

Oslobođenje od plaćanja poreza na dodatnu vrijednost

Kos, Elena

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:330397>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-26**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Studijski centar za javnu upravu i javne financije
Porezni studij

Elena Kos

OSLOBOĐENJA OD PLAĆANJA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

ZAVRŠNI RAD

MENTOR: prof. dr. sc. Sonja Cindori

Zagreb, siječanj 2023.

Izjava o izvornosti

Ja, Elena Kos (ime i prezime studenta/ice) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristio/-la drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Elena Kos

SADRŽAJ

1 UVOD

2 SUSTAV POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

2.1. Predmet oporezivanja

2.2. Porezni obveznik

2.3. Porezna osnovica

2.4. Stope poreza na dodanu vrijednost

3 OSLOBOĐENJA U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

3.1. Oslobodjenja za određene djelatnosti od javnog interesa

3.2. Oslobodjenja za ostale djelatnosti

3.2.1. Problemi definiranja opsega financijskih transakcija

3.2.2. Problemi vezani uz utvrđivanje porezne osnovice

3.2.3. Opcija za oporezivanje financijskih usluga u kontekstu ciljeva direktive

3.3. Oslobodjenja za transakcije unutar Europske unije

3.3.1. Oslobodjenja za isporuke dobara unutar Europske unije

3.3.2. Oslobodjenja za stjecanje dobara unutar Europske unije

3.3.3. Oslobodjenja za određene usluge prijevoza

3.4. Oslobodjenja pri uvozu

3.5. Oslobodjenja pri izvozu

3.6. Oslobodjenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini

3.7. Oslobodjenja u vezi s međunarodnim prijevozom

3.8. Oslobodjenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom

3.9. Oslobodjenja za usluge posredovanja

3.10. Oslobodjenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu

4 ZAKLJUČAK

1 UVOD

U ovom radu obrađuje se tema oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.

Rad započinje kratkim osvrtom na sustav poreza na dodanu vrijednost u skladu s Zakonom o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost. Objasnjen je predmet oporezivanja, porezni obveznici, porezna osnovica, stope poreza na dodanu vrijednost i drugi najvažniji aspekti, u svrhu lakšeg razumijevanja glavnog dijela rada koji se odnosi na oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost.

U glavnom dijelu rada navode se oslobođenja u sustavu poreza na dodanu vrijednost, podijeljena u nekoliko kategorija, strukturiranih prema sadržaju. U radu je objašnjeno svako oslobođenje zasebno te primjeri, prednosti i nedostaci, uvjeti za korištenje poreznih oslobođenja te njihovo značenje za porezne obveznike.

U posljednjem dijelu, zaključku, sažeta su sva oslobođenja u sustavu poreza na dodanu vrijednost s njihovim najvažnijim obilježjima.

2 SUSTAV POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) u porezni je sustav Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: RH) uveden 1995., a stupio je na snagu 1. siječnja 1998. godine nakon čega je više puta mijenjan i dopunjavan. Pristupom RH u Europsku uniju (u daljnjem tekstu: EU), javila se potreba za usklađivanjem s Direktivom 2006/112/EZ¹, što je rezultiralo novim Zakonom o PDV-u koji je stupio na snagu 1. srpnja 2013. Legislativa RH u vezi s oporezivanjem PDV-om obuhvaća Zakon o PDV-u, Pravilnik o PDV-u, Pravilnik o postupku oslobođenja od plaćanja PDV-a i trošarina za diplomatska i konzularna predstavništva, institucije i tijela EU-a te međunarodne organizacije, Pravilnik o oslobođenju od PDV-a i trošarine za robu uvezenu u osobnoj prtljazi osoba koje putuju iz trećih država te robu uvezenu kao mala pošiljka nekomercijalnog značenja. Zakonom o PDV-u propisano je da se PDV obračunava i plaća prema njegovim odredbama te da je prihod državnog proračuna RH u cijelosti.

Jedinstveno tržište EU-a uspostavljeno je dana 1. siječnja 1993. čime dolazi do realizacije načela slobode kretanja dobra, usluga, osoba i kapitala te se napušta sustav kontrola na granicama između država članica. U cilju slobodne razmjene dobara između država članica, bez carinske kontrole na državnoj granici, uspostavljen je jedinstveni sustav oporezivanja PDV-om.²

2.1 Predmet oporezivanja

Predmetom oporezivanja PDV-om smatra se:

1. Isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koji obavi porezni obveznik
2. Stjecanje dobara unutar EU koje u tuzemstvu obavi uz naknadu:
 - a) porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ako je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav u drugoj državi članici
 - b) u slučaju novih prijevoznih sredstava, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om ili druga osoba koja nije porezni obveznik

¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 347, 11.12.2006., p. 1-118

² Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Split, 2015., str. 42.

c) kod proizvoda koji podliježu trošarinama, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om
3. Obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik
4. Uvoz dobara

Kada je isporuka dobara oslobođena plaćanja PDV-a ili su dobra predmetom posebnog postupka oporezivanja ili isporuku obavlja mali porezni obveznik³ te pravna osoba koja nije porezni obveznik, takva se stjecanja dobara ne smatraju predmetom oporezivanja.⁴

Uz predmet oporezivanja vežemo prag stjecanja u iznosu od 10.000 eura.⁵

2.2 Porezni obveznik

Sukladno odredbama Zakona o PDV-u, porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.

Poreznim obveznikom smatra se i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva koja kupcu otpremi ili preveze prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun na područje druge države članice. Porezni obveznik je i svaka osoba koja na području RH nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim kada obavlja isporuke dobara ili usluga kod kojih PDV plaća primatelj dobara ili usluga.⁶

Poreznim obveznikom ne smatraju se tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i regionalne samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima, čak i kada ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili ovlasti. Ako bi obavljanje tih djelatnosti dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja, smatrat će se poreznim obveznicima u vezi s tim

³ Malim poreznim obveznikom smatra se pravna osoba sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, odnosno fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije bila veća od 39.816,84 eura. (čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u).

⁴ Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Split, 2015., str. 46.

⁵ U skladu s čl. 5. st. 2. Zakona o PDV-u.

⁶ U skladu s čl. 75. Zakona o PDV-u.

djelatnostima. U slučaju obavljanja djelatnosti iz Dodatka I. Zakona o PDV-u⁷, smatrat će se poreznim obveznicima, osim ako ih obavljaju u zanemarivom opsegu.

2.3 Porezna osnovica

Poreznom se osnovicom za obračun PDV-a, uz poreznu stopu, utvrđuje i porezno opterećenje. Porezna osnovica može biti naknada, tržišna vrijednost, carinska vrijednost, nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a može se odrediti u visini troškova utvrđenih u trenutku isporuke i sl. Naknada je u stvari protučinidba koja se uobičajeno ostvaruje u isporukama u novcu, ali može i u naturi, dakle, u stvarima ili u protuusluzi.⁸

Porezna se osnovica razlikuje kod isporuke dobara i obavljanja usluga, stjecanja dobara unutar EU i uvoza dobara u EU.

Porezna osnovica kod isporuke dobara i obavljanja usluga je naknada koju čini sve što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke, uključujući iznose subvencija izravno povezanih s cijenom isporučenih dobara ili usluga. U poreznu osnovicu uključuju se i iznosi poreza, trošarina, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a, te sporedni troškovi (troškovi postavljanja, slanja, ugrađene dodatke imovine, provizije, pakiranja, prijevoza i osiguranja) koje isporučitelj zaračunava kupcu. U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobri u trenutku isporuke, kao ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun, ako ih u evidencije unosi kao prolazne stavke. Postoji izuzetak prilikom utvrđivanja porezne osnovice pri korištenju dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika te zadržavanja dobra nakon prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti, ako je PDV pri nabavi tih dobara u cijelosti ili djelomično odbijen.

Porezna osnovica kod stjecanja dobara unutar EU, utvrđuje se na temelju istih elemenata koji se koriste za određivanje porezne osnovice za isporuke istih dobara u tuzemstvu. Izuzetak je kada se oružane snage države članice NATO koriste za svoje potrebe ili potrebe pratećeg

⁷ Djelatnosti iz Dodatka I. Zakona o PDV-u su: telekomunikacijske usluge, isporuka vode, plina, električne energije i grijanja, prijevoz dobara, lučke usluge i usluge zračnih luka, prijevoz putnika, isporuka novih dobara proizvedenih za prodaju i dr.

⁸ Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola, Financijsko pravo i financijska znanost, Zagreb, 2008., str. 420.

civilnog osoblja dobrima koja nisu nabavljena u skladu s općim pravilima oporezivanja u tuzemstvu. Tada je porezna osnovica nabavna cijena tih ili sličnih dobara.

Porezna osnovica kod uvoza dobara u EU čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima. Porezna osnovica pri uvozu sadržava i poreze, carine, pristojbe i slična davanja, osim PDV-a i sporedne troškove poput provizije, troškova ambalaže, pakiranja, prijevoza i osiguranja nastalih do prvog mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznice i dr.

2.4 Stope poreza na dodanu vrijednost

Porezne stope, uz poreznu osnovicu, utječu na visinu poreznog opterećenja. Visina porezne stope utječe na količinu ubranog poreza, ali i na ekonomsku snagu poreznog obveznika koja mu ostaje na raspolaganju nakon oporezivanja.

PDV se obračunava prema stopi koja je na snazi u trenutku nastanka oporezivog događaja. Iznimno, PDV se može obračunati i po stopi koja je na snazi u trenutku nastanka obveze obračuna PDV-a, u slučaju stjecanja dobara unutar EU i u slučaju uvoza dobara koja podliježu carini, poljoprivrednim pristojbama ili pristojbama s jednakim učinkom koje su utvrđene u skladu sa zajedničkom politikom EU.

U RH standardna stopa PDV-a iznosi 25 % uz snižene stope od 5 % i 13 %.⁹ PDV se obračunava po sniženoj stopi od 5 % na isporuke svih vrsta kruha, svih vrsta mlijeka, knjiga stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, lijekove koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode, dječju hranu, znanstvene časopise, kino ulaznice, dječju hranu, jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla, isporuku živih životinja, gnojiva i pesticide i dr. PDV se plaća po stopi od 13 % na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija osim onih koji u cijelosti ili većim dijelom služe oglašavanju (više od 50 %) te onih koji se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja (više od 50 %), dječje sjedalice za automobile, menstrualne potrepštine, isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili drugoj ambalaži, isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika (uključujući naknade), isporuku plina iz KN oznake 2711 11 00 i 2711 21 00 i grijanja iz toplinskih stanica

⁹ U skladu s čl. 47. Pravilnika o PDV-u.

(uključujući naknade), neovisno kome se isporuka obavlja¹⁰, ogrjevno drvo, javnu uslugu prikupljanja komunalnog otpada, urne i ljesove, usluge i povezana autorska prava i dr. PDV se obračunava i plaća po stopi od 0 % na isporuku i ugradnju solarnih ploča na privatne stambene objekte i druge prostore koji se većim dijelom koriste za stanovanje te isporuku i ugradnju solarnih ploča u blizini takvih objekata, prostora i zgrada. Pri tome se stopom od 0 % oporezuje i potrebna oprema i radovi.

