neotporan je na lažno predstavljanje i prevare korištenjem tuđeg PDV-ID broja, pa se polazi od pretpostavke da primatelji nisu porezni obveznici, i zanemaruju se predočeni PDV-ID brojevi.

**ističemo...**

Takav način podmirenja obveze PDV-a smatramo u pogrešnim, jer sustav nije namijenjen za isporuke B2B.

Na ovaj način isporučitelj je obavio plaćanje PDV-a državi u kojoj je mjesto oporezivanja, pa bi iz tog razloga mogao izostati impuls poreznih uprava za kažnjavanje isporučitelja. Ovakvo postupanje isporučitelja možemo razumjeti kao posljedicu straha od nedorečenosti poreznog sustava, što uključuje poteškoće utvrđivanja statusa poreznog obveznika, te utvrđivanja postojanja pojednostavljenja i uvjeta za njegovom primjenom. Ovaj problem povezan je i sa načinom potvrde valjanosti PDV-ID broja koji se ne može provjeriti po nazivu i sjedištu poreznog obveznika, a i sa činjenicom da nije jednostavno niti provjeriti da li porezni obveznik djeluje kao takav u određenoj državi članici EU.

**ističemo...**

No, neovisno o koristi koju može imati isporučitelj u slučaju neispravnog korištenja OSS sustava, treba istaći da primatelj isporuke u tom slučaju trpi štetu, koja u slučaju primjene krutih pravila pri kontroli može rezultirati i plaćanjem dvostrukog PDV-a države u kojoj djeluje kao porezni obveznik.

Naime, u slučaju neispravnog plaćanja PDV-a preko OSS sustava kod B2B odnosa, primatelj isporuke u potpunosti je **onemogućen da koristi tako plaćeni PDV** u svojoj državi, jer takav račun ne može unijeti niti kao primljeni prijenos porezne obveze preko VIES baze, niti kao primjenu pojednostavljenja. Ulazni račun koji porezni obveznik dobije s iskazanim PDV-om svoje zemlje **opasan je i u smislu nemogućnosti dokazivanja da je iskazani iznos zaista i uplaćen preko OSS sustava.** Naime, OSS sustav ne omogućuje praćenje uplate PDV-a po pojedinom računu, pa tako ne omogućuje niti povjeru da li je PDV po tom računu uplaćen. Iz tog razloga uvijek ostaje mogućnost Poreznoj upravi da u nadzoru zahtjeva dodatan obračun PDV-a, a u tom slučaju nije moguće koristiti pretporez. **To dovodi do apsurdne situacije da porezni obveznik koji je primio isporuku plaćenu preko OSS sustava, može biti natjeran dva puta preuzme plaćanje PDV svoje države, bez mogućnosti korištenja pretporeza**¹⁷.

**ističemo...**

Iz tog razloga korištenje OSS sustava u slučaju odnosa B2B (neovisno o tome kako će ovom problemu pristupiti porezne uprave uključenih država članica) **osudujemo kao neprimjereno ponašanje isporučitelja kojim otklanja rizike utvrđivanja mogućnosti primjene pojednostavljenja (ili prijenosa porezne obveze u slučaju "obične" isporuke, a sve na štetu primatelja isporuke**

¹⁷ Jednom kroz iznos iskazan na računu u kojem je uključen hrvatski PDV za koji ne može koristiti pretporez, a drugi zbog nemogućnosti dokazivanja da je takav PDV ujedno i uplaćen od strane isporučitelja, te rješenja poreznog nadzora koji utvrđuje obvezu, ali ne dozvoljava korištenje pretporeza.

Upravo iz tog razloga ovakvo postupanje proglasili smo zloupotrebom, a ne samo neispravnim korištenjem.

6.4. Dokazivanje isporuke s postavljanjem i sastavljanjem

Smatramo da je kod isporuke dobara u drugu državu članicu s uslugom sastavljanja ili postavljanja koja će biti obavljena u toj drugoj državi potrebno pribaviti i dokaze koje će poreznu upravu uvjeriti da su obje isporuke obavljene. Dodatno, u slučaju ove usluge smatramo da je od izuzetnog značaja da se dokaže i povezanost usluge postavljanja s isporučenim dobrom. Kako osigurati navedene dokaze, te zašto je bitno povezati isporuku dobara s obavljenom uslugom, te kako to učiniti pojašnjavamo u slijedeća tri poglavlja.

