

## Porezna osnovica

Na koji se iznos mora platiti PDV često je pitanje u praksi.

Kao generalni odgovor na ovo pitanje može se navesti – naknada, koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke, ako je riječ o isporukama koje porezni obveznik obavi u okviru svoje gospodarske djelatnosti.

Navedeni je odgovor vjerojatno primjenjiv u 99% poslovnih događaja, ali (kao i uvijek) postoje određene iznimke. Do iznimaka najčešće dolazi pri isporukama koje imaju privatan karakter, odnosno nisu direktno povezane s gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika.

Zakonskim je propisima određeno da se u poreznu osnovicu uračunavaju iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a, te sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju.

U poreznu osnovicu **ne ulaze sniženja cijena ili popusti** zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobri u trenutku isporuke, kao ni iznosi što ih porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun te koje u evidencije unosi kao prolazne stavke.

U nastavku je prikazan izračun porezne osnovice u ovisnosti o okolnostima u kojima se odvija pojedina transakcija.

### **Porezna osnovica kod uvoza**

---

Poreznu osnovicu pri uvozu dobara generalno čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima.


Međutim, ako nisu uključeni u carinsku vrijednost, u poreznu osnovicu PDV-a pri uvozu bit će uključeni:

- a) porezi, carine, pristojbe i slična davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoznice te davanja koja se plaćaju pri uvozu, osim PDV-a;
- b) sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja, **nastali do prvog mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznice**, kao i oni koji nastanu pri prijevozu do drugog mjesta odredišta unutar Europske unije, ako je to drugo mjesto poznato u vrijeme nastanka oporezivog događaja.

Prema tome, za ispravan izračun porezne osnovice pri uvozu potrebno je imati informacije o tome jesu li u carinsku osnovicu ušli svi navedeni elementi (čl. 35. st. 1. i 2. Zakona), kao i potencijalno nadodati određene iznose troškova koji su se pojavili do mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznice.

Sa sličnim problemom u vezi s izračunom porezne osnovice pri uvozu obratilo se tuzemno društvo hrvatskoj Poreznoj upravi sa zahtjevom za mišljenje (br. kl.: 410-01/14-01/969, ur. br.: 513-07-21-01/14-2, u Zagrebu, 25. ožujka 2014. godine).

### **PU Mišljenje PU-a 1. Uključivanja usluge prijevoza u poreznu osnovicu**



Tom je prilikom porezni obveznik postavio upit u vezi s uključivanjem usluge prijevoza u poreznu osnovicu prilikom ulaza robe na carinsko skladište tipa D. Naime, primio je robu na carinsko skladište iz trećih zemalja preko luke Trst. Pomorska vozarina do Trsta prijavila se u carinsku osnovicu prilikom ulaza robe na carinsko skladište tipa D u Zagrebu.

Međutim, postavlja se pitanje treba li u carinsku osnovicu uključiti i trošak cestovnog prijevoza od Trsta do Zagreba. Cestovni prijevoz obavlja porezni obveznik iz Italije, koji u svom računu navodi da je riječ o prijenosu porezne obveze (za detalje vidjeti poglavlje „Mjesto oporezivanja obavljenih usluga – Usluge prijevoza dobara i putnika“). Dodatno navodi kako se postupak uvoza ne provodi odmah, s obzirom na to da dobra ulaze na carinsko skladištenje, pa će se uvoz provesti naknadno jer će se ta dobra stavljati u promet u tuzemstvu kroz duže razdoblje.

Porezna je uprava u bitnom odgovorila da je plaćanje uvoznih davanja, uključujući i PDV, odgođeno do trenutka puštanja takvih dobara u slobodan promet, jer se dobra smještaju u carinsko skladište tipa D.

Međutim, elementi koji čine carinsku vrijednost, odnosno poreznu osnovicu pri uvozu dobara, ne razlikuju se ovisno o tome plaćaju li se uvozna davanja odmah ili je njihovo plaćanje odgođeno zbog smještanja dobara u carinsko skladište tipa D.