3 OSLOBOĐENJA U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

U poreznom sustavu Republike Hrvatske razlikujemo dvije osnovne kategorije poreznih oslobođenja, a to su prva ili tzv. prava oslobođenja (oslobođenja bez prava na odbitak pretporeza) i druga oslobođenja (oslobođenja s pravom na odbitak pretporeza). U prvu kategoriju ubrajamo oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa i oslobođenja za ostale djelatnosti. Navedena oslobođenja smatramo pravim oslobođenjima jer se njima ostvaruje primarni cilj odnosno oslobođenje građana kao krajnjeg potrošača od plaćanja PDV-a.

3.1 Oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa

Kod oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa prepoznajemo institucionalno načelo, odnosno oslobođenje povezano s institucijom koja obavlja isporuke dobara ili usluga. U ovu kategoriju spadaju oslobođenja navedena u čl. 39. Zakona o PDV-u, kao što su zdravstvene usluge, usluge povezane s socijalnom skrbi i obrazovanjem i dr. Oslobođenje je, uz ustanove, prošireno i na tijela, odnosno pravne osobe s javnim ovlastima, te na druge organizacije koje imaju slične ciljeve, ali ne i na trgovačka društva.¹¹

U ovu skupinu oslobođenja spadaju univerzalna poštanska usluga i s njom povezane isporuke pratećih dobara u skladu s Zakonom o poštanskim uslugama. Dobrima se smatraju dobra izravno vezana za obavljanje univerzalnih poštanskih usluga, kao što su obrasci za prijem,

¹⁰ Grijanjem iz toplinskih stanica smatra se grijanje iz sustava toplinske energije u samostalnom, zatvorenom i distribucijskom sustavu. Iznimno na isporuke prirodnog plina obavljene u razdoblju od 1. travnja 2022. do 31. ožujka 2023. PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi od 5 %. Na isporuku grijanja iz toplinskih stanica obavljenu u razdoblju od dana stupanja na snagu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (»Narodne novine«, broj 113/22.) do 31. ožujka 2023. PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi od 5 %. (čl. 47. st. 2. toč. g) Pravilnika o PDV-u)

¹¹ Markota, Ljerka, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 2013., str. 83.

prijenos i dostavu pošiljaka. Također, prema čl. 40. st 1. t. h) Zakona o PDV-u i čl. 49. Pravilnika o PDV-u plaćanja PDV-a oslobođena je i isporuka poštanskih maraka po nominalnoj vrijednosti kojima se plaćaju poštanske usluge i isporuka državnih i sličnih biljega.

PDV se ne plaća na usluge u vezi s liječenjem i drugom zdravstvenom, bolničku i medicinsku njegu i s time usko povezane usluge i isporuke dobara koje obavljaju tijela s javnim ovlastima, ili koje, u uvjetima koji su u socijalnom smislu slični uvjetima koji se primjenjuju na tijela s javnim ovlastima obavljaju osobito zdravstvene ustanove: domovi zdravlja, hitna medicinska pomoć, poliklinike, opće i specijalne bolnice i klinike.¹² U te usluge se ubrajaju usluge boravka i prehrane bolesnika, smještaja roditelja uz djecu za vrijeme bolničkog liječenja, usluge produljivanja zdravstvenih iskaznica, usluge cijepljenja i dr. Izuzetak su usluge koje nisu povezane s liječenjem i zdravstvenom njegom kao što su najam prostora u sklopu bolnica i sličnih ustanova, doplate za smještaj ili korištenje televizora, praonice u sklopu bolnica, korištenje bazena te usluge koje se ne obavljaju u svrhu zdravstvene zaštite kao što su pregledi u vezi s utvrđivanjem sposobnosti za držanje oružja, upravljanje motornim vozilima i slično. Plaćanja PDV-a također su oslobođene i usluge koje obavljaju dentalni tehničari u okviru svoje prakse i zubni odnosno protetski nadomjesci koje isporučuju. Usluge prijevoza ozlijeđenih osoba u hitnim slučajevima u vozilima izrađenim za tu svrhu oslobođene su plaćanja PDV-a, pod uvjetom da ih obavljaju ovlaštene osobe u skladu s propisima o zdravstvenoj zaštiti.

PDV se ne plaća na usluge što ih obavljaju udruženja osoba isključivo svojim članovima, a koje su u zajedničkom interesu svih članova pod uvjetom da svi članovi obavljaju istu djelatnost oslobođenu plaćanja PDV-a ili za tu djelatnost nisu obveznici PDV-a. Te usluge oslobođene su plaćanja PDV-a uz uvjet da članovi udruženju nadoknađuju samo svoj dio ukupnih troškova za obavljene im usluge i da takvo oslobođenje ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja. Ako udruženje obavlja usluge trećim osobama te usluge nisu oslobođene plaćanja PDV-a.

Oslobođenje se odnosi na usluge i isporuke dobara povezane sa socijalnom skrbi koje obavljaju domovi za starije i nemoćne osobe, obiteljski domovi, ustanove, tijela s javnim ovlastima i druge organizacije ovlaštene za obavljanje tih djelatnosti. Oslobođenje se odnosi

¹² U skladu s čl. 50. Pravilnika o PDV-u.

na stanovanje, prehranu, brigu o zdravlju, odgoj i obrazovanje, psihosocijalnu rehabilitaciju, njegu i druge potrebe.

Plaćanja PDV-a oslobođene su usluge i isporuke dobara povezane sa zaštitom djece i mladeži koje obavljaju ustanove, tijela s javnim ovlastima ili druge organizacije, uključujući smještaj i prehranu, sukladno propisima koji uređuju područje socijalne skrbi. Oslobođenje za usluge obrazovanja odnosi se na usluge predškolskog, osnovnog, srednjeg i visokoškolskog obrazovanja, stručnog obrazovanja ili prekvalifikacije odraslih te učeničkog i studentskog standarda, uključujući i povezane isporuke dobara i usluga. Međutim, ako škole ili fakulteti obavljaju uz usluge obrazovanja i neke druge usluge, npr. najam ili izrada projekata za potrebe drugih, te su usluge oporezive porezom na dodanu vrijednost. Oslobođenje se odnosi i na nastavu, održavanje ispita i konzultacija koje privatno održavaju nastavnici prema unaprijed dogovorenoj satnici i rasporedu, isključivo prema nastavnim programima verificiranim od strane Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta. PDV se ne plaća i na usluge posredovanja pri zapošljavanju studenata i učenika i organizaciji prehrane i smještaja studenata (ne odnosi se na usluge ljetnog smještaja učenika i studenata u učeničkim i studentskim domovima i na smještaj osoba koje nisu učenici i studenti). Ustupanje osoblja vjerskih ili filozofskih institucija za obavljanje isporuka vezanih uz bolničku dijagnostiku, liječenje i zdravstvenu njegu, socijalnu skrb i obrazovanje, oslobođeno je plaćanja PDV-a.

Plaćanja PDV-a oslobođene su usluge koje neprofitne organizacije obave svojim članovima, čiji su ciljevi vjerske, domoljubne, filozofske, dobrotvorne ili druge općekorisne naravi. Oslobođenje se odnosi i na ustanove u kulturi, tijela s javnim ovlastima ili druge pravne osobe u kulturi, kao što su muzeji, galerije, kazališta i knjižnice uz uvjet da djelatnost obavljaju u skladu s posebnim propisima koji uređuju obavljanje tih djelatnosti. Ne odnosi se na isporuke tih institucija koje obavljaju kao komercijalne programe – tečajevi, radionice i sl.

3.2 Oslobođenja za ostale djelatnosti

Oslobođenja za ostale djelatnosti definirana su čl. 40. Zakona o PDV-u. Kod oslobođenja za ostale djelatnosti nije važno tko obavlja navedene usluge, već se porezno oslobođenje veže isključivo uz isporuke.¹³

¹³ Markota, Ljerka, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 2013., str. 85.

U prvu kategoriju spadaju transakcije osiguranja i reosiguranja, uključujući povezane usluge koje obavljaju posrednici u osiguranju i reosiguranju i zastupnici u osiguranju. Pritom se procjena štete ne smatra uslugom oslobođenom plaćanja PDV-a. Oslobođeno je i odobravanje i ugovaranje kredita te ugovaranje kreditnih garancija. Kreditima se u smislu čl. 40. st. 1. točke b) Zakona smatraju i zajmovi, uključujući potrošačke kredite i zajmove, hipotekarne kredite i zajmove, zajmove osigurane pokretnom imovinom ili zalogom, zajmove dane kao element financiranja u vezi s isporukama dobara ili usluga pod uvjetom da element financiranja nije sastavni dio naknade. Usluge prikupljanja, analize i davanja informacija o kreditnoj sposobnosti korisnika koje nisu vezane za davanje i upravljanje kreditima nisu oslobođene PDV-a.¹⁴

Plaćanja PDV-a oslobođene su transakcije i posredovanje u vezi s depozitima, štednim, tekućim i žiro računima, plaćanjima, transferima, čekovima i drugim instrumentima plaćanja, osim naplate duga. Plaćanja PDV-a oslobođene su platne usluge ako se obavljaju u skladu s posebnim propisima koji uređuju to područje.

Zatim, transakcije, uključujući posredovanje, u vezi s valutama, novčanicama i kovanicama koje se koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja, pri čemu se oslobođenim transakcijama ne smatraju transakcije vezane uz kolekcionarske predmete odnosno kovanice od zlata, srebra ili drugog metala te novčanice koje se u pravilu ne koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja ili kovanice od numizmatičkog interesa. Također, transakcije, uključujući posredovanje, osim upravljanja i pohrane, u vezi s dionicama, udjelima u trgovačkim društvima ili udruženjima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima, uz iznimku dokumenata kojima se utvrđuje neko pravo nad dobrima ili nekretninama.

Oslobođenje se odnosi i na upravljanje zatvorenim i otvorenim investicijskim fondovima, mirovinskim fondovima te fondovima osnovanim po posebnim propisima, koje obavljaju društva za upravljanje investicijskim fondovima. U te usluge ne ubrajaju se upravljanje imovinom i raspodjela imovine fonda, upravljanje rizicima i operativnom imovinom, uključujući odabir dionica i kupnju i prodaju udjela.

Plaćanja PDV-a oslobođena je isporuka poštanskih maraka po nominalnoj vrijednosti za poštanske usluge u tuzemstvu te državnih i drugih biljega te priređivanje igara na sreću. Isporuka građevina može biti oporeziva samo jednim poreznim propisom, i to Zakonom o

¹⁴ U skladu s čl. 65. Pravilnika o PDV-u.

PDV-u ili Zakonom o porezu na promet nekretnina. Pri određivanju poreznog položaja prometa građevina treba voditi računa o poreznom položaju prodavatelja i o razdoblju korištenja građevinom (do ili više od dvije godine). Ako prodavatelj nije obveznik PDV-a, promet je oporeziv Porezom na promet nekretnina.¹⁵ Isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine, oslobođena je plaćanja PDV-a. Građevinom u smislu Zakona smatra se objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji. Prvim nastanjenjem odnosno korištenjem smatra se trenutak stavljanja nekretnine u uporabu o čemu porezni obveznik mora imati odgovarajuću dokumentaciju.¹⁶ Također plaćanja PDV-a oslobođena je isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta (građevinskim zemljištem smatra se zemljište za koje je izdan završni akt kojim se odobrava građenje).

