

Porez na dodanu vrijednost - Nastanak porezne obveze

Broj klase:410-19/14-01/51

Urudžbeni broj:513-07-21-01/14-1

Zagreb, 01.04.2014

Nastanak porezne obveze i odbitak poreza na dodanu vrijednost

Stupanjem na snagu Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 73/13, 99/13 – Rješenje USRH, 148/13 i 153/13 – Rješenje USRH, u daljnjem tekstu: Zakon) propisane su odredbe u vezi nastanka obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) i prava na odbitak pretporeza kod isporuka dobara i usluga u tuzemstvu, stjecanja dobara unutar Europske unije, primanja usluga od poreznih obveznika iz drugih država članica Europske unije te pri uvozu dobara.

U vezi s navedenim u nastavku navodimo kada u pojedinim slučajevima nastaje obveza obračuna PDV te s time u vezi odbitak pretporeza.

1. Isporuke dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu

Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a za isporuke dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu propisani su odredbom članka 30. Zakona te odredbama članka 36. do 40. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13 i 35/14, u daljnjem tekstu: Pravilnik).

Oporezivi događaj je događaj na temelju kojeg su ispunjeni pravni uvjeti potrebni za nastanak obveze obračuna PDV-a, a obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku kada Porezna uprava temeljem odredbi Zakona ima pravo potraživati PDV od osobe koja ga je obvezna platiti, iako je vrijeme plaćanja PDV-a odgođeno.

Prema tome sukladno članku 30. stavku 1. Zakona i članku 36. stavku 2. Pravilnika, oporezivi događaj nastaje kada su dobra isporučena ili usluge obavljene pri čemu obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj, a utvrđena obveza PDV-a iskazuje se u prijavi PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je obavljena isporuka dobara ili usluga.

Ako je oporezivi događaj nastao, a nije izdan račun obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj tj. kada su dobra isporučena ili usluge obavljene.

Ako je izdan račun koji sadrži PDV, a nije obavljena isporuka dobara ili usluga, ne nastaje obveza obračuna PDV-a ako se izdani račun stornira. Međutim, ako račun nije storniran, a nije obavljena isporuka dobara ili usluga, porezni obveznik koji je izdao takav račun mora obračunati PDV iskazati u prijavi PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je takav račun izdan sukladno članku 79. stavku 11. Zakona.

Obzirom da je uz nastanak obveze obračuna PDV-a vezan i odbitak pretporeza napominjemo da porezni obveznik može uz ispunjenje uvjeta propisanih člankom 58. do 62. Zakona odbiti pretporez u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a.

Porezni obveznik sukladno članku 58. stavku 1. Zakona ima pravo od PDV-a, koji je obavezan platiti, odbiti iznos PDV-a (pretporez) koji je obavezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.

Bitno je istaknuti da porezni obveznik ostvaruje pravo na odbitak pretporeza u obračunskom razdoblju u kojem je primljeno dobro ili izvršena usluga i primljen račun sa svim podacima iz članka 79. Zakona. Ako porezni obveznik ima račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je primio dobro ili mu je obavljena usluga. Ako porezni obveznik nema račun za primljena dobra ili obavljene usluge do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je primio račun.

Radi jednostavnijeg prikaza u kojem obračunskom razdoblju za isporuke dobara ili obavljene usluge u tuzemstvu nastaje obveza obračuna PDV-a, a u kojem pravo na odbitak PDV-a dajemo sljedeću tablicu:

Datum isporuke dobara odnosno obavljanja usluge	Datum izdavanja računa	Datum primitka	Obračunsko razdoblje u kojem nastaje obveza PDV-a	Obračunsko razdoblje u kojem nastaje pravo na odbitak pretporeza
15.07.	15.07.	15.07.	07. mjesec	07.mjesec
15.07.	15.08.	15.08.	07. mjesec	07. mjesec (jer je račun primljen do roka za podnošenje prijave za 07. mjesec)
15.07.	22.08.	22.08.	07. mjesec	08. mjesec (jer je račun primljen nakon

				roka za podnošenje prijave za 07. mjesec)
15.07.	račun nije izdan	račun nije primljen	07. mjesec	U obračunskom razdoblju kada je primljen račun. Ako račun nije primljen pretporez se ne može odbiti.
15.08.	15.07.	15.07.	07. mjesec	08. mjesec
Nije obavljena	15.07.	16.07.	07. mjesec (ako račun nije storniran, ili ako nakon njega ne slijedi isporuka dobara ili usluga)	Pretporez se ne može odbiti jer nije primljeno dobro niti je obavljena usluga.

