

RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE PDV-A KOD PODUZETNIKA NAKON PRISTUPA REPUBLIKE HRVATSKE EUROPSKOJ UNIJI

Toni Miljak, mag.oec., Visoka škola za menadžment i dizajn Aspira, Mike Tripala 6, 21 000 Split, tony.miljak@gmail.com, +38591/517-35-25

Sažetak

Europska unijana stoji postići usaglašenu zajedničku poreznu politiku. Republika Hrvatska, kao članica Europskeunije od 1. srpnja 2013. godine, usklađuje svoje zakone koji uzrokuju novi razvoj u računovodstvenom tretmanu određenih stavki. Europska komisija direktivama regulira porez na dodanu vrijednost unutar Europske unije.

Ulaskom u Europsku uniju Republika Hrvatska je postala dio jednog, odnosno unutarnjeg, tržišta Europske unije. Glavna značajka ovog tržišta je slobodno kretanje roba, osoba, usluga i kapitala. Dakle, nabava dobara iz drugih država članica u Hrvatskoj više se neće smatrati uvozom za stjecanje robe unutar Europske unije. Izraz "uvoz" primjenjuje se samo na isporuke dobara iz zemalja koje nisu članice Europske unije. U slučaju prodaje dobara iz Hrvatskeu neku zemlju članicu Europske unije kazat će se kako je riječ o razmjeni dobara unutar Europske unije.

Poduzetnici u Hrvatskoj moraju biti informirani s ovim načelima kako bi točno obračunali i računovodstvo proknjžili porez na dodanu vrijednost.

Ključne riječi: harmonizacija, isporuka dobara, PDV identifikacijski broj, obveza za PDV, računovodstvo PDV-a

ACCOUNTING TREATMENT OF VATAT ENTREPRE- NEURS AFTER THE ACCESSION OF THE REPUBLIC CRO- ATIA IN THE EUROPEAN UNION

Abstract

The European Union is trying to implement the harmonization under the common tax policy. Croatia, as a member of the European Union from 01 July 2013, harmonizes its laws which cause a new development in accounting treatment of certain items. Throughout its directive, the European Commission regulates value added tax within the European Union.

By joining the European Union, Croatia becomes part of a single, or internal, market union. The main feature of this market is the free movement of goods, persons, services and capital.

Therefore, the supply of goods from other Member States to Croatia will no longer be considered as import for the acquisition of goods within the European Union. The term "import" shall apply only to supplies of goods from countries that are not members of the European Union to Croatia. In the case of supply of goods from the Croatia in the member state of the European Union, it will be said that's a case of the supply of goods within the European Union. Entrepreneurs in Croatia must be informed with these principles in order to correctly calculate and accountancy record the value added tax.

Key words: harmonisation, supply of goods, VAT accounting, VAT identification number VAT liability

1. Osnovne informacije o porezu na dodanu vrijednost u Europskoj uniji

Porez na dodanu vrijednost (dalje: PDV) suvremeni je oblik oporezivanja potrošnje a plaća se na isporučena dobra i na obavljene usluge. Pod dobrima podrazumijevamo nekretnine, opremu, proizvode, robu i sl.

Kao glavna prednost PDV-a ističe se činjenica da pridonosi velike prihode u proračun (do 2/3 prihoda). Od zemalja članica Europske unije (dalje: EU) prva je Francuska uvela PDV i to 1958. godine.

Unutar EU PDV je reguliran brojnim direktivama Vijeća Europske unije. Direktive, koje reguliraju PDV, su:

- Direktiva 83/181/EEZ (donesena 28. ožujka 1983. godine),
- Direktiva 86/560/EEZ (donesena 17. studenog 1986. godine),
- Direktiva 2006/79/EZ (donesena 05. listopada 2006. godine)
- Direktiva 2006/112/EZ (donesena 28. studenog 2006. godine) ,
- Direktiva 2007/74/EZ (donesena 20. prosinca 2007. godine),
- Direktiva 2008/8/EZ (donesena 12. veljače 2008. godine),
- Direktiva 2009/132/EZ (donesena 19. listopada 2009. godine).