Najam stambenih prostorija i dijelova stana u svrhu stanovanja oslobođen je plaćanja PDV-a. Pod stanovanjem u smislu Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u smatra se trajni boravak – življenje u stambenom prostoru. Iznajmljivanje namještenih ili nenamještenih soba i stambenih prostorija, radi povremenog boravka, bez namjere trajnog življenja, u turističke svrhe i poslovne svrhe nije oslobođeno plaćanja PDV-a. Sve prateće usluge i isporuke dobara koje se uključuju u iznos naknade za najam stana (isporuke vode, struje, plina, grijanja, odvoz smeća) oslobođene su plaćanja PDV-a. Usluge iznajmljivanja parkirnih mjesta u zajedničkoj garaži stambene zgrade, oporezive su neovisno jesu li vezane uz iznajmljivanje stambenog prostora u turističke i poslovne svrhe ili u svrhu stanovanja.

PDV-a su oslobođene isporuke dobara koja se koriste isključivo za djelatnosti oslobođene PDV-a na temelju čl. 39. st. 1. Zakona o PDV-u i odredbi čl. 40. čl. 1. Zakona o PDV-u ako za ta dobra nije bio moguć odbitak pretporeza. Porezni obveznik ima pravo izbora za oporezivanje ako odobrava kredite i zajmove povezane s obavljanjem isporuka dobara i usluga.

Financijske usluge u poreznim oslobođenjima opravdavaju se teškoćama u određivanju dodane vrijednosti na razini svake pojedinačne transakcije odnosno u određivanju osnovice za oporezivanje. U praksi je to rezultiralo nizom negativnih učinaka kao što su poremećaji u

¹⁵ Markota, Ljerka, Oporezivanje isporuka građevina i zemljišta PDV-om, Računovodstvo, revizija i financije, 2021., str. 91.

¹⁶ Vidi više čl. 40. st. 5. Zakona o PDV-u.

ekonomiji, narušavanje tržišnog natjecanja i negativni utjecaj na državne proračune. Navedeni učinci ne predstavljaju problem samo u europskom sustavu PDV-a koji se naziva i „tradicionalni sustav PDV-a“ već i u sustavima PDV-a izvan EU, tzv. „modernim sustavima“ poput onih u Kanadi ili Novom Zelandu koji također propisuju tehnička oslobođenja i susreću se s sličnim problemima.¹⁷

Sukladno tome, potrebno je spomenuti i tri problematična aspekta oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost za financijske transakcije: problemi definiranja opsega financijskih transakcija, rješavanje dvojbi oko utvrđivanja porezne osnovice te zanemarivanje ciljeva predviđenih Direktivom 2006/112/EZ, zbog mogućnosti propisivanja izbora za oporezivanje načelno oslobođenih financijskih usluga.

3.2.1 Problemi definiranja opsega financijskih transakcija

U nacionalnim propisima država članica dolazi do razlika u poreznom tretmanu financijskih usluga zbog ispreplitanja odredbi zajedničkog sustava PDV-a s odredbama posebnih propisa nacionalnih prava država članica. Temeljni problem je definiranje opsega oslobođenih financijskih usluga. Teško je sastaviti popis svih usluga zbog opsežnog broja financijskih usluga koje se danas nude pa se preporučuje postavljanje određenih ekonomskih mjerila kojima bi se financijske usluge lakše definirale. Međutim, odredbe o poreznom oslobođenju financijskih usluga koje potječu još ih sedamdesetih godina prošlog stoljeća su zastarjele, budući da su financijske usluge suvremenog doba redefinirane zbog tehnološkog napretka. Vrlo važan čimbenik koji izaziva probleme ovisi o ispravnoj definiciji opsega financijskih usluga, a to je pravo na odbitak pretporeza. Porezni obveznici koji obavljaju financijske usluge nemaju pravo na odbitak pretporeza, međutim, financijske institucije obavljaju i druge usluge koje se smatraju oporezivim pa moraju izračunati omjer prava na odbitak pretporeza. Sukladno tome, ako se jasno ne definiraju usluge koje bi se u okviru odredbi Direktive smatrale financijskim uslugama, tada dolazi i do netočno izračunatog prava na odbitak pretporeza, što rezultira potencijalnim gubitcima za proračune država članica ili same porezne obveznike.

Usluge se u načelu smatraju zasebnima i neovisnima, no kod financijskih usluga može se raditi o uslugama koje za svoju provedbu zahtijevaju složeniji proces zbog čega davanje

¹⁷ Bubalo, Maja, Neki problematični aspekti oslobođenja za financijske usluge u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 2019., str. 8.

osnovne usluge uključuje više pomoćnih usluga. U tom slučaju govorimo o „nedjeljivosti“ financijskih usluga. Sud EU donio je odluku da: „Članak 2(1) Šeste direktive mora se tumačiti u smislu da kada su dva ili više elemenata ili djela koja porezni obveznik isporučuje kupcu, koji je tipični potrošač, toliko blisko povezana da objektivno, s gospodarskog stajališta, čine cijelu transakciju čije bi razdvajanje bilo umjetno, svi ti elementi ili dijelovi predstavljaju jedinstvenu isporuku za potrebe oporezivanja PDV-om.¹⁸

3.2.2 Problemi vezani uz utvrđivanje porezne osnovice

Gotovo sve države svijeta koje primjenjuju sustav oporezivanja PDV-om susrele su se s teškoćama u određivanju osnovice za oporezivanje financijskih usluga. U stručnim krugovima već se neko vrijeme vode rasprave o tome treba li financijske usluge ipak uključiti u sustav oporezivanja PDV-om. Zbog oslobođenja financijskih usluga od plaćanja PDV-a javlja se problem kumulativnog (kaskadnog) učinka PDV-a. Rezultat oslobođenja bez prava na odbitak pretporeza za financijske usluge je taj da jedan dio PDV-a uglavnom ostaje u cijeni financijskih usluga pa je rezultat oslobođenja financijskih usluga bez prava na odbitak pretporeza kumulativno (kaskadno) oporezivanje. To znači da će u fazama koje prethode fazi isporuke financijskih usluga oslobođenih plaćanja PDV-a, onaj dio poreza koji se nije mogao odbiti postati dio porezne osnovice što se negativno odražava kod financijskih isporuka oslobođenih PDV-a poreznim obveznicima u sustavu PDV-a, budući da oni imaju pravo na odbitak pretporeza. Porezni obveznici koji obavljaju financijske usluge nemaju pravo na odbitak pretporeza pa oni prenose taj trošak na svoje kupce. Povećanje cijena utječe na potražnju usluga koja će zbog toga biti niža od socijalnog optimuma. Naknada koja čini poreznu osnovicu financijskih usluga mogla bi se iskazati kao eksplicitna naknada (naknada za dodjelu kredita, upravljanje imovinom i dr. naknade koje financijske institucije naplaćuju za svoje usluge) ili kao marža (razlika između nabavne i prodajne cijene financijske usluge).

Javljaju se različite metode utvrđivanja porezne osnovice i oporezivanja financijskih usluga, no malo ih se uistinu primjenjuje zbog ograničavajućeg utjecaja Direktive.

U zemljama izvan EU javljaju se različite prakse prevladavanja kumulativnog učinka. Primjerice, u Novom Zelandu jedan od načina rješavanja tog problema je oporezivanje

¹⁸ Bubalo, Maja, Neki problematični aspekti oslobođenja za financijske usluge u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 2019., str. 10.

financijskih usluga primjenom tzv. nulte stope PDV-a. Nulta stopa može se primijeniti pri isporuci financijskih usluga samo ako je kupac porezni obveznik koji obavlja 75% oporezivog prometa. Na taj način poništava se kumulativni učinak PDV-a jer ne postoji kada su transakcije oslobođene plaćanja PDV-a, ali s pravom na odbitak pretporeza. Međutim, takvim načinom oporezivanja dolazi do premalog prevaljivanja poreza na fizičke osobe. U Južnoafričkoj Republici primjenjuje se oporezivanje financijskih usluga po punoj stopi PDV-a. Prednost oporezivanja eksplicitnih naknada promiče ekonomsku učinkovitost smanjenjem prekomjernog poreznog opterećenja isporuka poreznim obveznicima i isporuka s premalim poreznim opterećenjem fizičkim osobama. U Singapuru se financijske usluge oporezuju, ali se na godišnjoj razini objavljuje fiksni postotak PDV-a koji mogu odbiti društva koja obavljaju oslobođene financijske usluge i određeni tipovi banaka. Potrebno je spomenuti i „metodu novčanog toka“ (engl. cash flow method) koja se ističe u sklopu rješenja za oporezivanje usluga posredovanja u financijskim uslugama. Navedena metoda je potpuno kompatibilna s kreditnom metodom izračuna PDV-a. Metoda promjenjivog omjera (eng. mobile-ratio method) predlaže novo rješenje problema porezne osnovice, a primjenjuje se na način da se distribuiraju dodana vrijednost između transakcija korištenjem promjenjivog omjera.

3.2.3 Opcija za oporezivanje financijskih usluga u kontekstu ciljeva direktive

Direktivom se nalaže ujednačen popis poreznih oslobođenja radi prikupljanja zajedničkih prihoda od PDV-a u svim državama članicama EU, pa tako i odredbi vezanih uz oslobođenja za financijske transakcije. Međutim, čl. 137. st. 1. t. a) Direktive propisano je da države članice, među ostalim, mogu poreznim obveznicima dati pravo da se opredijele za oporezivanje u vezi s financijskim transakcijama. Mogućnost izbora za oporezivanje načelno oporezivih financijskih isporuka implementiralo je osam država članica – Austrija, Belgija, Bugarska, Estonija, Francuska, Hrvatska, Litva i Njemačka, uz različite uvjete. U Austriji je opcija oporezivanja financijskih transakcija ograničena na posebne financijske usluge poput odobravanje kredita i izdavanja kreditnih kartica. U Belgiji se mogućnost izbora za financijske transakcije odnosi na transakcije u vezi s plaćanjima, uključujući posredovanje. U Bugarskoj je propisana mogućnost izbora za oporezivanje kod odobravanje kredita u okviru ugovora o najmu, u Francuskoj mogućnost oporezivanja financijskih usluga nije moguća ako se radi o financijskim uslugama koje se obavljaju povremeno. U Njemačkoj je dopušteno primjenjivanje opcije za oporezivanje pojedinih transakcija, ali ograničeno na kupce koji su porezni obveznici, dok u Republici Hrvatskoj porezni obveznik ima pravo izbora za

oporezivanje ako odobrava kredite i zajmove povezane s obavljanjem isporuka dobara i usluga.¹⁹

Recitalom 35. Preambule propisano je da je „potrebno napraviti zajednički popis oslobođenja kako bi se omogućilo da se vlastita sredstva Zajednice prikupljaju na jedinstven način u svim državama članicama“ što predstavlja jedan od neharmoniziranih aspekata zajedničkog sustava poreznih oslobođenja.