6.4.1. Dokaz o obavljenoj usluzi sastavljanja ili postavljanja

Isporuka dobara s sastavljanjem ili postavljanjem ima drugačiji pristup u smislu poreznih pravila. Upravo je i u tome značaj dokazivanja da je obavljena usluga sastavljanja ili postavljanja.



ističemo...

Temeljni dokaz obavljene usluge je radni nalog koji je potpisan od strane kupca usluge.

Obzirom da je u ovom slučaju nije svejedno na kojem je dobru, odnosno opremi obavljena usluga sastavljanja ili postavljanja, smatramo da **posebnu pažnju treba posvetiti** podacima koji omogućuju da je **usluga postavljanja povezana s dobrom koje je isporučeno kupcu**, što treba voditi računa i u slučaju sastavljanja radnog naloga, odnosno kod isporuke u RH u slučaju njegova zaprimanja. Smatramo da će povezivanje obavljene usluge sastavljanja ili postavljanja biti uspješno **ako se na radnom nalogu nalazi**:

- podatak o trgovačkom nazivu isporučenog dobra koji je identičan podatku o trgovačkom nazivu tog dobra koji je iskazan na računu te
- poveznica s otpremnicom ili računom na kojem je zaračunato dobro.

6.4.2. Dokaz o isporuci dobara

Od 1. siječnja 2020. godine za potrebe dokazivanja otpreme dobara u drugu državu članicu radi primjene oslobođenja iz članka 41. stavka 1. ZPDV-a primjenjuje se **Provedena uredba Vijeća EU br. 2018/1912** koja se direktno implementira u svim državama članicama EU, pa tako i u RH.

U skladu s odredbama ove Uredbe **prodavatelj je obavezan osigurati dva neproturječna dokaza da su dobra otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu EU**. Vrste dokaza ovise o tome tko organizira prijevoz robe i to:

- prodavatelj organizira prijevoz sam ili treća osoba organizira prijevoz u ime prodavatelja
- kupac organizira prijevoz sam ili treća osoba organizira prijevoz u ime kupca.



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

01/48 36 046 i 01/49 21 739

Pregled osnovnih i posebnih dokaza da su dobra otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu

Vrste dokaza	Prodavatelj organizira prijevoz sam ili treća osoba organizira prijevoz u ime prodavatelja	Kupac organizira prijevoz sam ili treća osoba organizira prijevoz u ime kupca
Osnovni dokazi	<ul style="list-style-type: none"> potpisani međunarodni teretni list ili bilješke (CMR) teretnica (otpremnica) račun prijevoznika dobara 	<ul style="list-style-type: none"> Pisana izjava kupca koju je obavezan dostaviti prodavatelju do 10-og dana u narednom mjesecu koji slijedi nakon mjeseca isporuke. Pisana izjava treba sadržavati sljedeće podatke: <ul style="list-style-type: none"> datum izdavanja ime i adresa stjecatelja količina i priroda robe datum i mjesto dolaska robe u slučaju isporuke prijevoznih sredstava, identifikacijski broj prijevoznog sredstva identifikacija pojedinca koji preuzima robu za račun stjecatelja potpisani međunarodni teretni list ili bilješke (CMR) teretnica (otpremnica) račun prijevoznika dobara
Dodatni dokazi	<ul style="list-style-type: none"> polica osiguranja povezana s otpremom ili prijevozom robe ili bankovni dokumenti kojima se potvrđuje plaćanje otpreme ili prijevoza robe službeni dokumenti koje je izdalo tijelo javne vlasti, poput javnog bilježnika, kojima se potvrđuje dolazak robe u državu članicu odredišta potvrda koju je u državi članici odredišta izdao posjednik skladišta, a kojom se potvrđuje skladištenje robe u toj državi članici 	

Važno je napomenuti kako je prodavatelj obavezan osigurati dva neproturječna dokaza i to:

- 2 dokaza iz skupine osnovnih dokaza (koje su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o kupcu) ili
- 1 dokaz iz skupine osnovnih dokaza + 1 dokaz iz skupine dodatnih dokaza (koje su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o kupcu).

Ako prodavatelji ne osiguraju naprijed navedene dokaze, pri isporukama dobara iz Hrvatske u druge države članice EU, biti će u obvezi obračunati hrvatski PDV.



ističemo...

Međutim, upitno je da li je ovu uredbu potrebno primijeniti u ovom obliku i na isporuke dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem

U nastavku pojašnjavamo zbog čega smatramo da bi kontrole dokazivanja otpreme dobara za koju se obavlja i usluga sastavljanja ili postavljanja u drugoj državi članici mogla imati blaži pristup od pristupa koji se primjenjuje na "obične" isporuke dobara.