Standardna stopa PDV-a u EU određena je člankom 97. Direktive 2006/112/EZ prema kojemu u razdoblju od 01. siječnja 2011. do 31. prosinca 2015. godine standardna stopa ne smije biti niža od 15% dok maksimalna stopa nije zadana (Institut za javne financije, 2011.).

Osim standardne postoje i niže, nulte kao i više stope PDV-a. Prema članku 97. Direktive 2006/112/EZ, minimalna snižena stopa može iznositi 5% (EUR-Lex, 2006.).

Pojedine države mogu koristiti i još tzv. jako sniženu stopu kao i nultu stopu koju su imale na dan 01. siječnja 1991. godine s pravom na odbitak pretporeza. Popis stopa PDV-a u zemljama članicama EU prikazan je u Tablici 1.

Tablica 1. Prikaz stopa PDV-a u zemljama članicama EU (European Commission, 2013.)

Države članice (Member states)	Šifra (Code)	Jako snižena stopa (Super Reduced Rate)	Snižena stopa (Reduce Rate)	Standardna stopa (Standard Rate)	Snižena stopa (Parking rate)
Belgija	BE	-	6/12	21	12
Bugarska	BG	-	9	20	-
Češka	CZ	-	14	20	-
Danska	DK	-	-	25	-
Njemačka	DE	-	7	19	-
Estonija	EE	-	9	20	-
Grčka	EL	-	6,5/13	23	-
Španjolska	ES	4	8	18	-
Francuska	FR	2,1	5,5/7	19,6	-
Irska	IE	4,8	9/13,5	23	13,5
Italija	IT	4	10	21	-
Cipar (grčki dio)	CY	-	5/8	17	-
Latvija	LV	-	12	21	-
Litva	LT	-	5/9	21	-
Luksemburg	LU	3	6/12	15	-
Mađarska	HU	-	5/8	27	-
Malta	MT	-	5/7	18	-
Nizozemska	NL	-	6	19	-
Austrija	AT	-	10	20	12
Poljska	PL	-	5/8	23	-
Portugal	PT	-	6/13	23	13
Rumunjska	RO	-	5/9	24	-
Slovenija	SI	-	8,5	20	-
Slovačka	SK	-	10	20	-
Finska	FI	-	9/13	23	-
Švedska	SE	-	6/12	25	-
Ujedinjeno Kraljevstvo	UK	-	5	20	-

Nultu stopu PDV-a imaju Belgija, Danska, Irska, Italija, Malta, Finska, Švedska i Ujedinjeno Kraljevstvo. Potrebno je razlikovati nultu stopu PDV-a od oslobođenja od PDV-a. Kod nulte stope proizvođači prilikom isporuke svojih proizvoda ne obračunavaju PDV ali imaju pravo odbiti pretporez koji je sadržan u ulaznim računima dobavljača. Zbog toga je nulta stopa bolja opcija od poreznog oslobođenja.

Snižena stopa (Parking rate) predstavlja sniženu stopu PDV-a koja je bila na snazi 01. siječnja 1991. godine a koju su države članice zadržale jer se primjenjuju na isporuke koje nisu uvrštene na popis dobara i usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope PDV-a. Popis se nalazi u Dodatku III Direktive 2006/112/EZ.

Članak 2., stavak 1. Direktive 2006/112/EZ određuje da sljedeće transakcije podliježu PDV-u (Institut za javne financije, 2011.):

- isporuka dobara uz naknadu na području države članice od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav,
- stjecanje dobara uz naknadu unutar Zajednice (EU) na području neke države članice od strane:
 - poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, ako je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a ne ispunjava uvjete za izuzeće od poreza za mala poduzeća predviđeno u člancima 282. do 292. i nije obuhvaćen odredbama članka 33. ili 36.;
 - u slučaju novih prijevoznih sredstava, poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili od strane bilo koje druge osobe koja nije porezni obveznik;
 - u slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama, ako se trošarina na stjecanje unutar Zajednice, u skladu s Direktivom 92/12/EEZ, naplaćuje na području države članice, poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik i čija ostala stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1.,
- pružanje usluga uz naknadu na području neke države članice od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav i
- uvoz dobara.