Navode da je u konkretnom slučaju Zagreb prvo mjesto odredišta unutar područja države članice uvoznice, s obzirom na to da je Republika Hrvatska država članica uvoznica.

Prema tome, vrijednost **usluge prijevoza od Trsta do Zagreba treba biti uključena u poreznu osnovicu pri uvozu** neovisno o tome što je porezni obveznik iz Italije u svom računu naveo da je riječ o prijenosu porezne obveze. Naime, ističe se da je **talijanski porezni obveznik obavio uslugu prijevoza dobara pri uvozu na koju se ne obračunava PDV ako je taj iznos uključen u poreznu osnovicu pri uvozu**. S obzirom na to da u konkretnom slučaju usluga prijevoza treba biti uključena u poreznu osnovicu pri uvozu, a što će biti vidljivo iz carinske deklaracije, **uvoznik neće obračunati PDV temeljem izdanog računa u kojem stoji napomena „prijenos porezne obveze“**.



## **Privatna upotreba dobara i usluga**

---

Navedeno je da je kod poslovno motiviranih isporuka porezna osnovica generalno naknada. Iznimka su poslovni odnosi s osobama koje su u obiteljskim i drugim bliskim osobnim vezama s poreznim obveznikom te u slučaju postojanja financijskih i pravnih veza, uključujući odnose poslodavca i zaposlenika, kao i članova njihovih obitelji, veza na temelju članstva, upravljanja ili vlasništva kod kojih se poreznom osnovicom smatra tržišna vrijednost isporuke.

Prilikom poslovnih odnosa s navedenim osobama porezna se osnovica utvrđuje u visini tržišne vrijednosti isporuke samo u slučaju u kojem je:

- a) naknada niža od tržišne vrijednosti, a **primatelj isporuke nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti u smislu ovoga zakona;**
- b) naknada niža od tržišne vrijednosti, a isporučitelj nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti u smislu ovoga zakona i riječ je o isporukama koje su oslobođene PDV-a;
- c) naknada viša od tržišne vrijednosti, **a isporučitelj nema pravo na odbitak pretporeza u cijelosti u smislu ovoga zakona.**

Primjer primjene tržišne vrijednosti kao porezne osnovice dan je u nastavku.

### **Primjer 1. Primjena tržišne vrijednosti kao porezne osnovice**

Društvo A d.o.o. pruža uslugu najma poslovnog prostora povezanom društvu B d.o.o. Tržišna je vrijednost mjesečnog najma prostora 10.000 kuna, a A d.o.o. obračunao je cijenu od 5000 kuna. Postavlja se pitanje koliko iznosi porezna osnovica u predmetnom slučaju.


Odgovor na navedeno pitanje ovisi o činjenici da li povezano društvo B d.o.o. ima pravo na priznavanje pretporeza u potpunosti. Ako povezano društvo ima pravo na odbitak pretporeza, nije potrebno utvrđivati poreznu osnovicu u visini od 10.000 kuna, nego osnovicu predstavlja ugovorena naknada od 5000 kuna. U slučaju da B d.o.o. nema pravo na odbitak pretporeza, porezna bi osnovica iznosila 10.000 kuna.

Budući da su u navedenu skupinu za potencijalnu primjenu tržišnih vrijednosti kao osnovice za obračun PDV-a uključene i povezane osobe, možemo govoriti o primjeni transfernih cijena s aspekta PDV-a, ali samo u posebnim slučajevima. Imajući u vidu odredbe o transfernim cijenama s aspekta poreza na dobit, u ovom bi slučaju cijena generalno trebala biti 10.000 kuna neovisno o poreznom statusu primatelja usluge (za više detalja pogledati poglavlje „Transferne cijene kao porezna ušteda i rizik“).

Kada je riječ o isporukama zaposlenicima ili drugim fizičkim osobama koja su povezane s poreznim obveznikom, porezna je osnovica uvijek tržišna vrijednost predmetne isporuke jer fizičke osobe ne mogu odbiti PDV.