Europska komisija je prije više od deset godina predložila promjene u području oslobođenja za financijske usluge. Promjene su bile usmjerene pojednostavljenju i pojašnjenju opsega tih oslobođenja. Prijedlog za izmjenu Direktive iz 2007. godine odnosio se na većinu problematičnih područja oslobođenja za financijske transakcije. Željelo se doći do povećanja pravne sigurnosti, smanjenja administrativnih opterećenja kod primjene pravila o poreznim oslobođenjima, smanjenje utjecaja „skrivenog“ PDV-a na troškove financijskih usluga i modernizacija te pojednostavljenje odredbi Direktive. Unatoč naporima Europske komisije, prijedlog je 2016. povučen.

3.3 Oslobođenja za transakcije unutar Europske unije

Oslobođenja za transakcije unutar Europske unije propisane su Zakonom o PDV-u i odnose se na stjecanje dobara unutar EU, isporuke dobara unutar EU i oslobođenja za određene usluge prijevoza.

3.3.1. Oslobođenja za isporuke dobara unutar EU

Oslobođenja se odnose na 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 se dobra isporučuju drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik i ako su te osobe registrirane za potrebe PDV-a u toj drugoj državi članici, a isporučitelju su dali svoj PDV identifikacijski broj. Oslobođenje se ne primjenjuje ako porezni obveznik isporučitelj ne podnese Zbirnu prijavu ili ako u podnesenoj Zbirnoj prijavi ne iskaže točne podatke.

Oslobođenje se odnosi i na isporuku novih prijevoznih sredstava ako su namijenjena za prijevoz osoba ili dobara navedenih u čl. 4. st. 2. Zakona o PDV-u i na isporuke dobara koja

¹⁹ U skladu s čl. 40. st. 3. Zakona o PDV-u.

podliježu trošarinama, osim isporuka dobara koje obavi mali porezni obveznik iz čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u. Također, oslobođenje za isporuku u EU ne primjenjuje se na isporuku dobara na koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete ili posebni postupak za prodaju putem javne dražbe.²⁰

²⁰ Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Redak, Split, 2021., str. 107.

Slika 1. Obrazac Zbirne prijave – isporuke dobara i usluga u druge države članice EU

OBRAZAC ZP																	
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">POREZNA UPRAVA PODRUČNI URED (1)</td> <td style="width: 50px;"></td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">ISPOSTAVA (2)</td> <td></td> </tr> </table>	POREZNA UPRAVA PODRUČNI URED (1)		ISPOSTAVA (2)		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;">PDV identifikacijski broj (3)</td> <td style="padding: 2px;">HR</td> <td style="width: 50px;"></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="padding: 2px;">Porezni obveznik (naziv/ime i prezime) (4)</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="padding: 2px;">Adresa (mjesto, ulica i broj) (5)</td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;">PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika (6)</td> <td style="padding: 2px;">HR</td> <td></td> </tr> </table>	PDV identifikacijski broj (3)	HR		Porezni obveznik (naziv/ime i prezime) (4)			Adresa (mjesto, ulica i broj) (5)			PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika (6)	HR	
POREZNA UPRAVA PODRUČNI URED (1)																	
ISPOSTAVA (2)																	
PDV identifikacijski broj (3)	HR																
Porezni obveznik (naziv/ime i prezime) (4)																	
Adresa (mjesto, ulica i broj) (5)																	
PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika (6)	HR																

ZBIRNA PRIJAVA

Zbirna prijava za isporuke dobara i usluga u druge države članice Europske unije
Za mjesec _____ godina _____

(7)

Red. br.	Kód države	PDV identifikacijski broj primatelja (bez kóda države)	Vrijednost isporuke dobara (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u postupcima 42 i 63 (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama)	Vrijednost obavljenih usluga (u kunama i lipama)
(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
Ukupna vrijednost			(15)	(16)	(17)	(18)
Aranžman za premještanje dobara						
Red. br.	Kód države primatelja	PDV identifikacijski broj potencijalnog primatelja	PDV identifikacijski broj potencijalnog primatelja koji je zamijenjen	Povrat dobara		
(19)	(20)	(21)	(22)	(23)		

Potvrđujem istinitost navedenih podataka.	
Obračun sastavio (ime i prezime) (24)	

Potpis (25)	
Broj telefona/fax/e-mail (26)	

Izvor: Porezna uprava; https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/ZP.pdf

3.3.2 Oslobođenja za stjecanje dobara unutar EU

PDV-a je oslobođeno stjecanje dobara unutar Europske unije:

- a) ako bi isporuka tih dobara koju obavi porezni obveznik u tuzemstvu bila u svakom slučaju oslobođena plaćanja PDV-a

Ove odredbe uključuju neka oslobođenja za isporuku dobara navedena u čl. 39. st. 1. Zakona o PDV-u kao što su isporuke dobara povezane sa socijalnom skrbi, zaštitom djece i mladeži, isporuke ljudskih organa, krvi i majčinog mlijeka.

- b) ako bi uvoz tih dobara prema čl. 44. st. 1. točkama 1. do 25. i čl. 44. st. 1. točkama 27. do 34. Zakona o PDV-u bio u svakom slučaju oslobođen plaćanja PDV-a

U ovim odredbama prepoznajemo oslobođenja poput uvoza dobara poslovne imovine koju radi nastavka obustavljene gospodarske djelatnosti i prijenosa djelatnosti uvozi porezni obveznik u RH, uvoz tiskanog promidžbenog materijala, uvoz patenata, modela, nacрта i dr.

- c) za koje bi stjecatelj u svakom slučaju sukladno člancima 67. i 68. Zakona o PDV-u imao pravo na povrat cjelokupnog iznosa PDV-a koji je obavezan platiti prema čl. 4. st. 1. točki 2. Zakona o PDV-u

Porezni obveznik koji na području EU nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu iz koje su obavljene isporuke, prebivalište ili uobičajeno boravište, ima pod uvjetima propisanim Zakonom o PDV-u pravo na povrat PDV-a zaračunatog za pokretna dobra i usluge koje su mu obavili drugi porezni obveznici u RH ili koji mu je zaračunat prilikom uvoza dobara u RH. Uvjet za pravo na povrat PDV-a je da u državi podrijetla podnositelja zahtjeva tuzemni porezni obveznik također ima pravo na povrat PDV-a.²¹

3.3.3 Oslobođenja za određene usluge prijevoza

Plaćanja PDV-a oslobođena je usluga međunarodnog prijevoza putnika, osim cestovnog i željezničkog prijevoza (oslobođen je prijevoz putnika u zračnom, pomorskom i riječnom prijevozu). Mjesto početka prijevoza putnika ili mjesto završetka prijevoza putnika je izvan RH. Prema Zakonu o PDV-u, plaćanja PDV-a oslobođene su usluge prijevoza unutar EU kod

²¹ Markota, Ljerka, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 2013., str. 89.

prijevoza dobara na otoke i s otoka koji čine autonomno područje Azori i Madeira te prijevoz dobara između tih otoka.

3.4 Oslobođenja pri uvozu

U vezi s poreznim oslobođenjima pri uvozu primjenjuje se 38 vrsta oslobođenja te proizlazi da je u najvećem broju slučajeva primjena poreznog oslobođenja uvjetovana ispunjavanjem nekog od uvjeta koje uređuju carinski propisi, odnosno Uredba o uvjetima i postupcima za ostvarivanje oslobođenja od plaćanja carine, Carinski zakon te Naputci Carinske uprave.²²

Oslobođenje se odnosi na uvoz dobara nekomercijalne naravi u osobnoj prtljazi putnika, uvoz osobne imovine pri preseljenju u RH iz područja izvan EU, uvoz dobara radi sklapanja braka, uvoz školske opreme, obrazovnih materijala i povezanih predmeta za kućanstvo, poslovna imovina i druga oprema koja se uvozi prilikom prijenosa djelatnosti, uvoz terapijskih tvari i lijekova, uvoz u sklopu međunarodnih odnosa (npr. odlikovanja i priznanja), uvoz slame, stelje i stočne hrane za životinje, uvoz plodova poljodjelstva, ratarstva, stočarstva, šumarstva i dr. dobivenih na posjedima u pograničnom području RH koje graniči s područjem koje nije područje EU, uvoz dobara za humanitarne i dobrotvorne organizacije i mnoge druge vrste uvoza.

Oslobođenje iz čl. 44. st. 1. t. 26. (tzv. postupak 42)²³ primjenjuje se kada nakon uvoza slijedi isporuka dobara, koja je prema Zakonu o PDV-u oslobođena plaćanja PDV-a ako je uvoznik u trenutku uvoza Carinskoj upravi pružio najmanje:

- a) svoj PDV-identifikacijski broj izdan u RH ili PDV-identifikacijski broj svog poreznog zastupnika
- b) PDV-identifikacijski broj stjecatelja, izdan u drugoj državi članici, kojemu se isporučuju dobra ili vlastiti PDV-identifikacijski broj izvan u državi u kojoj završava prijevoz ili otprema dobara, ako se dobra premještaju
- c) dokaz iz kojeg je vidljivo da su uvezena dobra namijenjena za prijevoz ili otpremu iz RH u neku drugu državu članicu

²² Markota, Ljerka, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 2013., str. 90.

²³ Uvoz dobara otpremljenih ili prevezenih iz trećeg područja ili iz treće zemlje na područje RH, ako je ta dobra uvoznik ili osoba koja je određena kao porezni dužnik pri uvozu neposredno nakon uvoza isporučio unutar EU uz primjenu oslobođenja od PDV-a iz čl. 41. st. 1. Zakona o PDV-u

Oslobođenje pri uvozu odnosi se na preseljenja osobne imovine²⁴ u vlasništvu fizičkih osoba iz trećih zemalja. Fizičke osobe koje su u trećim zemljama neprekidno boravile najmanje dvanaest mjeseci prije preseljenja u RH, mogu bez plaćanja carine i PDV-a uvoziti svoju osobnu imovinu koju su koristili najmanje šest mjeseci prije dana preseljenja s područja izvan EU. Pravo na oslobođenje od PDV-a ne ostvaruje se za alkohol i alkoholna pića, duhan i duhanske proizvode, komercijalna prijevozna sredstva i predmete koji se koriste za obavljanje djelatnosti, osim prijenosne opreme, umjetničkih obrta ili slobodnih zanimanja. Uvoz predmeta osobne imovine nije ograničen vrstom, količinom ili vrijednošću.²⁵ Korisnici olakšice mogu biti: hrvatski državljani koji su boravili ili radili u trećim zemljama i strani državljani koji su dobili odobrenje privremenog boravka u RH od najmanje godinu dana, na bilo kojoj osnovi (rad, školovanje i dr.), sukladno Zakonu o strancima (Nar. nov., br. 130/11. I 74./13.) Isprave kojima se dokazuje boravak u trećoj zemlji od najmanje dvanaest mjeseci mogu biti: potvrda diplomatskog ili konzularnog predstavništva RH u trećoj zemlji ili druga odgovarajuća isprava kojom se dokazuje navedeno razdoblje neprekidnog boravka. Razdoblje prethodnog boravka u trećoj zemlji računa se od datuma preseljenja u RH, sukladno navodima iz podnesene izjave. Kako bi se smanjilo fiktivno preseljenje korisnika olakšice, izjava o datumu doseljenja treba biti ovjerena kod javnog bilježnika ili vlastoručno potpisana od korisnika istodobno s potpisom punomoći odabranom ovlaštenom otpremniku koji obavlja formalnosti. Pritom nije otpisana obveza korisnika za provedbom odjave boravka u dotadašnjoj zemlji boravka, s obzirom na različiti način reguliranja socijalnih, mirovinskih i zdravstvenih prava u pojedinim državama.