Važno je istaknuti da je člancima od 5. do 8. Direktive 2006/112/EZ (Institut za javne financije 2011.) određeno na koja se područja primjenjuje Direktiva PDV-a a na koja ne. Naime, određena područja geografski pripadaju EU ali ne pripadaju carinskom niti PDV području EU. Treća područja su područja na koja se navedena Direktiva ne primjenjuje. Prikaz teritorijalne primjene PDV Direktive nalazi se u Tablici 2:

Tablica 2. Primjena Direktive 2006/112/EZ na području EU (prema European Commission, 2013.)

Države članice EU (carinsko i PDV područje EU)	Šifra	Područje izvan EU (smatra se carinsko i PDV područje EU i ne smatraju se trećim zemljama)	Treća područja	
			dio carinskog područja EU	nisu dio carinskog područja EU
Belgija	BE			
Bugarska	BG			
Češka	CZ			
Danska	DK			
Njemačka	DE			otok Heligoland, područje Busingen
Estonija	EE			
Grčka	EL		planina Athos	
Španjolska	ES		Kanarsko otočje	Ceuta, Melilla
Irska	IE			
Italija	IT			Livigno, Camoione d'Italia, talijanske vode jezera Lugano
Države članice EU (carinsko i PDV područje EU)	Šifra	Područje izvan EU (smatra se carinsko i PDV područje EU i ne smatraju se trećim zemljama)	Treća područja	
			dio carinskog područja EU	nisu dio carinskog područja EU
Irska	IE			
Italija	IT			Livigno, Camoione d'Italia, talijanske vode jezera Lugano
Cipar (grčki dio)	CY	Suverene baze Akrotiri i Dhekelia	Sjeverni dio otoka Cipra	
Latvija	LV			
Litva	LT			
Luksemburg	LU			
Mađarska	HU			
Malta	MT			
Nizozemska	NL			
Austrija	AT			
Poljska	PL			
Portugal	PT			
Rumunjska	RO			
Slovenija	SI			
Slovačka	SK			
Finska	FI		Atlandsko otočje	
Švedska	SE			
Ujedinjeno Kraljevstvo	UK	otok Man	Kanalski otoci	

Donošenjem Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13) s danom 01. srpnja 2013. godine izvršeno je usklađivanje s odredbama Direktive 2006/112/EZ i ostalim Direktivama vezanim uz oporezivanje porezom na dodanu vrijednost, a osobito sa odredbama o oporezivanju isporuka dobara i usluga na zajedničkom tržištu Europske unije.

Novi Zakon o PDV-u Republici Hrvatskoj sadrži odredbe koje su u skladu sa sljedećim aktima EU:

- Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, 11.12.2006.),
- Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. kojom se utvrđuju detaljna pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđen u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države članice povrata nego u nekoj drugoj državi članici (SL L 44, 20.02.2009.),
- Trinaesta Direktiva Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet – postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice (SL L 326, 21.11.1986.).

2. Razlikovanje pojmova usluga i dobro

Pod pojmom dobra podrazumijevaju se roba, oprema, proizvodi i materijal. Analogno tome, kao usluga podrazumijeva se sve ono što ne predstavlja dobro.

Potrebno je odrediti razgraničenje pojmova usluga i dobro kako ne bi došlo do nedoumnica prilikom oporezivanja PDV-om uslijed nekoliko razloga. Prvenstveno, važno je zbog određivanja mjesta isporuke, koje je uvijek na određenom mjestu, dok se obavljanje usluga može prostorno protezati. Razlikovanje dobra od usluge bitno je i zbog određivanja oporezivosti nekog prometa u odnosu na propisana oslobođenja od plaćanja PDV-a te u slučaju kada postoje različite porezne stope (Amidžić et al. 2008.).