U slučaju kontinuiranih isporuka dobara ili usluga za koje se kontinuirano izdaju računi ili se kontinuirano obavljaju plaćanja, kao što su isporuke prirodnog plina, vode, telekomunikacijskih usluga, električne energije i druge slične transakcije, kao i kod zakupa ili najma dobara na određeno vrijeme, smatrat će se da je isporuka dobara ili usluga obavljena i da je nastao oporezivi događaj po isteku razdoblja na koja se takvi računi ili plaćanja odnose.

Prema navedenom za struju isporučenu od 1. do 31. srpnja, za koju je račun izdan s datumom 5. kolovoza obveza obračuna PDV-a nastaje za srpanj, a porezni obveznik koji je takvu isporuku primio pravo na odbitak ostvaruje za srpanj, obzirom da je primio račun za obavljene isporuke do roka za podnošenje prijave PDV-a za mjesec srpanj.

Također u slučaju da za struju isporučenu od 1. do 31. srpnja nije izdan račun, napominjemo da neovisno o tome obveza obračuna PDV-a nastaje za srpanj. Međutim u tom slučaju primatelj isporuke nema pravo na odbitak pretporeza sve dok ne primi račun za obavljenu isporuku.

Za primljene predujmove obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku primitka predujma, a pravo na odbitak PDV-a nastaje u trenutku plaćanja predujma. Ako platitelj predujma ima račun do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je platio predujam. Ako platitelj predujma nema račun za plaćeni predujam do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je primio račun.

Prema tome, ako je porezni obveznik račun za predujam izdao 31. srpnja, a plaćanje mu je obavljeno 3. kolovoza, obveza obračuna PDV-a nastaje u kolovozu, a poreznom obvezniku koji je predujam platio također pravo na odbitak PDV-a nastaje u kolovozu.

Kod davanja licenci na razdoblje od godine dana ili više, za što porezni obveznik odmah naplaćuje naknadu za cijelo razdoblje korištenja licence, napominje se da porezna obveza nastaje u obračunskom razdoblju u kojem je izdao račun i to na ukupnu naknadu za danu licencu. Jednako tako porezni obveznik primatelj licence ima pravo odmah odbiti PDV koji mu je zaračunan neovisno o tome što će licencu koristiti tijekom godine dana ili više.

2. Stjecanje dobara unutar Europske unije

Sukladno članku 31. Zakona oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja dobara unutar Europske unije, te se smatra da je stjecanje dobara unutar Europske unije obavljeno kada se isporuka sličnih dobara smatra obavljenom u tuzemstvu.

Obveza obračuna PDV-a kod stjecanja dobara unutar Europske unije nastaje u trenutku izdavanja računa ili istekom roka iz članka 78. stavka 4. Zakona ako račun do tada nije izdan.

Naime, račun za isporuke dobara unutar Europske unije mora se izdati najkasnije petnaestog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj, odnosno u kojem je obavljena isporuka unutar Europske unije.

Prema navedenom obveza obračuna PDV-a na stjecanje nastaje izdavanjem računa ili najkasnije 15. dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj.

U slučaju kada porezni obveznik izvrši plaćanje prije stjecanja dobara unutar Europske Unije, ne nastaje obveza obračuna PDV-a sukladno članku 38. stavku 1. Pravilnika.

Porezni obveznik koji treba platiti PDV na stjecanje dobara unutar Europske unije ima pravo na odbitak pretporeza u obračunskom razdoblju u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a, odnosno u trenutku izdavanja računa ili istekom roka iz članka 78. stavka 4. Zakona ako račun do tada nije izdan.

Prema tome pravo na odbitak PDV-a tuzemni porezni obveznik ostvaruje u obračunskom razdoblju u kojem mu je nastala i obveza obračuna PDV-a, ako su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza.

Radi jednostavnijeg prikaza u kojem obračunskom razdoblju za stjecanje dobara unutar Europske unije nastaje obveza obračuna PDV-a, a u kojem pravo na odbitak PDV-a dajemo sljedeću tablicu:

Datum stjecanja dobara	Datum izdavanja računa	Datum primitka računa	Obračunsko razdoblje i datum nastanka obveza PDV-a	Obračunsko razdoblje u kojem nastaje pravo na odbitak pretporeza
15.07.	15.07.	15.07.	15.07.	07.mjesec
15.07.	15.08.	15.08.	15.08.	08. mjesec
15.07.	25.08.	26.08.	15.08.	08. mjesec
15.07.	10.09.	10.09.	15.08.	08. mjesec
05.08.	15.07.	16.07.	15.07.	07. mjesec

Skrećemo pažnju na činjenicu da situacije kada porezni obveznik iz druge države članice izdaje račun za isporuku dobara unutar Europske unije prije nego što je stvarno ta dobra isporučio trebaju biti iznimka i u poslovanju poreznih obveznika iz različitih država članica ne bi se smjele pojavljivati. Također ističemo da se račun izdaje za obavljene isporuke dobara unutar Europske unije, a prije obavljanja isporuke dobara izdaju se računi za predujam.