Oslobođenje se odnosi i na uvoz dobara radi sklapanja braka odnosno na odjeću i kućanske predmete, nove i rabljene, koji pripadaju osobi koja se preseljava u RH radi sklapanja braka. Oslobođenje se odnosi i na darove čija pojedinačna vrijednost ne prelazi 1.000,00 eura, koje je osoba primila od osoba izvan EU. Darovima se smatraju razni predmeti potrebni u kućanstvu, ali ne i duhan i duhanski proizvodi te alkohol i alkoholna pića. Pravo ostvaruju osobe koje su prije preseljenja živjele izvan EU neprekidno 12 mjeseci i koje daju na uvid dokaz o sklapanju braka. Oslobođenje od PDV-a ostvaruje se za trajno uvezena dobra

²⁴ Osobna imovina je imovina namijenjena za osobnu uporabu neke osobe ili za potrebe njenog kućanstva uključujući kućanske predmete, bicikle i motocikle, osobna motorna vozila i prikolice za njih, kamp kućice, plovila koja služe razonodi i privatne zrakoplove, kao i prehrambene proizvode za kućanstvo koji odgovaraju potrebama obitelji te kućne ljubimce i životinje za jahanje. (čl. 77. Pravilnika)

²⁵ Šoštarić, Boris, Oslobođenja od plaćanja carine, PDV-a i trošarina pri uvozu, Računovodstvo, revizija i financije, 2013., str. 159.

najranije dva mjeseca prije datuma vjenčanja i najkasnije četiri mjeseca nakon datuma vjenčanja.

Oslobođen je plaćanja PDV-a uvoz poslovne imovine i druge opreme u vlasništvu poreznog obveznika koji obustavlja djelatnost u trećoj zemlji radi nastavka obavljanja slične djelatnosti u RH i koji je o tome unaprijed obavijestio Carinsku upravu. Oslobođenje se odnosi na poslovnu imovinu i opremu koju je porezni obveznik stvarno koristio najmanje 12 mjeseci prije dana prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti u trećoj zemlji iz koje prenosi djelatnost, koja je namijenjena za korištenje u istu svrhu nakon prijenosa, će se koristiti u svrhu obavljanja djelatnosti na koju se ne primjenjuje oslobođenje od PDV-a i koja odgovara prirodi i veličini tog poreznog obveznika.²⁶ Oslobođenje od PDV-a nije odobreno poreznim obveznicima s sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, prebivalištem ili uobičajenim boravištem izvan EU koji vrše prijenos svoje djelatnosti u tuzemstvo u svrhu spajanja s drugim poreznim obveznikom ili preuzimanja od strane poreznog obveznika s sjedištem u tuzemstvu, bez započinjanja nove djelatnosti. Oslobođenje se ne odnosi na prijevozna sredstva koja ne služe za obavljanja proizvodne ili uslužne djelatnosti, isporuke bilo koje vrste namijenjene za ljudsku potrošnju ili prehranu životinja, goriva i zalihe sirovina ili gotovih proizvoda te stoku u vlasništvu trgovaca.

3.5. Oslobođenja pri izvozu

a) Izvozne isporuke dobara

Plaćanja PDV-a oslobođene su izvozne isporuke dobara te prijevozne i otpremne usluge u vezi s izvozom dobara. To su primjerice prijevozne usluge, usluge utovara, istovara i slično. Navedeno se primjenjuje i kada je riječ o popravku, obradi, doradi ili preradi uvezenih dobara.

Izvoznom isporukom dobara smatra se isporuka dobara koju iz RH obavi porezni obveznik na područje izvan EU. Obavljena izvozna isporuka (izvoz) dokazuje se carinskom deklaracijom s ovjerom nadležne carinarnice da je obavljeno carinjenje i da je dobro napustilo područje EU. Kod popravka, obrade, dorade ili prerade dobara, porezni obveznik mora osim izvozne imati i uvoznju carinsku deklaraciju. Međutim, ako je izvoz obavljen putem poštanskih pošiljki, za koje se ne podnosi carinska deklaracija, tada porezni obveznik izvoz dokazuje poštanskom deklaracijom, teretnim listom ili drugom dokumentacijom koja se uobičajeno rabi u

²⁶ U skladu s čl. 83. Pravilnika o PDV-u.

poštanskom prometu. Privremeni se izvoz dobara pri kojem domaći isporučitelj ne prenosi mogućnost raspolaganja tim dobrima ne smatra izvozom u smislu Zakona niti isporukom koja podliježe oporezivanju sukladno čl. 108. Pravilnika o PDV-u. Na temelju izvoznih isporuka dobara poreznim obveznicima nije isključeno pravo priznavanja pretporeza iz ulaznih računa u kojima su im domaći poduzetnici zaračunali PDV.

b) Izvozne isporuke dobara ovlaštenim tijelima

Oslobođenje od plaćanja PDV-a odnosi se na ovlaštena tijela koja izvoze dobra iz EU u okviru humanitarnih, dobrotvornih ili obrazovnih djelatnosti koje obavljaju izvan EU.²⁷ Oslobođenje se ostvaruje na temelju potvrde koju izdaje nadležno državno tijelo kod kojeg su ovlaštena tijela registrirana za obavljanje navedenih djelatnosti i dokaza o izvozu dobara. Oslobođenje se ostvaruje putem zahtjeva za povrat PDV-a koji se podnosi nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu podnositelja zahtjeva, a uz zahtjev za povrat PDV-a prilažu se izvornici računa o nabavi dobara koja sadrže sve propisane podatke sukladno članku 79. Zakona o PDV-u, prethodno spomenutu potvrdu i dokaz o izvozu tih dobara odnosno ovjerenu jedinstvenu carinsku deklaraciju. Da bi ostvarila pravo na povrat PDV-a, ovlaštena tijela obvezna su dobra izvesti izvan EU u roku od tri mjeseca od dana izdavanja računa. Zahtjev za povrat PDV-a ovlaštenim tijelima za izvezena dobra podnosi se na Obrascu PDV-H u roku od šest mjeseci nakon proteka kalendarske godine u kojoj su ostvareni uvjeti za povrat.

²⁷ Ovlaštenim se tijelima smatraju i pravne osobe registrirane za obavljanje humanitarne, dobrotvorne ili obrazovne djelatnosti, sukladno čl. 109. Pravilnika o PDV-u.

Slika 2. Obrazac PDV-H - Zahtjev za povrat poreza ovlaštenim tijelima za izvezena dobra

Obrazac PDV-H

PDV ID. BR. /OIB ovlaštenog tijela _____

NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE

**ZAHTEJV ZA POVRAT PDV-a OVLAŠTENIM TIJELIMA
ZA IZVEZENA DOBRA**

1.	PODNOŠITELJ ZAHTEJVA (naziv ovlaštenog tijela)	
2.	ADRESA (mjesto, ulica i broj)	
3.	VRSTA DJELATNOSTI PODNOŠITELJA ZAHTEJVA	
4.	RAZDOBLJE ZA POVRAT PDV-a	
5.	DATUM IZVOZA DOBARA	
6.	UKUPAN IZNOS POVRATA PDV-a (u kunama i lipama)	
7.	POVRAT PDV-a IZVRŠITI NA RAČUN NAZIV BANKE	
8.	BROJ PRILOGA	
9.	OVLAŠTENO TIJELO IZJAVLJUJE: a) da se dobra koriste u okviru obavljanja humanitarnih, dobrotvornih ili obrazovnih djelatnosti izvan Europske unije, b) da nisu registrirani kao obveznici PDV-a, c) da su navedeni podaci točni i istiniti.	

Mjesto i datum _____

Datum primitka _____

Odgovorna osoba _____

Potpis
ovlaštenog tijela _____

Potpis službenika
Porezne uprave _____

Izvor: Porezna uprava; https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/PDV-H.pdf

c) Oslobođenje u okviru putničkog prometa

Isporuke dobara koja putnici u okviru putničkog prometa prevezu ili iznesu iz EU oslobođene su plaćanja PDV-a. Putnik odnosno kupac koji iznosi dobra kupljena u tuzemstvu ima pravo na povrat PDV-a ako nema prebivalište ili uobičajeno boravište u EU, ako je ukupna vrijednost isporuke, uključujući PDV, veća od 98,21 eura, ako je kupac preveo dobra izvan EU prije isteka roka od tri mjeseca nakon datuma navedenog na računu za isporučena dobra i ako postoji dokaz o izvozu, izvornik računa i Obrazac PDV-P potvrđen od carinarnice na čijem su području dobra iznesena iz EU.²⁸

Na zahtjev kupca bez prebivališta ili uobičajenog boravišta na području RH, prodavatelj izdaje Obrazac PDV-P koji se popunjava u dva primjerka (izvornik se daje kupcu, a presliku prodavatelj odlaže u svoju dokumentaciju). Prodavatelj dobara u Obrascu PDV-P prikazuje ukupno naplaćen iznos, iznos naknade bez PDV-a, iznos PDV-a i ukupan iznos PDV-a koji se vraća kupcu ili podnosiocu zahtjeva. Prodavatelj naplaćuje od kupca ukupnu cijenu dobara s PDV-om. Kupac ili podnositelj zahtjeva, dužan je u roku od šest mjeseci od dana izdavanja računa dostaviti ovjereni izvornik obrasca PDV-P prodavatelju da bi ostvario povrat plaćenog PDV-a. Tada prodavatelj, nakon provjere podnesenog zahtjeva, vraća plaćeni PDV kupcu ili podnosiocu zahtjeva. Plaćeni PDV vraća se gotovinskom isplatom ili isplatom na račun kupca ili podnosioca zahtjeva. Prilikom isplate u gotovini, prodavatelj je dužan PDV isplatiti odmah, a ako ga doznačuje na račun tada je dužan PDV isplatiti u roku od petnaest dana od dana primitka zahtjeva. Kupac ili podnositelj zahtjeva potpisom na Obrascu PDV-P potvrđuje da je primio vraćeni PDV u gotovu novcu. Kupac koji želi ostvariti povrat plaćenog PDV-a, obavezan je pri izlasku iz EU dati na uvid račune i kupljena dobra carinarnici te dati na ovjeru izvornik Obrasca PDV-P da bi carinarnica ovjerala Obrazac te unijela datum prelaska dobara preko carinske crte (datum izvoznog carinjenja). Pri uplati PDV-a prodavatelj umanjuje svoju obvezu PDV-a za iznos vraćenog PDV-a kupcu na temelju podataka iz Obrasca PDV-F i ovjerenog izvornika Obrasca PDV-P s potvrdom primitka isplate, odnosno izvršenim nalogima za povrat. Obrazac PDV-F dostavlja nadležnoj ispostavi Porezne uprave uz prijavu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

²⁸ U skladu s čl. 110. Pravilnika o PDV-u.