Shodno tome kupnjom dnevnog tiska, npr., kupuje se isporučeno dobro (isporuka dnevnog tiska) a ne obavljena usluga (u dnevnom tisku nalaze se članci u kojima je ugrađeno autorsko pravo).

3. Oporezivanje isporuke dobara

Prema članku 14. Direktive 2006/112/EZ isporukom dobara smatra se, međuostalim, i svaka od sljedećih transakcija:

- prijenos, po nalogu tijela javne vlasti ili u njegovo ime, ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom uz plaćanje naknade,

- stvarna prodaja dobara, prema ugovoru o najmu dobara na određeno vrijeme ili o prodaji dobara uz odgodu plaćanja, koji određuje da se u normalnom tijeku događaja vlasništvo stječe najkasnije nakon plaćanja zadnjeg obroka, te
- prijenos dobara na temelju ugovora prema kojem se plaća provizija za kupnju ili prodaju.

Države članice predaju određenih građevinskih radova mogu smatrati isporukom dobara.

Prema članku 15. električna energija, plin, energija za grijanje ili hlađenje smatraju se materijalnom imovinom. Materijalnom imovinom mogu se smatrati i:

- određeni udjeli u nekretninama,
- prava in rem koja njihovom imatelju daju pravo korištenja nekretnine,
- dionice ili udjeli jednaki dionicama koji njihovom imatelju daju de jure ili de facto pravo vlasništva ili posjedovanja nekretnine ili njezinog dijela.

3.1. PDV identifikacijski broj

Svaki poduzetnik, odnosno porezni obveznik, ima svoj jedinstveni broj za razmjenu dobara i usluga unutar EU. Taj broj izdaje porezno tijelo države članice u kojoj je porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a. PDV identifikacijski broj ima značajnu ulogu u razmjeni dobara koja se obavlja između poreznih obveznika registriranih za potrebe PDV-a u državama EU. U nekim slučajevima isti broj upotrebljava se za druge porezne svrhe.

Kupac, odnosno poduzetnik, iz države članice EU iskazivanjem svojeg PDV identifikacijskog broja dokazuje isporučitelju da je obveznik PDV-a te da će ga obračunati i platiti na stjecanje dobara unutar EU. PDV identifikacijski broj obvezno se iskazuje na računima i prijavi PDV-a.

U svojoj strukturi PDV identifikacijski (European Commission 2013.) sastoji se od šifre države članice te skupine brojeva ili znakova. Primjera radi, PDV identifikaciji broj u Njemačkoj ima oblik DE99999999 (oznaka države i skupina od devet brojeva).

Članice EU omogućavaju svojim obveznicima PDV-a provjeru PDV identifikacijskih brojeva kupaca iz drugih država članica EU. Navedenu radnju moguće je izvršiti preko internetskih stranica Europske komisije.

Oporezive transakcije pri isporuci dobara unutar EU (između poduzetnika u različitim državama članicama) oslobođena su PDV-a u zemlji članici poduzeća isporučitelja kako je to propisano člankom 138. stavkom 1. Direktive 2006/112/EZ. U situaciji kada npr. hrvatski poduzetnik isporučuje dobra u Sloveniju poduzetniku koji je obveznik PDV-a u Sloveniji tada je takva isporuka oslobođena plaćanja PDV-a. Kako bi ta isporuka uistinu bila oslobođena plaćanja PDV-a u Republici Hrvatskoj na računu mora biti naveden ispravan PDV identifikacijski broj (zajedno sa šifrom države) kako kupca tako i prodavatelja dobara. Na taj način dokazuje se kako su ova dva poduzetnika obveznici PDV-a. Prodano dobro mora biti prevezeno s područja Hrvatske u drugu državu.

U slučaju da nisu ispunjeni svi uvjeti (nisu navedeni svi PDV identifikacijski brojevi ili dobro nije prevezeno u drugu državu), isporučitelj (hrvatski poduzetnik) mora obračunati hrvatsku stopu PDV-a na računu.