3. Prilježene usluge unutar Europske unije

Kad porezni obveznik sa sjedištem u drugoj državi članici obavi usluge tuzemnom poreznom obvezniku, obveza obračuna PDV-a tuzemnom poreznom obvezniku nastaje kada je nastao oporezivi događaj odnosno kada je usluga obavljena, a utvrđena obveza PDV-a iskazuje se u prijavi PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je obavljena usluga.

Člankom 133. stavkom 3. Pravilnika propisano je da porezni obveznik koji prema članku 75. stavku 1. točki 6. te članku 75. stavcima 2. i 3. Zakona treba platiti PDV na prilježne isporuke ima pravo na odbitak pretporeza u obračunskom razdoblju u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a za te isporuke.

Prema tome pravo na odbitak PDV-a tuzemni porezni obveznik ostvaruje u obračunskom razdoblju u kojem mu je nastala i obveza obračuna PDV-a, ako su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza.

U iznimnim situacijama, kada primatelj obavljenih usluga nije dobio račun, napominjemo da iz presude Europskog suda pravde C-90/02 proizlazi da pravo na odbitak postoji neovisno o primitku računa, međutim porezni obveznik treba dokazati da mu je obavljena usluga. Ovakav način poslovanja u kojem porezni obveznik za obavljenu uslugu drugom poreznom obvezniku ne izdaje račun ne bi smio postojati niti se primjenjivati u poslovanju poreznih obveznika obzirom na propisanu obvezu o izdavanju računa.

U vezi presuda Europskog suda pravde napominjemo da su iste dio pravne stečevine Europske unije koju je Republika Hrvatska kao država članica Europske unije obvezna primjenjivati.

Radi jednostavnijeg prikaza u kojem obračunskom razdoblju za prilježne usluge unutar Europske unije nastaje obveza obračuna PDV-a, a u kojem pravo na odbitak PDV-a dajemo sljedeću tablicu:

Datum obavljanja usluge	Datum izdavanja računa	Datum primitka računa	Obračunsko razdoblje u kojem nastaje obveza PDV-a	Obračunsko razdoblje u kojem nastaje pravo na odbitak pretporeza
15.07.	15.07.	15.07.	07. mjesec	07.mjesec
15.07.	15.08.	15.08.	07. mjesec	07. mjesec
15.07.	nije izdan	nije primljen	07. mjesec	07. mjesec
15.08.	15.07.	20.07.	08. mjesec	08. mjesec

U iznimnim slučajevima kada uopće nije obavljena usluga, a porezni obveznik iz druge države članice izdao je račun za uslugu, tada obvezu plaćanja PDV-a sukladno članku 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ ima porezni obveznik iz druge države članice, obzirom da je izdao račun za nepostojeći oporezivi događaj.

Kada porezni obveznik iz druge države članice daje licencu hrvatskom poreznom obvezniku na razdoblje od godine dana ili više, za što porezni obveznik iz druge države članice odmah naplaćuje naknadu za cijelo razdoblje korištenje licence, napominje se da se radi o usluzi koja se oporezuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge. Obzirom da porezni obveznik primatelj usluge ima sjedište u tuzemstvu obvezan je na primljenu uslugu obračunati hrvatski PDV. Hrvatskom poreznom obvezniku primatelju usluge u tom slučaju obveza za obračun PDV-a nastaje u obračunskom razdoblju kojem je

primio račun od poreznog obveznika iz druge države članice za danu licencu. U istom obračunskom razdoblju ima pravo i na odbitak pretporeza sukladno članku 133. stavku 3. Pravilnika neovisno o tome što će licencu koristiti kroz godinu ili više dana.

4. Uvoz dobara

Pri uvozu dobara sukladno članku 32. stavku 1. Zakona oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku uvoza dobara.

Porezni obveznik može PDV obračunan pri uvozu odbiti kao pretporez, ako za uvezena dobra ima jedinstvenu carinsku deklaraciju u kojoj je naveden kao primatelj ili uvoznik dobara te u kojoj je iskazan iznos PDV-a koji treba platiti ili je omogućeno njegovo izračunavanje.

U skladu s navedenim, porezni obveznik može odbiti pretporez pri uvozu u obračunskom razdoblju u kojem je primio jedinstvenu carinsku deklaraciju u kojoj je naveden kao primatelj ili uvoznik dobara te u kojoj je iskazan iznos PDV-a koji treba platiti ili je omogućeno njegovo izračunavanje.