Primjenjujući navedene postupke i upute dolazimo do problema s kojim se porezni obveznici često susreću u praksi – prodaja dobara ispod nabavne cijene.

S aspekta PDV-a dane su jasne upute kako postupiti. Stoga, ako se prodaja obavlja nepovezanoj osobi, porezna je osnovica naknada. S druge strane, ako je riječ o prodaji



povezanim osobama, potrebno je provjeriti porezni status isporučitelja i primatelja i eventualno primijeniti tržišnu vrijednost dobara.

S aspekta Zakona o trgovini definirano je (čl. 64. st. 2.) da se nepoštenim trgovanjem ne podrazumijeva **prodaja robe ispod njezine nabavne cijene** s porezom na dodanu vrijednost kada je riječ o skorom isteku roka valjanosti, povlačenju robe iz asortimana, potpunoj rasprodaji zbog zatvaranja objekta te stečaja i likvidacije trgovačkog društva, odnosno zatvaranja obrta ili **drugim razlozima kojima trgovac ne čini radnje kojima se sprječava, ograničava ili narušava tržišno natjecanje**.

Dakle, ako je riječ o prodaji starih zaliha mobitela, normalno je očekivati da će se prodavati ispod nabavne vrijednosti. Zakon o trgovini ne sprječava takvu prodaju jer se ne narušava tržišno natjecanje, odnosno mobiteli se prodaju po tržišnoj vrijednosti u tom trenutku, koja je pod utjecajem raznih okolnosti ispod nabavne vrijednosti dobara.

Obračun PDV-a u ovom će slučaju ovisiti o statusu kupca, odnosno o tome je li riječ o povezanim osobama u skladu s danim uputama.

## **Subvencije**

---

Subvencije su svakako jedna od posebnih situacija. Sukladno zakonskim propisima, subvencije predstavljaju naknadu za određenu isporuku ako su izravno povezane s cijenom isporučenih dobara ili usluga te bi trebale biti uključene u poreznu osnovicu.


Kao tipičan primjer oporezive subvencije možemo navesti državne subvencije za prijevoz građana na udaljenije otoke, prijevoz djece u školu i slično. U tim slučajevima subvencije predstavljaju izravnu nadoknadu neostvarenih prihoda zbog besplatnog pružanja usluga prijevoza (ili pružanja usluge po nižoj cijeni), koje isporučitelj prima iz državnog proračuna te kao takve predstavljaju naknadu za obavljanu uslugu prijevoza koja podliježe oporezivanju PDV-om.

### **Presuda ECJ-a 1. C-151/13 – Oporezivanje subvencija**

Za oporezivanje subvencija važno je izdvojiti presudu ECJ-a u predmetu C-151/13 – Rayon d’Or. U ovom slučaju društvo Rayon d’Or upravljalo je staračkim domom te je smatralo da iznosi koje je isplaćivao fond za zdravstveno osiguranje na ime „paušala za skrb“ ne podliježu PDV-u.

U prilog svojoj tezi Rayon d’Or istaknuo je da se predmetne subvencije ne mogu smatrati „potporama izravno povezanim s cijenom isporuke“ usluge skrbi koje starački dom pruža štićenicima.

Navedeno je da usluge koje se pružaju štićenicima nisu ni unaprijed određene ni individualizirane te se njihova cijena ne priopćava štićenicima. Nadalje, s obzirom na to da je nacionalni zakonodavac uspostavio načelo neplaćanja usluga medicinske zaštite koje se pružaju u okviru staračkih domova, štićenici mogu biti sigurni da te usluge neće plaćati bez obzira na iznos potpore dodijeljene instituciji, kao i njezinu primjerenost u odnosu na troškove koji se njome podmiruju. Zaključno, iznos isplaćen nekoj instituciji ne odgovara stvarnom trošku usluga.