3.2. Utvrđivanje mjesta oporezivanja pdv-om

Mjesto oporezivanja PDV-om određeno je mjestom isporuke dobara što ne ovisi samo o suštini isporuke dobara već i o tome na koji je način isporuka obavljena (Pavletić 2012.).

Sukladno članku 31. Direktive 2006/112/EZ mjesto isporuke je mjesto gdje se dobro nalazi u trenutku isporuke. Ukoliko slovenski poduzetnik kupi stroj u Sloveniji, a koji je bio unajmljen od francuskog poduzetnika, mjesto isporuke dobra je Slovenija pa se plaća PDV po slovenskoj stopi PDV-a.

Prema članku 32. mjesto isporuke je mjesto gdje se dobro nalazi u vrijeme početka opreme ili prijevoza.

Isporuke dobara oporezivati će se u mjestu gdje se dobra nalaze u trenutku završetka otpreme ili prijevoza do kupca u slučaju isporuke na daljinu (npr. kataloška prodaja). U tom slučaju ukupna godišnja vrijednost isporuka isporučitelja mora biti iznad praga kojeg je propisala država članica kupac (članak 33.). Ukoliko hrvatska nakladnička kuća prodaje knjige putem interneta fizičkim osobama u EU tada će se kupcima u npr. Portugalu obračunavati portugalska stopa PDV-a nakon što se prijeđe iznos praga isporuke.

Prema članku 34. mjesto oporezivanja isporuke dobara je mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku početka otpreme ili prijevoza do kupca u slučaju isporuke na daljinu ako je godišnjavrijednost isporuka isporučitelja ispod praga kojeg je propisala država članica kupca osim u slučaju kada se isporučitelj izjasnio za oporezivanje u državi članici odredišta.

Sukladno članku 36. kada npr. njemački poduzetnik isporuči dobro u Republiku Hrvatsku, PDV mora biti obračunat po hrvatskoj stopi PDV-a.

Isporuke dobara oporezuju se u mjestu gdje je polazna točka, ukoliko se dobro isporučuje brodovima, zrakoplovima ili vlakovima, tijekom dionice prijevoza putnika (članak 37.). Ukoliko zrakoplov leti iz Splita u Madrid, na isporuke putnicima na tom letu obračunava se hrvatska stopa PDV-a dok se u povratku obračunava španjolska stopa PDV-a. Ukoliko kruzer plovi od Barcelone do Grčke sa zaustavljanjem u Republici Hrvatskoj zbog kratkih posjeta, ali bez ukrcaja i iskrcanja putnika, obračunat će se španjolska stopa PDV-a.

Mjesto isporuke je mjesto gdje preprodavatelj ima sjedište kada prima isporuku plina putem sustava za distribuciju prirodnog plina ili električne energije. Ukoliko hrvatsko poduzeće distribuira plin i isporučuje ga korisniku u Njemačkoj, njemački korisnik mora obračunati PDV u Njemačkoj (prema članku 38.).

Članak 39. regulira oporezivanje isporuke u mjestu gdje električnu energiju, plin isporučen putem sustava za distribuciju prirodnog plina, grijanje ili hlađenje stvarno koristi u troši kupac fizička osoba.

3.3. Isporuke dobara bez naknade

Sukladno članku 16. Direktive 2006/112/EZ (EUR-Lex, 2006.) cilj je definirati oporezivom isporuku dobara bez naknade osobama koje su privatno, uključujući tu i zaposlenike, povezane s poreznim obveznikom.

Kao isporuka dobara uz naknadu, ako je pri njihovoj nabavi mogao biti odbijen pretporez djelomično ili u cijelosti, smatra se sljedeće:

- izuzimanje dobara od strane poreznog obveznika za svoje osobne potrebe i
- besplatno davanje dobara (ili njihova upotreba u drugu svrhu osim poslovne) od strane poreznog obveznika.