Isporuka dobara s sastavljanjem ili postavljanjem razlikuje se od klasične isporuke dobara po tome što sadrži uslugu sastavljanja ili postavljanja. U tom slučaju kao dokaz obavljene isporuke smatramo da može biti dostatan i radni nalog ili drugi vjerodostojni dokument koji potvrđuje da je usluga sastavljanja ili postavljanja obavljena u drugoj državi članici. **Koje podatke smatramo bitnim da bi se moglo steći uvjerenje o povezanosti obavljene usluge sastavljanja ili postavljanja i isporučenog dobra pojasnili smo u prethodnom poglavlju u kojem pojašnjavamo kako treba izgledati radni nalog.**

Osim navedenog povezivanja, smatramo da bi usredotočenost Porezne uprave na prikupljanje svih dokaza navedenih u Provedenoj Uredbi Vijeća EU br. 2018/1912 mogla biti blaža i zbog činjenice da se njezina ispravnost ne provjerava kroz sustav Vies Baze, te **da je u slučaju ove isporuke važnije imati dokaze da li primatelj takve isporuke porezni obveznik koji temeljem pojednostavljenja mora preuzeti obvezu plaćanja PDV-a.**

**ističemo...**

Iz tog razloga smatram da bi se težište poreznog nadzora kod ove isporuke moglo prebaciti na dokazivanje da je primatelj porezni obveznik koji na sebe mora preuzeti obvezu plaćanja PDV-a temeljem pojednostavljenja koje je propisala država članica EU u kojoj se dobro sastavlja ili postavlja, te dokaze da je takva usluga i obavljena od strane isporučitelja tog dobra ili druge osobe za njegov račun.

Treba naglasiti da u vezi navedenog nemamo jasan stav Ministarstva financija–Porezne uprave.

6.4.3. Opasnost zasebnog ugovaranja i vremenskog odmaka

U prethodna dva poglavlja pojasnili smo što smatramo dokazom da je obavljena isporuka dobara u drugu državu članicu EU, te smo identificirali potpisani radni nalog kao osnovni dokaz da je obavljena usluga sastavljanja ili postavljanja. U oba poglavlja istakli smo da je za uslugu isporuke dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem od izuzetnog značaja da se na ispravan način dokumenti o isporuci dobra i radni nalog povežu, kako bi se osigurali dokazi da je sastavljanje ili postavljanje obavljeno na dobru koje je isporučenu u tu državu članicu, što smatramo da može ujedno biti i dokaz o samoj isporuci dobra, umjesto dokaza koje za "običnu" isporuku dobra u drugu državu članicu EU zahtijeva Provedena uredba Vijeća EU br. 2018/1912.

U ovom poglavlju želimo upozoriti na opasnost eventualnog vremenskog odmaka od obavljene isporuke dobra, do obavljanja usluga sastavljanja ili postavljanja.

**ističemo...**

Idealnim slučajem, za koji vjerujemo da neće stvoriti problem je slučaj u kojem je isporuka dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem tog dobra ugovorena istim ugovorom, te su obje isporuke obavljene u istom mjesecu.

Smatramo da bilo koje odstupanje od navedenog nosi određene probleme, te nam nije poznat stav Porezne uprave o načinu njihova rješavanja. Ono što nam nije poznato su kriteriji koji će se koristiti za povezivanje ovih isporuka ukoliko su one ugovorene različitim ugo-

vorima, a osobito u slučajevima ako datumi sklapanja ugovora nisu podudarni ili barem bliski. Isto tako problem može stvoriti i slučaj kada su isporuke ugovorene istim ugovorom, ali je izvršenje usluge znatno odmaknuto od razdoblja u kojem je isporučeno dobro.

Premda smatramo izvjesnim da bi **razmaci od jednog mjeseca mogli biti u potpunosti prihvatljivi i da bi se mogla razmatrati prihvatljivost dužih razmaka ako postoji odgovarajuće obrazloženje**, duži razmak koji nema obrazloženja smatramo opasnim za isporučitelja, jer Porezna uprava može krenuti od pretpostavke da je sastavljanje ili postavljanje bilo fingirano. te da se ne radi o isporuci dobra s sastavljanjem ili postavljanjem, već o "običnoj" isporuci.