Porezna je uprava na sudu ponudila protuargumente – da se „paušal za skrb“ ne promatra kao potpora, već kao sustav naplate usluge. Nadalje, Porezna uprava tvrdi da postoji izravna i neposredna povezanost između plaćanja „paušala za skrb“ i usluga skrbi koje su pružene štićenicima. Doduše, usluge nisu nužno određene, ali su određive. Također, Rayon d’Or zakonski je obavezan pružiti predmetne usluge skrbi, čiju cijenu ne moraju plaćati korisnici tih usluga niti ona mora biti razmjerna vrijednosti tih usluga.

U objašnjenju svoje presude ECJ je naveo kako se „paušal za skrb“ iz glavnog postupka koju nacionalni fond za zdravstveno osiguranje plaća staračkim domovima isplaćuje kao naknada za usluge skrbi koje oni, sukladno različitim formulama, pružaju svojim štićenicima.

Naime, kako je u raspravi priznao Rayon d’Or, domovi su dužni kao protučinidbu za isplatu navedenog paušalnog iznosa izvršiti usluge svojim štićenicima.

Nadalje, da bi se usluga mogla smatrati obavljenom „uz naknadu“ u smislu PDV Direktive EU-a, nije nužno da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezinoga korisnika, već se može dobiti i od treće osobe.

Činjenica da u glavnom postupku izravni korisnik predmetnih usluga nije nacionalni fond za zdravstveno osiguranje koji isplaćuje paušal, već je to osiguranik, **nije takve naravi da može prekinuti izravnu povezanost između obavljene usluge i primljene naknade.**

Zaključno, iz ranijih presuda ECJ-a proizlazi da za utvrđivanje postojanja izravne povezanosti između usluge i za nju dobivene naknade nije nužno utvrditi da se neka isplata odnosi na individualiziranu i preciznu uslugu koja je obavljena na zahtjev nekog štićenika.

Prema tome, okolnost da usluge skrbi iz glavnog predmeta pružene štićenicima nisu ni unaprijed definirane ni individualizirane te da se naknada za njih isplaćuje u obliku paušala nije takve naravi da može utjecati **na izravnu povezanost koja postoji između obavljenih usluga i primljene naknade**, čiji je iznos unaprijed određen na temelju dobro razrađenih kriterija.

Na temelju svih ovih argumenta ECJ donosi odluku da paušalni iznos kao što je „paušal za skrb“ iz glavnog postupka predstavlja naknadu za usluge skrbi koje uz naknadu obavlja institucija za smještaj starijih i nemoćnih osoba za svoje štićenike te, u skladu s time, podliježe porezu na dodanu vrijednost.

### ***Porezna osnovica kod manjkova***

---

Jedno od zanimljivih pitanja pojavilo se i vezano za obračun PDV-a kod manjkova za koje se tereti zaposlenik. Naime, jasno je da je potrebno obračunati PDV u takvim situacijama, ali postavlja se pitanje je li ga potrebno obračunati na tržišnu vrijednost ili nabavnu vrijednost dobra. Ovisno o tome o kakvim je dobrima riječ, odluka o poreznoj osnovici može imati velik utjecaj i na samu poreznu obvezu.



## PU Mišljenje PU-a 2. Porezna osnovica kod manjkova

O navedenom se očitovala Porezna uprava svojim mišljenjem (br. kl.: 410-19/13-01/493, ur. br.: 513-07-21-01/13-2, u Zagrebu, 21. listopada 2013. godine), a poslije i nadopunom mišljenja (br. kl.: 410-19/13-01/493, ur. br.: 513-07-21-01/14-3, u Zagrebu, 28. siječnja 2014. godine), u kojem je postavljeno pitanje vezano za situaciju u kojoj društvo u sklopu svojeg poslovanja utvrđuje manjkove na skladištu za koje tereti svojeg zaposlenika, te se pita je li nužno PDV obračunati na nabavnu vrijednost dobara koja nedostaju na zalihama ili procijenjenu tržišnu vrijednost.

Porezna uprava u prvom mišljenju odgovara da se **porezna osnovica za manjkove utvrđuje na način koji je propisan za isporuke dobara uz naknadu iz članka 7. stavka 3. Zakona**, kojima se smatra upotreba dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspoložu njima bez naknade ili ih općenito upotrebljavaju u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez.

Člankom 33. stavkom 4. Zakona propisano je da je porezna osnovica za navedene isporuke **nabavna cijena tih ili sličnih dobara**, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke.

Međutim, u nadopuni mišljenja izdanoj 3 mjeseca naknadno, Porezna uprava navodi da se daje dopuna ranijeg odgovora kako ne bi došlo do pogrešnog tumačenja.

U nadopuni iznose stav da se u slučaju manjkova dobara za koje porezni obveznik tereti zaposlenika porezna osnovica utvrđuje sukladno odredbi članka 33. stavka 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a kojom je propisano da se u slučaju isporuka dobara i obavljanja usluga osobama koje su u obiteljskim i drugim bliskim osobnim vezama s poreznim obveznikom te u slučaju postojanja financijskih i pravnih veza, uključujući odnose poslodavca i zaposlenika, kao i članova njihovih obitelji, veza na temelju članstva, upravljanja ili vlasništva, poreznom osnovicom smatra **tržišna vrijednost**.

Tržišnom vrijednosti smatra se ukupni iznos koji bi kupac ili naručitelj u trenutku isporuke dobra ili obavljene usluge prema načelu nenarušavanja tržišnog natjecanja morao platiti isporučitelju dobara ili pružatelju usluge u tuzemstvu. **Ako se ne može utvrditi usporediva isporuka dobara ili usluga**, tada se tržišnom vrijednosti smatra iznos koji nije niži od nabavne cijene tih ili sličnih dobara ili ako je ta cijena nepoznata, ukupna visina utvrđenih troškova u trenutku isporuke sukladno članku 33. stavku 10. a) Zakona.

Iako Porezna uprava u nadopuni svojega ranijeg mišljenja navodi da je riječ o dopuni ranijeg mišljenja, stav je autora da je riječ o potpuno drugačijem tumačenju koje sugerira da je porezna osnovica kod manjka za koje se tereti zaposlenik tržišna vrijednost dobra u odnosu na ranije tumačenje koje je sugeriralo da je porezna osnovica nabavna vrijednost.

Vidljivo je da je navedeno područje poprilično kompleksno te da zahtijeva potpunu pozornost poreznih obveznika kako ne bi, uz postojeće probleme s manjkovima, prouzročili i dodatne porezne obveze društvu.



## ***Prolazne stavke***

---

---

U zakonskim odredbama navedeno je da se u poreznu osnovicu ne uključuju iznosi što ih porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun, te koje u evidencije unosi kao prolazne stavke.

Prolazne stavke predstavljaju poslovanje koje se obavlja u tuđe ime i za tuđi račun, kod posredovanja ili zastupanja, pa ćemo ih najčešće susresti kod odvjetničkih, špediterskih i sličnih društava.

Tipičan primjer prolaznih stavki sudske su pristojbe koje je platio odvjetnik u ime klijenata te one predstavljaju prolaznu stavku za odvjetničko društvo i ne bi trebale ući u poreznu osnovicu.

Dodatno, prolazne se stavke ne unose u knjigu izlaznih računa (I-RA) niti u knjigu ulaznih računa (U-RA). Prolazne su stavke detaljnije objašnjene u poglavlju „PDV kod prefakturiranja“.

## ***Porezna osnovica u stranoj valuti***

---

---

U hrvatskim poslovnim prilikama, naknada je čak i između domaćih poreznih obveznika često ugovorena u stranoj valuti. Kad je pak riječ o poslovanju sa stranim poreznim obveznicima, naknada je gotovo uvijek određena u stranoj valuti, a najčešće u eurima. U takvim slučajevima praksa hrvatskih poreznih obveznika nerijetko je bila da prilikom preračuna naknade u kune primijene prodajni tečaj HNB-a za kupnju deviza ili tečajeve poslovnih banaka.