Prema odredbi članka 16. izričito je propisano ako porezni obveznik daje određena dobra u poslovne svrhe kao uzorke ili darove male vrijednosti, to se ne smatra isporukom dobara uz naknadu, koja podliježu oporezivanju. Svaka država članica definira vrijednost i uvjete koja takava dobra moraju ispuniti da bi se smatrali uzorcima ili darovima male vrijednosti koji ne podliježu PDV-u ako se daju u poslovne svrhe (Javor, 2012.).

4. Oporezivanje isporuke usluga

Kako bi se odredilo da li je određeni promet oporeziv PDV-om, potrebno je najprije provjeriti da li se promet (isporuka usluge ili dobra) dogodio. Samo obavljena usluga može biti predmetom oporezivanja.

Opće načelo o oporezivanju isporuka zadano je u člancima 44. i 45. Direktive 2008/8/EZ.

Prilikom utvrđivanja mjesta obavljanja usluga treba uvidjeti da li se radi o uslugama između poduzeća (B2B usluga – business to business) ili o uslugama osobama koji nisu porezni obveznici (B2C usluga – business to consumer usluga). Također, potrebno je utvrditi koja je bit usluge te da li za tu uslugu postoji iznimka od općeg načela te, ukoliko postoji, odrediti mjesto obavljanja usluge prema toj iznimci. Ukoliko ne postoji iznimka, primjenjuje se opće načelo.

4.1. B2B – načelo zemlje odredišta

Prema članku 44. Direktive o PDV-u mjesto obavljanja (pružanja) usluga poreznom obvezniku (B2B) koji djeluje kao takav je mjesto na kojem je mjesto gdje taj obveznik ima sjedište svog poslovanja. Međutim, ako se te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje se nalazi poslovni nastan (gdje obveznik PDV-a ima registriranu djelatnost – podružnicu, obrt i sl.).

U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto obavljanja usluge je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište (Friganović 2012.)

Ukoliko hrvatsko poduzeće obavlja usluge slovenskom poduzeću sa sjedištem u Sloveniji, tada će se za njegove usluge obračunati PDV po slovenskoj stopi PDV-a. Ako hrvatsko poduzeće nema sjedište niti stalnu poslovnu jedinicu u Sloveniji, slovensko poduzeće će samo sebi obračunati PDV putem tzv. obrnutog postupka oporezivanja (situacija kada se PDV za isporučena dobra i usluge unutar zemlje od strane inozemne tvrtke prebacuje na primatelja a ne na inozemnu tvrtku).

U situaciji kada hrvatsko poduzeće obavlja usluge poduzeću sa sjedištem u Francuskoj, a preko svoje stalne poslovne jedinice u Španjolskoj, tada kupac mora obračunati španjolsku stopu PDV-a uz primjenu tzv. obrnutog postupka oporezivanja.

4.2. B2C – načelo mjesta isporučitelja

Prema članku 45. Direktive 2006/112/EZ (EUR-Lex, 2006.), mjesto obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik (B2C) je mjesto gdje pružatelj usluge ima sjedište poslovanja. Međutim, ako se te usluge pružaju (obavljaju) iz stalnog poslovnog nastana pružatelja usluga smještenog na mjestu koje nije središte njegovog poslovanja, mjesto pružanja (obavljanja) usluga će biti mjesto stalnog poslovnog nastana. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje pružatelj ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište (Friganović 2012.).

Ukoliko hrvatski poduzetnik sa sjedištem u Zagrebu obavi uslugu za kupca, fizičku osobu, iz Beča, Austrija, na uslugu obračunat će se hrvatska stopa PDV-a.

4.3. Iznimke od općeg načela oporezivanja usluga

U člancima 46. - 59. Direktive 2006/112/EZ (EUR-Lex, 2006.) opisane su iznimke od općeg načela oporezivanja uz određene izmjene propisane Direktivom 2008/8/EZ (EUR-Lex 2008.).

U slučaju obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik putem posrednika (članak 46.) koji nastupa u ime druge osobe mjesto obavljanja usluga je mjesto gdje se dotična transakcija pruža u skladu s Direktivom o PDV-u. Primjer takve situacije je kada hrvatski poduzetnik inozemnom kupcu pronalazi dobra koja će isporučiti iz Austrije. Mjesto obavljanja usluge za posredničke usluge hrvatskog poduzetnika je Austrija budući da se tamo nalaze dobra u vrijeme početka njihovog prijevoza do kupca a obračunat će se hrvatska stopa PDV-a.

Obavljanje usluga vezanih za nekretninu regulirano je člankom 47. Prema njemu mjesto obavljanja usluge vezano za nekretninu mjesto je gdje je smještena nekretnina. Tako će gosti iz Njemačke u hotelu u Splitu platiti PDV po hrvatskoj stopi PDV-a (10% za smještaj).

Prema člancima 48. - 52. mjesto obavljanja usluge prijevoza putnika je mjesto gdje se putnički prijevoz odvija razmjerno prijeđenoj udaljenosti. Putnik, koji putuje vlakom iz Hrvatske, preko Slovenije, do Italije u svojoj prijevoznj karti imat će uključen hrvatski, slovenski i talijanski PDV.

Mjesto obavljanja usluga prijevoza dobara, osim prijevoza unutar EU, osobama koji nisu porezni obveznici je mjesto gdje se prijevoz odvija razmjerno prijeđenoj udaljenosti.

Mjesto obavljanja usluga prijevoza dobara unutar EU osobama koje nisu porezni obveznici mjesto je polaska (članak 50.).

Pomoćne usluge prijevoza dobara, kao što su usluge utovara i istovara, oporezuju se u državi članici u kojoj se te usluge stvarno obavljaju što je propisano člankom 54. (Pavletić, 2012.).

Od 01. siječnja 2013. godine mjesto obavljanja usluga u vezi s kulturnim, sportskim, znanstvenim, umjetničkim, obrazovnim, zabavljačkim i sličnim događajima koji su obavljani poreznom obvezniku, kao i osobi koja nije porezni obveznik, mjesto je gdje se ti događaji i odvijaju.

Prema članku 55. usluge restorana i opskrbe pripremljenom hranom i pićima, osim onih koje se obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dijela prijevoza putnika koji se odvija unutar EU, oporezuju se u mjestu gdje se te usluge stvarno obavljaju.

Usluga kratkoročnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava (članak 56.) oporezuje se u mjestu gdje je prijevozno sredstvo stavljeno na raspolaganje kupcu. Tako, primjerice, ukoliko hrvatski državljanin sleti u Pariz i na pariškom aerodromu najmi automobil na jedan dan, obračunat će se francuska stopa PDV-a.

Sukladno izmjenama članka 56. (EUR-Lex, 2008.) dugoročno iznajmljivanje prijevoznih sredstava osobama koje nisu porezni obveznici od 01. siječnja 2013. godine oporezuje se u mjestu gdje kupac ima sjedište ili boravište osim u slučajevima kada se radi o iznajmljivanju broda za odmor ako tu uslugu obavi isporučitelj koji ima sjedište u istoj državi članici u kojoj se brod stavlja na raspolaganje korisnicima.

Usluge restorana i opskrbe pripremljenom hranom i pićima koje se obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dijela prijevoza putnika koji se odvija unutar EU (članak 57.) oporezuju se u mjestu polaska prijevoza.

Obavljanje elektroničkih usluga određeno je člankom 58. Prema Dodatku II Direktive o PDV-u elektronički obavljene usluge ubrajaju se (EUR-Lex, 2008.):

- isporuka web sjedišta,
- udomljavanje web sjedišta,
- daljinsko održavanje opreme i programa,
- isporuka računalnih programa i njihovo ažuriranje, isporuka slika, tekstova i informacija, isporuka glazbe, filmova, igara, političkih, kulturnih, zabavnih, sportskih, znanstvenih emisija i priredbi, te
- obavljanje usluga učenja na daljinu.