Slika 3. Obrazac PDV-F

Obrazac PDV-F

**EVIDENCIJA
RAČUNA O PRODANIM DOBRIMA RADI POVRATA PDV-a
U OKVIRU PUTNIČKOG PROMETA**

BROJ: _____ DATUM: _____ 20 _____

Red. broj	Broj i datum računa iz obrasca PDV-P	Cijena dobra bez PDV	Iznos PDV-a	VRAĆENI PDV	
				Iznos	Datum
1	2	3	4	5	6
UKUPNO					

Isplaćeno na ime povrata PDV-a: _____ kn _____ lp
Slovima: _____

Datum: _____ 20 _____

(potpis ovlaštene osobe prodavatelja)

Izvor: Porezna uprava; https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/PDV-F.pdf

Sukladno čl. 45. st. 1 toč. 4. Zakona o PDV-u oslobođenje s pravom na odbitak pretporeza primjenjuje se na isporuku usluga, uključujući prijevoz i pomoćne usluge prijevoza, ali s izuzetkom pružanja usluga koje su oslobođene plaćanja PDV-a u skladu s odredbama čl. 39. st. 1. i čl. 40. st. 1. Zakona, kada su te usluge izravno povezane s izvozom dobara ili sa stavljanjem dobara (po ulasku u EU ili nakon isporuke) pod režim privremenog uvoza, odgođenog plaćanja carine ili carinskog skladišta.

Oslobođenje se odnosi na prijevoz povezan s izvozom i pomoćne usluge²⁹, prijevoz dobara koja se stavljaju u postupak poreznog skladištenja, privremenog uvoza ili pod carinski postupak i usluge vezane uz carinske formalnosti.

S obzirom da se radi o iznimci od pravila, potrebno je dokazati da su operacije stvarno i obavljene, posebno izvoz dobara ili stavljanje u postupak poreznog skladištenja, privremenog uvoza ili odgođenog plaćanja carine. Dokumenti za dokazivanje su račun, carinske deklaracije, dokumenti o prijevozu, ugovori, osiguranja, narudžbenice, faksovi i dokumenti o plaćanju. Također, u slučaju dvojbe mogu se zatražiti daljnji dokazi da su dobra izašla iz RH ili da su uvezena u drugu zemlju izvan EU.

Mjesto pružanja usluga prijevoza dobara i pomoćnih usluga koje se odnose na taj prijevoz, ako tu uslugu pruža porezni obveznik koji djeluje kao takav, je mjesto gdje porezni obveznik ima sjedište ili poslovnu jedinicu kojoj se pruža usluga prijevoza ili pomoćna usluga (čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u). Ako se prijevoz obavlja osobi koja nije porezni obveznik, tada je mjesto pružanja usluge mjesto gdje se usluga uistinu i pruža, uzevši u obzir prijedene udaljenosti, dok je mjesto pružanja pomoćnih usluga mjesto gdje se one fizički pružaju. (čl. 21. st. 3. toč. a) Zakona o PDV-u)

3.6 Oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini

Plaćanja PDV-a oslobođeno je obavljanje usluga na pokretnoj imovini stečenoj ili uvezenoj u RH u svrhu obavljanja tih usluga, koju iz EU otpremi ili preveze pružatelj usluga ili korisnik koji nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, odnosno treća osoba za njihov račun. (čl. 46. st. 1. Zakona o PDV-u)

²⁹ Pomoćne usluge vezane uz prijevoz su utovar, istovar, provoz, slaganje tereta, mjerenje, vaganje, kontrola, skladištenje, nadzor nad stvarnom isporukom itd.

Oslobođenje se odobrava ako su dobra od strane pružatelja usluga stavljena po režim oplemenjivanja u postupku unutarnje proizvodnje, ako pružatelj usluge ili primatelj usluge (ako nema sjedište u RH) predoči carinarnici presliku računa iz čl. 78. Zakona o PDV-u ili presliku dokumenta koji sadrži sve obvezne elemente računa i ako pružatelj usluge može u svakom trenutku predočiti dokumente, na zahtjev poreznog tijela, da je izvoz oplemenjenih dobara stvarno obavljen.

Dokumenti kojima se potvrđuje izvoz su: narudžbenica, ugovor, dokumenti o prijevozu i osiguranju, dokumenti za plaćanje, dokumentacija koja je propisana carinskim propisima, a posebno izvozna deklaracija u kojoj je navedeno ime pružatelja usluga, čak i kod prijevoza oplemenjenih dobara izvan EU od strane kupca koji nema sjedište u RH, kao izvoznika dobara i uredno ovjerena od nadležne carinarnice. U slučaju izvoza preko granice druge države članice, izvozna deklaracija mora biti ovjerena pečatom carinarnice RH kao i carinarnice države članice iz koje se dobra stvarno izvoze izvan EU. U slučaju nedoumica, mogu se zatražiti dokazi da su dobra izašla iz RH ili da su uvezena u drugu zemlju izvan EU, stoga je važno da izvoznici sačuvaju tovarni list/međunarodni tovarni list koji je potpisao kupac po primitku dobara ili uvozni dokument u odredišnoj zemlji.

3.7 Oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom

Oslobođenja od plaćanja PDV-a u vezi s međunarodnim prijevozom propisana su Direktivom 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. Odredbe te Direktive ugrađene su u nacionalne zakone o oporezivanju PDV-om u svim državama članicama EU.

Oslobođenja se odnose na pomorski prijevoz, odnosno isporuke dobara i usluga namijenjenih plovilima, i zračni prijevoz, odnosno isporuke dobara i usluga namijenjenih zrakoplovima. Za primjenu navedenih oslobođenja, potrebni su dokazi o pravu na oslobođenje, kao što su računi, ugovori, izjava o plovidbi, izjava zrakoplovne tvrtke i sl.³⁰

Prema Pravilniku o PDV-u, međunarodni prijevoz putnika je prijevoz putnika u zračnom i pomorskom prijevozu pri kojem je mjesto početka prijevoza putnika (polaska) ili mjesto završetka prijevoza putnika (dolaska) izvan RH.

³⁰ Filipović Cirkveni, Tamara, Oslobođenja od plaćanja PDV-a u vezi s međunarodnim prijevozom, Računovodstvo, revizija i financije, 2017., str. 88.

Oslobođenja u vezi s plovilima odnose se na isporuke goriva i dobara za opskrbu plovila koja plove na otvorenom moru, a služe za međunarodni prijevoz dobara, međunarodni prijevoz putnika, ribarenje i slične komercijalne aktivnosti te spašavanje ili pomoć na moru.

Navedeno oslobođenje se odnosi i na isporuku goriva i dobara za opskrbu ratnih brodova pod oznakom 8906 10 00 iz Kombinirane nomenklature (KN), koji plove iz područja RH prema lukama i sidrištima izvan RH te plovilima koja služe za plovidbu na otvorenom moru. Plovilima koja plove na otvorenom moru smatraju se i brodovi koji plove na međunarodnim linijama iz RH u stranu luku i obrnuto ili između stranih luka, te brodovi koji plove u vodama stranih država radi obavljanja usluga vezanih uz djelatnosti na otvorenom moru (istraživanja, iskorištavanje energenata i sl.). Oslobođenja vezana uz plovila na otvorenom moru odnose se i na isporuke plovila, preinake, popravke i dr., a isto tako i na usluge koje služe neposredno za potrebe plovila ili njihova tereta kao što su lučke pristojbe, usluge tegljenja, usluge ukrcanja/utovara, odvoz smeća i dr. Za primjenu navedenog oslobođenja isporučitelj dobara treba osigurati dokaze – račune, ugovore, izjave o plovidbi te carinsku dokumentaciju u skladu s posebnim propisima. Prema Ministarstvu financija, izjava o plovidbi trebala bi se izdati u najmanje dva primjerka od kojih jedan zadržava u svom knjigovodstvu, a drugi uručuje isporučitelju. Izjava o plovidbi trebala bi sadržavati slijedeće podatke: mjesto izdavanja i datum, ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski broj broдача, ime broда i pobliže određenje broда te pečat i potpis ovlaštene osobe izdavatelja. Dovoljno je da se ista osigura za svako plovilo koje plovi otvorenim morem za razdoblje oporezivanja, odnosno kalendarsku godinu.

U Pomorskom zakoniku³¹ propisana je uloga pomorskog agenta, a u Pravilniku o uvjetima za obavljanje djelatnosti pomorskog agenta te pravima i obvezama pomorskog agenta navedena su prava i obveze pomorskog agenta. Pomorski agent definiran je kao fizička ili pravna osoba koja zastupa ili posreduje u pomorskom poslovanju. U poslove pomorskog agenta spadaju prihvatanje i otprema broда, zastupanje pred državnim i javnim organima, zastupanje pred fizičkim i pravnim osobama prilikom nabave zaliha za brod, posredovanje pri zaključivanju ugovora o iskorištavanju pomorskih brodova, pri kupoprodaji, pribavljanju posade, prodaji putnih karata i drugim sličnim poslovima. Pomorski agent u svemu pomaže principalu i njegovim zaposlenicima. Pomorski agent djeluje „u ime i za račun“ (engl. *for and on behalf*) i isključivo u svojstvu agenta (engl. *as agent only*). Ugovorom o pomorskoj agenciji stvara se

³¹ Pomorski zakonik, NN 181/04, 76/07, 146/08, 61/11, 56/13, 26/15, 17/19

pravni odnos između principala i pomorskog agenta, a kada pomorski agent zaključuje ugovor s trećim osobama u ime i za račun principala, stvara se pravni odnos između treće osobe i principala.

Sukladno s Zakonom o PDV-u, porezni obveznik koji obavlja određene isporuke dobara ili usluga mora se u računu pozvati na odredbe Zakona o PDV-u, kojima je to oslobođenje propisano ili odredbu Direktive Vijeća 2006/112/EZ-a ili navesti napomenu koja upućuje na oslobođenje. Za porezna oslobođenja za usluge koje pruža pomorski agent brodu u ime i za račun principala, u skladu s definiranim uvjetima iz ugovora o pomorskoj agenturi, potrebno je utvrditi mjesto obavljanja usluga.³²

U skladu s čl. 47. st. 1. toč. e), f) i g) Zakona o PDV-u slijedeće su transakcije oslobođene plaćanja PDV-a s pravom na odbitak pretporeza, a tiču se zrakoplova: isporuka zrakoplova koje koriste zračni prijevoznici koji prometuju uz naknadu pretežito na međunarodnim linijama, isporuka, iznajmljivanje, popravak i održavanje opreme koja je ugrađena ili se koristi na takvim zrakoplovima, isporuka goriva i opskrba namijenjena korištenju u zrakoplovu i obavljanje usluga, osim prethodno navedenih, koje su izravno povezane s potrebama zrakoplova i/ili njihovog tereta.