Nisu nam poznate posljedice takvog razmatranja, ali ne treba isključiti da bi se u tom slučaju i isporuka dobara mogla smatrati "običnom", kao i usluga sastavljanja i postavljanja. Takvo razmatranje Porezne uprave može dovesti do razmatranja ispravnosti napomene iskazane na računu (te posljedično propisivanja kazne za neispravno sastavljanje računa), te na pogreške u izvještavanju. Dodatno, nepostojanje usluge, ili nemogućnost povezivanja obavljene usluge sastavljanja ili postavljanja s isporukom dobra može dovesti do zahtjeva za posjedovanje svih dokaza o otpremi dobara koje zahtijeva Provedena uredba Vijeća EU br. 2018/1912

Od svih navedenih upozorenja se ograđujemo, jer nam nije poznata praksa Poreznog nadzora. Naime, ostavljamo otvorenim i mogućnost, da će kao isporuka dobara s sastavljanjem ili postavljanjem biti prihvaćeni svi slučajevi kada se radi o odvojenim ugovorima, ali se povezanost može dokazati i nekim drugim dokumentom (primjerice narudžbom). Ne smatramo potpuno neizglednim niti pristup po kojem će svi slučajevi u kojem je vidljivo da je isporučitelj dobra obavio uslugu sastavljanja biti prihvaćena kao isporuka dobara s sastavljanjem ili postavljanjem, ili je to obavio netko drugi za njegov račun. Međutim, u slučaju postojanja vremenskog odmaka od isporuke dobara do obavljanja usluge sastavljanja i postavljanja u tom slučaju ostaje u potpunosti neriješeno jedno pitanje: *Da li se porezni postupak za ovu isporuku obavlja u razdoblju kada je obavljena isporuka dobra ili u razdoblju kada je obavljena isporuka usluga?* Nadamo se da će po ovom pitanju Porezna uprava određenim mišljenjem zauzeti svoje stajalište.

6.5. Utvrđivanje zahtjeva djelatnosti kod obavljanja usluge sastavljanja ili postavljanja u drugoj državi članici EU

Kako bi upotpunili upozorenja kod obavljanja isporuke dobra s sastavljanjem ili postavljanjem nakratko ćemo se baviti temom koja nije povezana sa poreznim i računovodstvenim pravilima, ali smatramo da se ne smije zanemariti

**ističemo...**

U ovom poglavlju razmatramo da li za obavljanje usluge sastavljanja i postavljanja u drugoj državi članici mogu postojati uvjeti povezani s djelatnosti kojoj pripada takvo sastavljanje ili postavljanje.

Premda smatramo da u slučaju sastavljanja primjerice namještaja ili postavljanja stroja neće biti posebnih zahtjeva, treba razmisliti i o isporukama koje mogu sadržavati određene specifičnosti, poput:

- sastavljanja ili postavljanja opreme koja se koristi ionskim i drugim zračenjima opasnim po život i zdravlje, ili
- opremi čije postavljanje zahtijeva zaustavljanje prometa ili druge oblike osiguranja mjesta postavljanja.

**ističemo...**

Naime, postoji vjerojatnost da takvu uslugu mogu obavljati samo porezni obveznici koji su u toj državi registrirani za obavljanje takvih usluga, ili su od nadležnih tijela pribavili dozvole na temelju dokaza da posjeduju kvalifikacije i znanja da takve usluge obave prema pravilima te države članice.

Navedeno ovisi o pravilima koja reguliraju obvezu registriranja trgovačkih društava, odnosno drugih pravnih ili fizičkih oblika, ali i propisima koji reguliraju obavljanje određene djelatnosti.

Ovdje treba istaći i mogućnost da oprema nakon postavljanja postane sastavnim dijelom nekretnine. U tom slučaju, ne nastaje problem u smislu primijenjenog postupka pojednostavljenja, jer se radi o istom mjestu oporezivanja i vjerojatno se također smije koristiti pojednostavljenje, ali može doći do propusta u smislu zaneimarivanja propisa države članice gdje se nalazi nekretnina koji mogu biti drugačiji za opremu koja postaje sastavnim dijelom nekretnine u odnosu na opremu koja ostaje pokretna.

U razmatranju ispravnosti postupanja u vezi usluge sastavljanja ili postavljanja treba istaći i da se radi o poreznom pojmu koji nigdje nije definiran. Naime, doprema dijelova nekog stroja, te složeno sastavljanje koje traje duži vremenski period može se definirati i kao proizvodnja, što također može stvoriti probleme povezane s obvezom registracije u državi u kojoj se takvo "sastavljanje" provodi.

**ističemo...**

Treba naglasiti da odgovore na ova pitanja ne mogu dati stručnjaci za pitanja računovodstva i poreza. Odgovore na ova pitanja mogu dati samo stručnjaci za pojedinu djelatnost koji poznaju propise države članice EU u kojoj se namjerava obaviti usluga sastavljanja ili postavljanja.

7. Zaključak

U prva tri poglavlja ovog članka pojasnili smo osnove isporuke dobra u drugu državu članicu EU koja će tamo biti sastavljena ili postavljena odnosno sastavljena od strane isporučitelja ili druge osobe za njegov račun. Premda su opisana postupanja jasna, već u tim poglavljima najavili smo određene dileme kojima smo posebnu pažnju posvetili u poglavlju 6. ovog članka. U tom poglavlju detaljno smo pojasnili određene dileme vezane uz ovaj postupak. Iz svega navedenog jasno je da za dokazivanje primijenjenog postupka pojednostavljenja treba provjeriti:

- da država članica EU u kojoj se dobro sastavlja ili postavlja ima u svoj porezni sustav ugrađenu odredbu koju nazivamo pojednostavljenje, a koja obvezuje primatelja isporuke dobra s sastavljanjem ili postavljanjem da preuzme obvezu plaćanja PDV-om.
- da je primatelj porezni obveznik države članice u kojoj se dobra sastavljaju ili postavljaju koji zadovoljava uvjete da preuzme obvezu plaćanja PDV-a

Radi se o uvjetima bez kojih nije moguće prevaliti plaćanje PDV-a na primatelja isporuke, a obzirom da se u praksi javljaju **pogrešna razmišljanja u vezi jednostavnosti i sigurnosti dobivanja informacija i dokaza da su ta dva uvjeta zadovoljena**, detaljno smo

pojasnili na koje poteškoće porezni obveznici koji namjeravaju obaviti takvu uslugu mogu naići, te koje su moguće posljedice pogrešno utvrđenih činjenica ili nedostatka vjerodostojne dokumentacije koja potvrđuje da su provjere obavljene.

Obzirom da se radi o isporuci dobara, ali i da je bitno postojanje usluge sastavljanja ili postavljanja, krenuli smo od pretpostavke da bi u nadzoru ispravnosti provedenog postupka **moglo biti od izuzetnog značaja dokazati postojanje usluge i osobito, osigurati povezivanje isporuke dobra s pruženom uslugom.** Razmišljanja o mogućim različitim rješenjima u praksi dovela su do potrebe pojašnjavanja mogućih opasnosti povezane sa zasebnim ugovaranjem ovih isporuka i/ili značajnim vremenskim odmakom između njihova obavljanja.

Uvođenjem OSS sustava omogućeno je plaćanje PDV-a druge države članice EU u slučaju kada je oporezivanje na toj državi članici, a ne postoji mogućnost prevladavanja obveze plaćanja PDV-a na primatelja isporuke iz te države članice. Upozorili smo da **nije u potpunosti jasno da li je OSS postupak B primjeren za isporuke dobara s sastavljanjem ili postavljanjem**, obzirom da izričito ova isporuka nije navedena u uputama o korištenju ovog postupka, te da postoje specifičnosti koji ovu isporuku izdvajaju od pojma "prodaje dobara na daljinu unutar EU". U istom poglavlju detaljno smo pojasnili i razloge pogrešnog korištenja OSS sustava u odnosu B2B, te osudili takvo postupanje kao nepravedno prema primatelju isporuke.

Na kraju dotakli smo se i pojma sastavljanja ili postavljanja, te problema utvrđivanja da li u državama članicama postoje dodatni zahtjevi po pitanju mogućnosti obavljanja ove usluge u smislu uvjeta za pojedinu djelatnost. Zaključak je da **probleme djelatnosti mogu riješiti isključivo stručnjaci za pojedinu djelatnost, te da navedeno nije u ingerenciji stručnjaka za pitanja računovodstva i poreza.**

U ovom članku nismo razmatrali nesuvisla postupanja, kao što je primjerice stavljanje na račun za isporuku dobara s sastavljanjem ili postavljanjem napomene "reverse charge" ili "prijenos porezne obveze" jer smatramo da je razumljivo da stvaranje takve zabune može samo donijeti negativne posljedice kod provedenog nadzora.

**ističemo...**

Iz svega navedenog jasno je da je isporuka dobara s sastavljanjem ili postavljanjem naizgled jednostavna, ali može donijeti dosta poteškoća i neizvjesnosti u smislu pribavljanja informacija o postupanju koje će ujedno biti i vjerodostojni dokazi o ispravnosti provedenog postupka.