Međutim, temeljem čl. 36. st. 2. Zakona o PDV-u definirano je da ako su elementi za utvrđivanje porezne osnovice, osim pri uvozu dobara, utvrđeni u stranoj valuti, za preračun u kune upotrebljava se **srednji tečaj Hrvatske narodne banke** na dan nastanka obveze obračuna PDV-a.


Navedene odredbe Zakona izazvale su prijemore u javnosti te se jedna banka obratila poreznim vlastima tražeći službeno tumačenje navedenog članka, a Porezna uprava očitovala se u mišljenju br. kl.: 410-19/13-01/363, ur. br.: 513-07-21-01/13-2, u Zagrebu, 23. rujna 2013. godine.

### **PU Mišljenje PU-a 3. Primjena srednjeg tečaja**

Tom prilikom banka je navela da se u svojem redovnom poslovanju koristi ugovorima s valutnom klauzulom, što znači da je naknada utvrđena u stranoj valuti, ali se prilikom fakturiranja za preračun u kune upotrebljava srednji ili prodajni tečaj banke (vlastiti tečaj). Postavljeno je pitanje jesu li obvezni primijeniti srednji tečaj HNB-a prilikom izračuna naknade za ugovore u kojima je naknada ugovorena u stranoj valuti.

Porezna je uprava odgovorila da je odredba o primjeni srednjeg tečaj Hrvatske narodne banke propisana za sve slučajeve (osim pri uvozu) u kojima su elementi za utvrđivanje porezne osnovice utvrđeni u stranoj valuti. Prema tome, banka je obvezna na sve ugovore u kojima je naknada utvrđena u stranoj valuti prilikom preračuna u kune upotrebljavati srednji tečaj Hrvatske narodne banke na dan nastanka obveze za obračun PDV-a.

Imajući u vidu navedene zakonske odredbe porezni obveznici imaju pravo zahtijevati da im se prilikom fakturiranja primijeni srednji tečaj HNB-a, što u konačnici može rezultirati time da imaju manje obveze prema dobavljačima u odnosu na primjenu prodajnog tečaja.



Također, vezano za tečaj i utvrđivanje porezne osnovice, porezni obveznici trebaju biti oprezni prilikom ugovaranja valutne klauzule za plaćanje naknade. Ako na dan dužnik plati više nego što je naznačeno na originalnom računu zbog primjene valutne klauzule, potrebno je obračunati PDV za više naplaćene iznose.

### ***Naknadna promjena porezne osnovice***

---

Zakonskim je odredbama (čl. 33. st. 7. Zakona) definirano da, ako se porezna osnovica naknadno promijeni zbog opoziva, različitih vrsta popusta ili nemogućnosti naplate, tada porezni obveznik koji je isporučio dobra ili obavio uslugu može ispraviti iznos PDV-a ako porezni obveznik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja.

U praksi se takvi primjeri događaju svakodnevno.

#### **Primjer 2. Naknadna promjena porezne osnovice**

Proizvođač građevinskog materijala, društvo A d.o.o., obvezalo se da će svojem glavnom kupcu odobriti godišnji popust od 5% bruto nabave ako ukupni promet (bruto) na godišnjoj razini bude iznad milijun kuna. U trenutku ispunjena uvjeta, A d.o.o. šalje odobrenje na iznos od 50.000 kuna, od čega je PDV 10.000 kuna.

Međutim, kako bi ispunio uvjete da smanji svoju obvezu za PDV za iznos od 10.000 kuna navedenih u odobrenju, A d.o.o. dužan je pribaviti pisanu potvrdu da je njegov kupac ispravio odbitak pretporeza u istom iznosu.

Bitno je primijetiti da je u predmetnom primjeru riječ o naknadno odobrenom popustu. Ako je kupac već u prvoj nabavi ispunio uvjete za ostvarenje rabata, takav bi popust bio poznat već u trenutku ispostavljanja računa i/ili u trenutku isporuke te ne bi ušao u poreznu osnovicu.

Vezano za pribavljanje pisane potvrde o tome da je kupac ispravio pretporez, navedeno predstavlja preduvjet da bi se smanjila porezna osnovica kod prodavatelja. Međutim, u praksi postoje određeni slučajevi u kojima takvu potvrdu nije moguće ishoditi od kupca. Navedenim se bavio ECJ u slučaju C-588/10 – Kraft Foods Polska SA.

#### **Presuda ECJ-a 2. C-588/10 – Umanjenje porezne osnovice PDV-a**

U predmetnom je slučaju Kraft Foods umanjio poreznu osnovicu ne pribavivši pisanu potvrdu svojih kupaca o ispravku odbitka pretporeza u istom iznosu. U bitnom, ECJ je naveo da je u pravilu potrebna potvrda kupca o ispravku pretporeza. Međutim, sud je dopustio odmak od ovog pravila kada je nemoguće ili vrlo teško dobiti takvu potvrdu, te navodi da Porezna uprava poreznom obvezniku ne smije odbiti pravo na smanjenje PDV osnovice pod uvjetom da je u mogućnosti dokazati na drugi način kako:

- je s dužnom pažnjom osigurano da je kupac u posjedu ispravljanog računa (odobrenja) i da je upoznat s njim;
- je transakcija u stvarnosti izvršena pod uvjetima navedenima u ispravljanom računu (odobrenju).



Vjerujemo da kao takvi dokazi mogu poslužiti izdano odobrenje i *mail* u kojem je poslano navedeno odobrenje na kupca, podsjetnik na ovjeru odobrenja, izvodi o plaćanju i računovodstveni dokumenti (npr. kartice partnera).

Navedeni primjer opisuje postupak naknadnog ispravka porezne osnovice kod transakcija s poreznim obveznicima koji imaju pravo na odbitak pretporeza. Međutim, posebna se pravila primjenjuju kod poreznih obveznika koji nemaju pravo na odbitak pretporeza, kao i kod isporuka krajnjem potrošaču.

Ako je riječ o isporukama poreznom obvezniku koji nema pravo na odbitak pretporeza, porezna osnovica može se umanjiti zbog različitih vrsta popusta ako isporučitelj primi izjavu da primatelj ***nema pravo na odbitak pretporeza i ima dokaz o povratu dijela prodajne cijene. Ako je riječ o prodaji krajnjem potrošaču, porezni obveznik za smanjenje porezne osnovice zbog popusta također mora raspolagati dokazom o povratu dijela prodajne cijene.***

### **Primjer 3. Smanjenje porezne osnovice**

Imajući u vidu ove informacije, u nastavku je ponovno dan primjer proizvođača građevinskog materijala koji je ponudio iste rabatne uvjete i fizičkim osobama. Ivo Ivić krenuo je u gradnju urbane vile i, nakon višemjesečne gradnje, kupio je materijala u vrijednosti od 1.000.000 kuna i ostvario uvjete za popust od 50.000 kuna.

Kako bi A d.o.o. ispravno napravilo smanjenje porezne osnovice, dužno je osigurati dokumentaciju koja ukazuje na povrat dijela prodajne cijene (na povrat novca g. Iviću) te na temelju toga smanjiti obvezu za PDV. Kao dokazna dokumentacije može poslužiti uplatnica (ili bankovni izvod) iz kojega je vidljivo plaćanje društva A d.o.o. prema Iviću, odnosno povrat od 50.000 kuna.

## **Zaključak**

---

Porezna osnovica na koju se obračunava PDV jest naknada te se u praksi često upotrebljava uzrečica da ako nema naknade, nema ni obveze PDV-a.

Međutim, za određene posebne situacije nabrojane u ovom poglavlju vidljivo je da odgovor nije uvijek tako jednostavan, naročito kada je riječ o povezanim osobama. U takvim situacijama porezni obveznici trebaju obratiti pozornost pri utvrđivanju naknade jer osim potencijalnih obveza s aspekta PDV-a, postoji mogućnost da bi pogreškom mogli prouzročiti i dodatne obveze s aspekta poreza na dobit.