Iz zakonskih odredbi proizlazi da porezni obveznik može odbiti pretporez pri uvozu neovisno o tome da li je iznos PDV-a koji treba platiti pri uvozu stvarno uplatio na račun državnog proračuna. Međutim, s tim u vezi potrebno je napomenuti da navedeno ne znači da uvoznik nije obavezan iznos PDV-a koji mu je utvrdila Carinska uprava uplatiti u državni proračun. Naime, uvoznik je obavezan sukladno članku 76. stavku 7. Zakona platiti PDV pri uvozu u roku za plaćanje uvoznih davanja u skladu s carinskim propisima.

Napominjemo da je PDV koji je porezni obveznik uvoznik obavezan platiti prilikom uvoza osiguran bankovnom garancijom, stoga ako porezni obveznik ne plati u propisanom roku uvozna davanja, ista će se naplatiti iz bankovne garancije, pa ne postoji mogućnost da uvozna davanja ostanu nenaplaćena.

U vezi odbitka pretporeza pri uvozu skrećemo pažnju da je svoje mišljenje glede istoga dao i Europski sud pravde u slučaju C-414/10. U svom odgovoru Europski sud pravde navodi da se članak 17. stavak 2. točka b) Šeste direktive (članak 168. Direktive 2006/112/EZ) mora tumačiti na način da ne dopušta državi članici da pravo na odbitak PDV-a pri uvozu uvjetuje prethodnim stvarnim plaćanjem tog poreza od strane poreznog obveznika ako taj porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza.

5. Graditeljska djelatnost

Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 160/13) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2014. godine propisano je da u graditeljskoj djelatnosti obveza obračuna PDV-a nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija o stvarno izvedenim građevinskim radovima od strane nadzornog tijela. Ako nadzorno tijelo ne ovjeri obračunsku situaciju, smatra se da je porezna obveza nastala u onom dijelu u kojem su radovi obavljani najkasnije istekom obračunskog razdoblja koje slijedi nakon razdoblja u kojem je ispostavljena obračunska situacija. Navedeno se ne primjenjuje u slučaju prijenosa porezne obveze iz članka 75. stavka 3. Zakona.

Naime, prijenos porezne obveze primjenjuje se sukladno članku 75. stavku 3. točki a) Zakona na građevinske usluge kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja, ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge.

Prema tome, ako porezni obveznik obavi građevinsku uslugu osobi koja nije porezni obveznik ili nije upisana u registar obveznika PDV-a, što znači da na nju ne može prijeći porezna obveza, u tom slučaju poreznom obvezniku koji je obavio građevinsku uslugu porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija za izvedene građevinske radove ili ako je situacija ispostavljena, ali nije ovjerena tada porezna obveza nastaje istekom slijedećeg obračunskog razdoblja nakon onoga u kojem je situacija ispostavljena.

Primjerice, ako je situacija ispostavljena u siječnju, a nije ovjerena porezna obveza nastaje istekom veljače, odnosno porezni obveznik za mjesec veljaču mora iskazati poreznu obvezu u prijavi PDV-a.

Što se tiče prava na odbitak obračunanog PDV-a, napominjemo da primatelj građevinske usluge koji nije upisan u registar obveznika PDV-a nema pravo na odbitak PDV-a.

U slučaju kada se građevinske usluge obavljaju između dva porezna obveznika upisana u registar obveznika PDV-a dolazi do prijenosa porezne obveze na primatelja usluge i za nastanak obveze obračuna PDV-a odnosno prava na odbitak nije bitno da li je situacija ovjerena ili nije.

S tim u vezi naglašava se da će primatelj usluge imati pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je i iskazao obvezu PDV-a na obavljenu mu građevinsku uslugu, što znači da će i obvezu PDV-a i pravo na odbitak iskazati u prijavi PDV-a za isto obračunsko razdoblje.

Prema tome poreznom obvezniku primatelju građevinske usluge obveza obračuna PDV-a za primljenu uslugu nastaje u obračunskom razdoblju u kojem mu je usluga obavljena, jednako tako u istom obračunskom razdoblju nastaje mu i pravo na odbitak pretporeza.

Primjerice, poreznom obvezniku kojem je građevinska usluga obavljena 15. siječnja 2014. za koju mu je izdan račun s istim danom, obveza obračuna PDV-a nastaje u siječnju, a jednako tako u siječnju ima pravo na odbitak obračunanog PDV-a, što znači da će u prijavi PDV-a za siječanj iskazati i obvezu i odbitak PDV-a.