Ukoliko osobama koji nisu porezni obveznici sa sjedištem u EU elektronički obavljenu uslugu isporučuju osobe sa sjedištem u trećoj zemlji, mjesto oporezivanja usluge je mjesto gdje kupac ima poslovni nastan, boravište ili prebivalište.

4.4. Isporuke usluga bez naknade

Članak 26. Direktive 2006/112/EZ (EUR-Lex, 2006.) isporukom usluga uz naknadu smatra se sljedeće:

- korištenje imovine poduzeća za privatne potrebe ako je za ta dobra pretporez odbijen u cijelosti ili djelomično,
- besplatno pružanje usluga od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za potrebe njegovog osoblja ili općenito u druge svrhe osim njegovog poslovanja.

Svrha ovih odredbi je onemogućiti da usluge, za koje je poduzetnik – porezni obveznik koristio pravo na odbitak pretporeza, završe u nepoduzetničkoj sferi, tj. u krajnjoj potrošnji bez opterećenja PDV-om (Javor, 2012.).

5. Zaključak

Dana 01. srpnja 2013. godine Republika Hrvatska postala je punopravna članica Europske unije. Svi zakoni usklađeni su s pravnom stečevinom EU. Unutar EU PDV je reguliran brojnim direktivama među kojima je najznačajnija Direktiva 2006/112/EZ. Navedena direktiva utvrđuje četiri vrste oporezivih transakcija a to su isporuke dobara unutar EU, stjecanje dobara unutar EU, obavljanje usluga te uvoz dobara.

Kod isporuke usluga unutar EU potrebno je uvidjeti da li se radi o business-to-business isporuci ili o business-to-consumer isporuci a zatim treba spoznati bit usluge kao i postoji li iznimka od općeg načela oporezivanja. Kod isporuke dobara unutar EU potrebno je najprije utvrditi mjesto oporezivanja PDV-om. Iznimno je bitan PDV identifikacijski broj čija pravilna uporaba omogućuje oslobađanje PDV-a prilikom isporuke dobara unutar EU.

Može se zaključiti kako je porezni sustav kompleksno područje kojemu se treba s izrazitom pažnjom posvetiti u proučavanju. Naime, zbog brojnosti iznimki i izmjena direktiva EU, poduzetnici trebaju kontinuirano pratiti odredbe Europske komisije koje reguliraju porezno područje kako bi pravilno mogli obračunati PDV na kupljena, odnosno isporučena, dobra i usluge.

Literatura

- Amidžić Peročević, K., Barac, Z., Javor, Lj. et al, (2008.), Porez na dodanu vrijednost, Zagreb: TEB, 24-25.
- Friganović, M., (2012.), Plaćanje PDV-a na oporezive transakcije unutar EU, Zagreb: Računovodstvo i porezi u praksi br.12, 136. – 145.
- Institut za javne financije (2011.), Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Zagreb, 21.,25.,44.-46.
- Javor, Lj., (2012.), Isporuke dobara i usluga bez naknade kao predmet oporezivanja PDV-om, Zagreb: Računovodstvo i financije br. 11, 74.-84.
- Pavletić, A. (2012.), PDV na isporuke unutar jedinstvenog tržišta EU, Zagreb: Računovodstvo i financije br. 02,132.-140.
- Zakon o Porezu na dodanu vrijednost (2013.), NN 73/13, Zagreb.
- EUR-Lex, (2006.), Council Directive 2006/112/EC,
- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20130101:EN:PDF>
- [sačuvano 01. srpnja 2013.]
- EUR-Lex, (2008.), Council Directive 2008/8/EC,
- <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF> [sačuvano 02. srpnja 2013.]
- European Commission, (2013.), VAT Rates – Applied in the Member States of the European Union, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [sačuvano 01. srpnja 2013.]
- European Commission, (2013.), VAT identification number structure, http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faqvies.do#item_11 [sačuvano 03. srpnja 2013.]