Oslobođenje se odnosi na zrakoplove kojima se koriste zračni prijevoznici koji prometuju uz naknadu većim dijelom na međunarodnim linijama i prevoze putnike i/ili dobra. Oslobođenje s pravom na odbitak pretporeza uključuje sve tipove zrakoplova (zrakoplov, helikopter, balon na vrući zrak) namijenjene prijevozu putnika i/ili dobara pod uvjetom da se koriste od strane zrakoplovne tvrtke koja posluje uz plaćanje uglavnom na međunarodnim linijama. Zrakoplovna tvrtka je svaka osoba ili poduzeće čije poslovanje uključuje zračni prijevoz putnika ili tereta kroz najam ili uz plaćanje, kao što su Croatia Airlines, Swiss i Alitalia koje pružaju uslugu međunarodnog prijevoza prema redu letenja te takozvane „charter“ kompanije koje pružaju povremenu uslugu međunarodnog zračnog prijevoza putnika i dobra.³³ Prema članku 11. stavku 4. Pravilnika o PDV-u smatra se da zrakoplovne tvrtke obavljaju prijevoz dobara i putnika pretežno na međunarodnim linijama ako se više od 50 % njihova ukupnoga godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza ili ako su one priznate kao takve prema međunarodnim sporazumima o zračnom prometu.

³² Brodarac, Zvezdana, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a u vezi s međunarodnim prijevozom, Financije, pravo i porezi, 2014., str. 193.

³³ Josić, Ilija, Porezna oslobođenja u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Financije, pravo i porezi, 2013., str. 95.

Za primjenu oslobođenja porezni obveznik isporučitelj treba osigurati podatke i dokaze o uvjetima za ostvarivanje navedenog oslobođenja (račune, ugovore, izjavu zrakoplovne tvrtke). Potvrdu da je zrakoplovna tvrtka ostvarila više od 50 % ukupnog godišnjeg prometa koji se odnosi na usluge međunarodnog prijevoza daje svaka tvrtka na temelju svojih evidencija o prošlogodišnjem prometu ili međunarodnih sporazuma o zračnom prometu. Oslobođenje se odnosi i na isporuke goriva i dobara za opskrbu zrakoplova kojima se koriste zrakoplovne tvrtke koje prometuju na međunarodnim linijama te usluge koje služe neposredno za potrebe tih zrakoplova i njihovih tereta. U te usluge pripadaju usluge povezana s prtljagom (rukovanje, razvrstavanje, utovar, istovar i sl.), usluge prihvata i otpreme tereta i pošte (fizičko rukovanje dolaznom i odlaznom poštom, rukovanje dokumentima tereta i sl.), usluge prihvata i otpreme zrakoplova (navođenje, izvođenje, parkiranje, hlađenje, grijanje i sl.), rutne i terminalne usluge (usluge slijetanja, polijetanja i prelijetanja), usluge letnih operacija i dr.

3.8 Oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom

Kao dodatak odredbama Zakona, od 1. siječnja 2014. u primjeni je Pravilnik o postupku ostvarivanja oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost i trošarine za diplomatska i konzularna predstavništva, institucije i tijela Europske unije te međunarodne organizacije.³⁴

Oslobođenje od plaćanja PDV-a odnosi se na:

- a) isporuke dobara ili obavljanje usluga u okviru diplomatskih i konzularnih sporazuma
Navedeno oslobođenje mogu ostvariti diplomatska i konzularna predstavništva i posebne misije akreditirane u RH, osim konzula kojima rukovode počasnici konzularni službenici, uz uvjet uzajamnosti. Osim za službene potrebe, navedeno oslobođenje može se ostvariti i za osobne potrebe diplomatskog osoblja, uključujući i članove njihovih obitelji, osim počasnih konzularnih dužnosnika. Ako se dobra ne otpremaju iz RH, oslobođenje od PDV-a ostvaruje se putem zahtjeva za povrat PDV-a. Zahtjev za povrat PDV-a podnosi se na obrascu P-DIP koji se predaje ministarstvu za vanjske i europske poslove.
- b) isporuke dobara i obavljanje usluga Europskoj uniji, Europskoj zajednici za atomsku energiju, Europskoj središnjoj banci ili Europskoj investicijskoj banci ili

³⁴ Filipović Cirkveni, Tamara, Oslobođenja od PDV-a za diplomatska i konzularna predstavništva i druga tijela, Računovodstvo, revizija i financije, 2014., str. 116.

organizacijama osnovanima od strane Europske unije na koje se primjenjuje Protokol o povlasticama i imunitetima Europske unije, ako to ne dovodi do narušavanja načela tržišnog natjecanja.

- c) isporuke dobara i usluga međunarodnim tijelima koje kao takve priznaje RH
Oslobođenje od plaćanja PDV-a odnosi se i na isporuke dobara i usluga članovima tih tijela uz ograničenja i pod uvjetima propisanim međunarodnim sporazumima o njihovom sjedištu. Oslobođenje se ostvaruje izravno kod pružatelja usluga putem ovjerene narudžbenice u kojoj se navodi napomena o pravu na porezno oslobođenje i Sporazum između RH i EU o provedbi protokola o povlasticama i imunitetima EU u RH. Nadležno državno tijelo treba svaku presliku potvrde dostaviti Ministarstvu financija – Poreznoj upravi, Središnjem uredu.
- d) Isporuke dobara i usluga za potrebe oružanih snaga drugih država članica nato saveza
Oslobođenje se odnosi na isporuke dobara i usluga na području RH za potrebe oružanih snaga drugih država članica Sjevernoatlantskog saveza ili civilnog osoblja koje ih prati te na opskrbu njihovih menzi i kantina kada te snage sudjeluju u zajedničkim obrambenim aktivnostima. Također, oslobođenje se odnosi i na isporuke dobara i usluga u drugu državu članicu, namijenjene za potrebe oružanih snaga bilo koje države članice Sjevernoatlantskog saveza koja nije država članica odredišta, za potrebu civilnog osoblja i opskrbu njihovih menzi i kantina, kada te snage sudjeluju u obrambenim naporima radi provedbe aktivnosti Europske unije u okviru zajedničke sigurnosne i obrambene politike. Navedena oslobođenja ostvaraju se izravno kod pružatelja usluga na temelju potvrde nadležnog državnog tijela.
- e) Isporuke zlata središnjim bankama
Oslobođenje s pravom na odbitak pretporeza odnosi se i na isporuke zlata Hrvatskoj narodnoj banci. Ovo oslobođenje temelji se na činjenici da zlato isporučeno Hrvatskoj narodnoj banci nije potrošno dobro te da Hrvatska narodna banka nije potrošač zlata, da zlato ne isporučuje u okviru svoje gospodarske aktivnosti. S obzirom na veliku vrijednost zlata, oporezivanje bi rezultiralo velikim gotovinskim predujmovima, značajnim zahtjevima za povrat i administrativnim troškovima.³⁵

³⁵ Josić, Ilija, Porezna oslobođenja u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Financije, pravo i porezi, 2013., str. 99.

3.9 Oslobođenja za usluge posredovanja

Plaćanja PDV-a uz pravo na odbitak pretporeza oslobođene su usluge posredovanja obavljene u ime i za račun druge osobe za:³⁶

- a) izvozne isporuke koje se odnose na oslobođenja pri izvozu
U usluge posredovanja vezane uz izvozne isporuke dobara uključuju se usluge posredovanja obavljene za izvoz dobara koji obavlja izravno isporučitelj ili kupac i za pružanje usluga izravno povezanih s izvozom dobara. Primjerice, porezni obveznik A d.o.o. iz RH posredovao je poreznom obvezniku B d.o.o. iz RH pri izvozu dobara iz RH u BiH. Navedena usluga oslobođena je plaćanja PDV-a, s obzirom na to da se radi o usluzi posredovanja vezanoj uz izvoz dobara. Oslobođenje se primjenjuje i kada uslugu posredovanja hrvatskom poreznom obvezniku za izvoz dobara iz RH obavlja porezni obveznik iz EU ili trećih zemalja, pod uvjetom da je izvoz obavljen iz RH u treću zemlju.
- b) postupke koji se odnose na oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini
U usluge posredovanja uključuju se usluge posredovanja obavljene za uvoz ili stjecanje imovine u RH radi obavljanja usluga na toj imovini, a koje će nakon obavljanja tih usluga otpremiti isporučitelj usluga, korisnik ili treća osoba na područje izvan EU.
Primjerice, porezni obveznik C d.o.o. iz RH posredovao je za poreznog obveznika D d.o.o. iz RH pri privremenom uvozu robe iz Turske u RH. Navedena usluga posredovanja (privremeni uvoz dobara radi obavljanja radova na tim dobrima) oslobođena je plaćanja PDV-a. Navedeno porezno oslobođenje primjenjuje se i kada uslugu posredovanja hrvatskom poreznom obvezniku za uvoz odnosno stjecanje dobara radi dorade obavlja porezni obveznik iz EU ili trećih zemalja.
- c) isporuke koje se odnose na oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom i oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom
U usluge posredovanja uključuju se usluge posredovanja vezane uz međunarodni prijevoz (isporuke dobara i usluga namijenjenih plovilima i zrakoplovima kojima se obavlja međunarodni prijevoz) i usluge posredovanja vezane uz isporuke izjednačene s izvozom (isporuke diplomatskim i konzularnim predstavništvima, međunarodnim

³⁶ U skladu s čl. 49. Zakona o PDV-u.

organizacijama, Europskim tijelima itd.). Primjerice, porezni obveznik E d.o.o. iz RH posredovao je za poreznog obveznika F d.o.o. kod isporuke opreme za zrakoplov društvu G d.o.o. koje obavlja međunarodni prijevoz putnika. Navedena usluga posredovanja oslobođena je plaćanja PDV-a. Ovo porezno oslobođenje također se primjenjuje kada uslugu posredovanja hrvatskom poreznom obvezniku obavi porezni obveznik iz EU ili iz trećih zemalja.

- d) transakcije koje se obavljaju izvan EU-a
- U usluge posredovanja vezane uz transakcije koje se obavljaju izvan EU ubrajaju se usluge posredovanja vezane uz kupnju i prodaju dobara izvan EU, usluge obavljene na dobrima koja su stečena izvan EU i koja se isporučuju izvan EU. Primjerice, porezni obveznik G d.o.o. iz RH posredovao je za poreznog obveznika H d.o.o. pri kupnji trgovačke robe u Japanu koja se iz Japana isporučuje izravno u Tursku. Navedena usluga oslobođena je plaćanja PDV-a budući da se radi o usluzi posredovanja za transakcije izvan EU. Porezno oslobođenje primjenjuje se i kada uslugu posredovanja za transakcije izvan EU obavi porezni obveznik iz EU ili trećih zemalja.

Oslobođenje za usluge posredovanja ne primjenjuje se na putničke agencije koje u ime i za račun putnika obavljaju usluge u drugim državama članicama EU-a.

U skladu s čl. 18. Zakona o PDV-u, usluge posredovanja oporezuju se prema mjestu gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje. Primjerice, u slučaju kada hrvatska putnička agencija posreduje pri ugovaranju smještaja u Sloveniji, u skladu s čl. 18. Zakona o PDV-u, mjesto oporezivanja je u Sloveniji. U tom slučaju, hrvatska putnička agencija treba provjeriti ima li obvezu registracije za potrebe PDV-a u Sloveniji.³⁷

3.10 Oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu

Oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu propisana su čl. 51., 52., 53. i 54. Zakona o PDV-u. Oslobođenje se primjenjuje ako dobra i usluge nisu namijenjeni za krajnju potrošnju i ako iznos PDV-a koji bi trebalo platiti nakon prestanka primjene postupaka odgovara iznosu PDV-a koji bi trebalo platiti da je na svaku od tih transakcija PDV obračunan u RH.

³⁷ Markota, Ljerka, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 2013., str. 95.

U skladu s čl. 51. Zakona o PDV-u, plaćanja PDV-a oslobođene su isporuke dobara namijenjenih podnošenju carinarnici i po potrebi za privremeni smještaj, isporuke dobara koje se unose i smještaju u slobodnu zonu ili slobodno skladište i isporuke dobara koje se u skladu s carinskim propisima stavljaju u postupak carinskog skladištenja ili postupak unutarnje proizvodnje.

Isporuka dobara i obavljanje usluga na prethodno navedenih mjestima oslobođena je plaćanja PDV-a sve dok se na njih primjenjuju navedeni postupci. Oslobođenje od plaćanja PDV-a za navedene isporuke primjenjuje se tako dugo dok dobra nisu puštena u slobodan promet na području EU, tj. tako dugo dok se nalaze pod carinskim nadzorom.

Plaćanja PDV-a oslobođen je uvoz i isporuka dobara koja se smještaju u porezno skladište:

a) ako su dobra namijenjena trgovinama oslobođenim plaćanja PDV-a koje se nalaze u zračnoj ili pomorskoj luci, za isporuku dobara koja se iznose u osobnoj prtljazi putnika koji putuju zrakoplovima ili morem na treća područja ili u treće zemlje³⁸

b) ako su dobra namijenjena poreznim obveznicima za isporuku putnicima u zrakoplovima ili brodovima rijekom leta ili plovidbe morem, pod uvjetom da se mjesto završetka prijevoza nalazi izvan EU

c) ako su dobra namijenjena porezni obveznicima za obavljanje isporuka koje su oslobođene plaćanja PDV-a u okviru oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom, osim isporuke zlata središnjim bankama

Oslobođenja koja se odnose na međunarodnu trgovinu primjenjuju se na stjecanje dobara unutar EU-a u tuzemstvu pod istim uvjetima koji su propisani za isporuke dobara u tuzemstvu.

Oslobođenja od plaćanja PDV-a odnose se i na uvoz i isporuku dobara iz Dodatka II. Zakona³⁹, uvoz/isporku dobara koja podliježu trošarinama prema Zakona o trošarinama te dobara koja podliježu posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića ako se premještaju u porezno skladište u RH. Poreznim skladištem smatra se jedna ili više povezanih ograđenih

³⁸ Pri tome se mora poštivati uvjet koji ograničava isporuke samo na isporuke dobara (osim isporuke goriva i dobara za otpremanje i opskrbu bilo kojeg prijevoznog sredstva koje se koristi u privatne svrhe) koja iz RH otpremi ili preveze izvan EU-a sam kupac koji nema sjedište u RH ili neka drug osoba za njegov račun (čl. 53. st. 1. a) Zakona)

³⁹ Dobra iz Dodatka II. Zakona obuhvaćaju: krumpir, masline, kokosov orah, brazilski i indijski orah, ostale orašaste plodove, neprženu kavu, čaj, žitarice, ljuštenu rižu, sirovi šećer, mineralna ulja, vunu, srebro, platinu, bakar, aluminij i dr.

površina ili zatvorenih prostora koji čine označenu i fizički odvojenu cjelinu, a to mogu biti cijela zgrada, prostor u zgradi, zemljište, silos i spremnik. Pri uvozu dobara iz Dodatka II. Zakona koja se smještaju u porezno skladište carinarnica neće obračunati PDV jer se primjenjuje porezno oslobođenje.

Osim isporuka navedenih dobara, oslobođenje se odnosi i na obavljanje usluga na tim dobrima, sve dok se na njih primjenjuje postupak poreznog skladištenja. Također, oslobođenje se odnosi i na stjecanje dobara iz EU koja se smještaju u porezno skladište.

Primjerice, kada hrvatski porezni obveznik stječe dobra iz Dodatka II. Zakona iz EZ i stavlja ih u porezno skladište, ne obračunava se PDV na stjecanje tih dobara. Oslobođenje se primjenjuje i pri isporukama u RH unutar poreznog skladišta od strane jednog poreznog obveznika drugom poreznom obvezniku tako dugo dok se dobra nalaze unutar poreznog skladišta. Zaključno, oslobođenje od plaćanja PDV-a u ovim isporukama primjenjuje se sve do trenutka iznošenja dobara iz poreznog skladišta. Ovlašteni držatelj poreznog skladišta je osoba kojoj je izdano odobrenje od nadležne ispostave Porezne uprave prema njegovom sjedištu. Za izdavanje odobrenja potrebno je zadovoljiti uvjete navedene u čl. 120. Pravilnika. Nositelj odobrenja treba voditi evidenciju o svim dobrima unesenim u porezno skladište, o svim obavljenim uslugama na tim dobrima i iznošenju dobara iz poreznog skladišta. Njegove odgovornosti obuhvaćaju osiguranje smještaja dobra u porezno skladište, vođenje evidencije o ulasku i izlasku dobara iz poreznog skladišta, vođenje evidencije o uslugama obavljenim na smještenim dobrima i ispunjavanje ostalih uvjeta navedenih u uvjerenju. Postupak poreznog skladištenja završava iznošenjem dobara iz skladišta, a time nastaje i obveza obračuna PDV-a.

Na uvoz dobara s trećeg područja koje je dio carinskog područja EU-a, primjenjuju se postupci u skladu s carinskim propisima o uvozu dobara u EU. Ako pri uvozu otprema ili prijevoz završava na mjestu koje se nalazi izvan države članice u trenutku unosa u EU, ona se prevoze unutar EU-a u skladu s provoznim postupkom EU-a za domaću robu, ako su bila prijavljena za taj postupak pri unosu u EU. Ako je za dobra u trenutku unosa u EU započet postupak podnošenja carinarnici i privremenog smještaja, unosa i smještaja u slobodnu zonu ili slobodno skladište, postupak carinskog skladištenja i postupak unutarnje proizvodnje ili postupak privremenog uvoza s potpunim oslobođenjem od plaćanja uvozne carine, oslobođenja u postupku privremenog uvoza primjenjuju se i na ta dobra.

Na izvoz dobara koja su u slobodnom prometu i otpremaju se ili prevoze iz RH na traće područje koje je dio carinskog područja EU, primjenjuju se postupci u skladu s carinskim propisima o izvozu dobara s carinskog područja EU. Na dobra koja se privremeno izvoze radi ponovnog uvoza u RH, primjenjuju se iste odredbe koje bi se primjenjivale da su ta dobra bila privremeno izvezena s carinskog područja EU.

4 ZAKLJUČAK

U poreznom sustavu Republike Hrvatske postoji deset kategorija oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost, strukturiranih prema sadržaju. Sa stajališta prava na odbitak pretporeza, razlikuju se dvije osnovne kategorije poreznih oslobođenja: prava oslobođenja odnosno oslobođenja bez prava na odbitak pretporeza te druga ili oslobođenja s pravom na odbitak pretporeza.

U prvu kategoriju ubrajaju se oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa i oslobođenja za ostale djelatnosti. Tim kategorijama ostvaruje se primarni cilj odnosno oslobođenje građanina kao krajnjeg potrošača od plaćanja PDV-a. Porezna oslobođenja za isporuke od javnog interesa obuhvaćaju poštanske usluge, usluge u vezi s liječenjem, usluge dentalnih tehničara, usluge prijevoza bolesnih ili ozlijeđenih osoba, usluge udruženja osoba, usluge obrazovanja i dr. U kategoriju oslobođenja za ostale djelatnosti spadaju uglavnom djelatnosti financijskog tipa.

Svako oslobođenje s pravom na odbitak poreza je izuzetak od uobičajenih pravila, a taj izuzetak se može primjenjivati samo ako porezni obveznik koji ga primjenjuje dokaže poreznom tijelu da je oslobođenje zasnovano na Zakonu, te da je pravilno primijenjeno. Oslobođenja za transakcije unutar EU dijele se na oslobođenja za isporuke dobara unutar EU, oslobođenja za stjecanje dobara unutar EU i oslobođenja za određene usluge prijevoza. Zatim, oslobođenja pri uvozu i izvozu te oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini. U poglavlju oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom oslobođenja se odnose na isporuke dobara i usluga namijenjenih plovilima te isporuke dobara i usluga namijenjenih zrakoplovima. U oslobođenja spadaju i oslobođenja za određene isporuke izjednačene s izvozom (oslobođenja s međunarodnim elementom), oslobođenja za usluge posredovanja i oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu koja se primjenjuju kada dobra i usluge nisu namijenjeni krajnjoj potrošnji i iznos PDV-a koji bi trebalo platiti odgovara iznosu PDV-a koji bi trebalo platiti da je PDV obračunan u RH.

LITERATURA

Publikacije:

1. Brodarac, Zvezdana, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a u vezi s međunarodnim prijevozom, Financije, pravo i porezi, 2014.
2. Bubalo, Maja, Neki problematični aspekti oslobođenja za financijske usluge u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 2019.
3. Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Redak, Split, 2021.
4. Filipović Cirkveni, Tamara, Oslobođenja od PDV-a za diplomatska i konzularna predstavništva i druga tijela, Računovodstvo, revizija i financije, 2014.
5. Filipović Cirkveni, Tamara, Oslobođenja od plaćanja PDV-a u vezi s međunarodnim prijevozom, Računovodstvo, revizija i financije, 2017.
6. Jelčić, Božidar; Lončarić-Horvat, Olivera; Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008.
7. Josić, Ilija, Porezna oslobođenja u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Financije, pravo i porezi, 2013.
8. Markota, Ljerka, Oporezivanje isporuka građevina i zemljišta PDV-om, Računovodstvo, revizija i financije, 2021.
9. Markota, Ljerka, Porezna oslobođenja u sustavu PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 2013.
10. Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja, Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010.
11. Šoštarić, Boris, Oslobođenja od plaćanja carine, PDV-a i trošarina pri uvozu, Računovodstvo, revizija i financije, 2013.

Pravni izvori:

1. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 347, 11.12.2006., p. 1-118

2. Pomorski zakonik, NN 181/04, 76/07, 146/08, 61/11, 56/13, 26/15, 17/19
3. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 01/21, 73/21, 41/22, 133/22
4. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22

Internetski izvori:

1. https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx