

Dr. sc. Đurđica JURIĆ, prof. v. š. i ovl. rač. UDK 657.1/336.2

Internetska trgovina s poreznog i računovodstvenog motrišta

Prodaja robe putem interneta sve je prisutniji oblik prodaje na daljinu, a njezine prednosti došle su do punog izražaja u novonastalim posebnim okolnostima izazvanim koronavirusom. Socijalni kontakti između kupca i prodavatelja svedeni su na minimum jer kupac bira robu, naručuje ju i plaća iz svog doma. Međutim, internetska prodaja nije samo prodaja robe na malo. Ona je prisutna i kod prodaje robe na veliko. S obzirom na aktualnost teme, u ovom se članku obrađuje internetska prodaja robe u Hrvatskoj s računovodstvenog i poreznog motrišta.

1. UVOD

Prodaja robe putem interneta s motrišta *Zakona o trgovini* (Nar. nov., br. 87/08. – 32/20.) i *Zakona o PDV-u* (Nar. nov., br. 73/13. – 121/19.) predstavlja „prodaju na daljinu“. To je oblik prodaje gdje se roba i usluge nude potencijalnim kupcima putem sredstava za daljinsku komunikaciju, a roba se kupcu dostavlja izravno od strane prodavatelja ili putem posrednika (pošte ili na drugi odgovarajući način). Internetska trgovina predstavlja oblik elektroničkog poslovanja koji se ostvaruje na način da se različiti asortiman proizvoda i usluga nudi i naručuje putem interneta.¹

Osim prethodno navedenih propisa, internetsku prodaju uređuju i drugi propisi od kojih izdvajamo one najvažnije:

- **Zakon o elektroničkoj trgovini** (Nar. nov., br. 173/03. – 32/19.)
- **Zakon o trgovačkim društvima** (Nar. nov., br. 111/93. – 40/19.)
- **Zakon o računovodstvu** (Nar. nov., br. 78/15. – 42/20.)
- **Zakon o zaštiti potrošača** (Nar. nov., br. 41/14. – 14/19.)
- **Pravilnik o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica** (Nar. nov., br. 66/09. – 108/14. – u daljnjem tekstu: *Pravilnik o minimalnim tehničkim uvjetima*)
- **Pravilnik o klasifikaciji prodavaonica i drugih oblika trgovine na malo** (Nar. nov., br. 39/09. i 46/15.)
- **Pravilnik o načinu isticanja maloprodajne cijene i cijene za jedinicu mjere proizvoda i usluga**, (Nar. nov., br. 66/14. i 16/15. – u daljnjem tekstu: *Pravilnik o načinu isticanja maloprodajne cijene*)

¹ Osim prodaje putem interneta, oblici prodaje na daljinu jesu i prodaja putem adresiranoga i neadresiranoga tiskanog materijala, univerzalnih pisama i dopisnica, tiskanih promidžbenih poruka s narudžbenicom, kataloga, putem telefona s ljudskim posredovanjem i bez njega, radija, videofona, videoteksta, telefaksa, TV prodaja, i slično (čl. 27. *Pravilnika o klasifikaciji prodavaonica i drugih oblika trgovine na malo*). Slično tumači i čl. 39.a, st. 1. *Pravilnika o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica*.



Benedikt Kotrulj-Dubrovčanin je 1458. godine prvi u svijetu opisao primjenu dvostavnog knjigovodstva.

Benedikt Kotrulj of Dubrovnik was the first to have described, already in 1458, the application of double entry book-keeping.

- **Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom** (Nar. nov., br. 133/12. – 121/19. – u daljnjem tekstu: *Zakon o fiskalizaciji*)
- **Pravilnik o fiskalizaciji u prometu gotovinom** (Nar. nov., br. 146/12. i 46/17.)
- **Opći porezni zakon** (Nar. nov., br. 115/06 – 42/20.)
- **Zakon o obveznim odnosima** (Nar. nov., br. 35/05. – 29/18.)
- **Zakon o alternativnom rješavanju potrošačkih sporova** (Nar. nov., br. 121/16. i 32/19.)
- **Zakon o elektroničkim komunikacijama** (Nar. nov., br. 73/08. – 72/17.)
- **Zakon o provedbi uredbe (EU) br. 910/2014. od 23.7.2014. o elektroničkoj identifikaciji i usluga povjerenja za elektroničke transakcije na unutarnjem tržištu i stavljanju izvan snage Direktive 1999/93/EZ** (Nar. nov., br. 62/17.)
- **Uredba Europske unije 2016/679 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. travnja 2016. o zaštiti pojedinca u vezi s obradom osobnih podataka i o slobodnom kretanju takvih podataka.**

Internetska prodaja obuhvaća prodaju dobara i usluga. U ovom ćemo članku obraditi područje prodaje robe na daljinu putem interneta koja se može obavljati kao prodaja robe na daljinu na veliko i na malo.

2. UVJETI ZA OBAVLJANJE INTERNETSKJE PRODAJE

Prema odredbama *Zakona o elektroničkoj trgovini*,² trgovac koji prodaje robu putem vlastite internetske stranice (*web-shopa*) treba se pri nadležnom Trgovačkom sudu u RH registrirati za obavljanje „usluge informacijskog društva“.³ Isto se odnosi i na proizvodna trgovačka društva koja svoje gotove proizvode prodaju

² Ovaj Zakon sadržava odredbe koje su u skladu s Direktivom 2000/31/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 8. lipnja 2000. o pojedinim pravnim aspektima usluga informacijskog društva na unutarnjem tržištu, posebice elektroničke trgovine („Direktiva o elektroničkoj trgovini“).

³ Isto je propisano i čl. 39.a, st. 3. *Pravilnika o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica*.

izravno putem interneta.⁴ O uvjetima za obavljanje internetske prodaje detaljno smo pisali u prošlom broju časopisa *RRiE*⁵, stoga ćemo se ovdje zadržati na isticanju cijena u *web*-trgovini te minimalnim tehničkim uvjetima koje prodavatelji trebaju zadovoljiti.

Prodajne cijene robe koje se prikazuju kod internetske prodaje moraju biti jasno i nedvosmisleno objavljene, a posebno se mora naznačiti jesu li u prikazane cijene uključeni troškovi dostave, manipulativni troškovi ili drugi troškovi koji na bilo koji način utječu na prikazanu cijenu. Posebno važno je na internetskoj stranici istaknuti je li u prodajnu cijenu robe uračunan PDV.

Prednost internetske trgovine očituje se u tome što je ponuda robe, njezino naručivanje i plaćanje u potpunosti automatizirano. Međutim, za to su potrebna određena programska rješenja – posebice ono koje omogućuje internetskom kupcu da se kod naručivanja robe deklarira kao „krajnji potrošač“ ili „porezni obveznik“ (tj. poduzetnik) kako bi prodavatelj mogao ispravno ispostaviti račun.

S obzirom na činjenicu da je internetska trgovina najčešće usmjerena na krajnje potrošače (maloprodaja), cijene uz artikle koji se nalaze na *web*-stranicama iskazane su s uračunanim PDV-om (tzv. maloprodajne cijene) – kako to nalaže čl. 7. *Zakona o zaštiti potrošača*.⁶ Međutim, te cijene mogu biti istaknute i ako trgovac putem interneta prodaje robu na veliko profesionalnim kupcima, ali uz napomenu da je u cijenu uračunan i PDV po stopi od npr. 25 %.

U skladu s odredbama iz čl. 2. *Pravilnika o načinu isticanja maloprodajne cijene*, uz isticanje cijene u hrvatskim kunama, trgovac može cijenu istaknuti i u drugim valutama. Ako je cijena istaknuta i u drugoj valuti, za kupca je mjerodavna cijena istaknuta u kunama.

Trgovci koji robu prodaju na daljinu putem interneta obvezni su pridržavati se odredaba *Zakona o trgovini*. Pritom je posebno značajan onaj dio koji se odnosi na nepošteno trgovanje. Prema čl. 64. st. 1. *Zakona o trgovini* nepoštenim trgovanjem smatra se prodaja robe s oznakama ili podacima ili izgledom koji stvaraju ili bi mogli stvoriti zabunu glede izvora, načina proizvodnje, količine, kakvoće ili drugih osobina robe.

Kod internetske prodaje i kupoprodajni ugovor sklapa se putem interneta. Prema čl. 15. *Zakona o elektroničkoj trgovini*, **ugovor u elektroničkom obliku sklopljen je onoga trenutka kad ponuditelj (trgovac) primi elektroničku poruku koja sadržava izjavu ponuđenog (kupca) da prihvaća ponudu.** Ponuda i prihvrat te druga očitovanja volje poduzeta elektroničkim putem primljena su kada im korisnik, odnosno kupac, može pristupiti.

⁴ I trgovac obrtnik koji je upisan u obrtni registar, a obavlja trgovinu putem interneta, mora registrirati još i djelatnost pod nazivom „usluge informacijskog društva“. Navedeno se ne odnosi na nositelja i članove obiteljskoga poljoprivrednoga gospodarstva (OPG) koji djelatnost trgovine obavljaju na temelju upisa u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava.

⁵ Mirjana Ščapec, Način i uvjeti obavljanja internetske prodaje, *RRiE* br. 3/20., str. 184-190.

⁶ U skladu s odredbama iz čl. 7., st. 2. *Zakona o zaštiti potrošača*, na proizvodu ili na prodajnom mjestu (kod internetske prodaje na *web*-stranici) ne smiju se istaknuti druge cijene osim maloprodajne, osim u slučaju odobrenih popusta.

2.1. MINIMALNI TEHNIČKI UVJETI ZA PRODAJU ROBE NA MALO PUTEM INTERNETA

Prema čl. 10. *Zakona o trgovini*, trgovinom na malo izvan prodavaonica smatra se i prodaja na daljinu putem interneta. Ova se djelatnost registrira pod šifrom 47,91 – „Trgovina na malo preko pošte ili Interneta.“⁷

Podsjećamo, prodaja robe na daljinu na malo je kupnja robe radi daljnje prodaje potrošačima za osobnu uporabu ili uporabu u kućanstvu te profesionalnim korisnicima ako za tu prodaju nije potrebno ispunjavanje dodatnih minimalnih tehničkih i drugih uvjeta propisanih posebnim propisima.

Za robu koju trgovac prodaje krajnjim potrošačima putem interneta obvezan je osigurati prostor koji zadovoljava sve uvjete propisane u *Pravilniku o minimalnim tehničkim uvjetima*. Trgovac koji obavlja „klasičnu maloprodaju“ iz vlastite prodavaonice za koju je već ishodio rješenje o minimalnim tehničkim uvjetima, nije obvezan ispuniti „dodatne“ uvjete za internetsku prodaju. Robu koju su kupci naručili putem interneta trgovac dostavlja iz svoje prodavaonice. Dostava može biti besplatna, tj. uključena je u cijenu proizvoda, ili se kupcu posebno naplaćuje. **U posebnim okolnostima izazvanim koronavirusom to se odnosi i na one trgovine kojima je obustavljeno poslovanje na temelju odluka nadležnih institucija.**⁸ Naime, te su prodavaonice zatvorene za kupce, ali se iz njih može obavljati prodaja na daljinu pri čemu se roba dostavlja izravno kupcu. Kada prodavaonice rade, moguće je da kupac robu naručenu putem interneta preuzme u samoj prodavaonici – na posebno označenom mjestu za preuzimanje internetskih narudžbi. Robu može platiti prilikom preuzimanja ili već kod zaključivanja narudžbe putem kreditne kartice ili uplatom na transakcijski račun prodavatelja.

Trgovci koji nemaju prodavaonice i prodaju robu na malo isključivo na daljinu putem interneta, obvezni su za tu robu osigurati skladište (čl. 39.a, st. 10. *Pravilnika o minimalnim tehničkim uvjetima*). U tu svrhu trebaju ishoditi rješenje o ispunjavanju minimalnih tehničkih i drugih uvjeta od nadležnoga upravnog tijela županije odnosno Grada Zagreba. Prema čl. 7. st. 1. t. 8. *Pravilnika o minimalnim tehničkim uvjetima*, **površina skladišta ne smije biti manja od 6 m².** Na vanjskoj strani skladišta na vidljivom mjestu mora biti natpis u kojemu se navodi tvrtka, sjedište i naziv trgovca. Podsjećamo, prema čl. 2. st. 1. i 4. *Zakona o trgovini*, **skladište je „prodajni objekt“ kao i prodavaonica.** Ako je riječ o prodaji hrane ili hrane za životinje, trgovac je obvezan prema odredbi iz čl. 39. st. 1. ovoga *Pravilnika* pridržavati se posebnih propisa o hrani i hrani za životinje. To se odnosi i na prodaju robe na veliko.

Skladište nije potrebno ako je riječ o internetskoj prodaji na način da se naručeni proizvod bez skladištenja izravno od dobavljača dostavlja kupcu.

⁷ Nacionalna klasifikacija djelatnosti 2007.

⁸ Primjerice, *Odluka o mjerama ograničavanja društvenih okupljanja, rada u trgovini, uslužnih djelatnosti i održavanja sportskih i kulturnih događanja* (KLASA: 810-06/20-01/17, URBROJ: 511-01-300-20-01 od 19. ožujka 2020.).

2.2. MINIMALNI TEHNIČKI UVJETI ZA PRODAJU ROBE NA VELIKO PUTEM INTERNETA

Prodaja robe na daljinu na veliko je kupnja robe radi daljnje prodaje profesionalnim korisnicima, odnosno drugim pravnim ili fizičkim osobama koje obavljaju neku registriranu ili zakonom određenu djelatnost.

Jednako kao i kod „klasične“ prodaje robe na veliko, i u trgovini na veliko koja se obavlja putem interneta veletrgovac nabavlja robu od dobavljača, skladišti ju i zatim prodaje ili robu nabavlja od dobavljača i prodaje kupcu bez skladištenja (prodaja robe u tranzitu). Kada je riječ o osiguranju minimalnih tehničkih uvjeta za prostor u kojemu se skladišti roba koja se prodaje na daljinu na veliko, primjenjuju se odredbe iz čl. 22. do čl. 24. *Pravilnika o minimalnim tehničkim uvjetima* koje se odnose i na poslovne prostorije u kojima se obavlja „klasična“ trgovina na veliko. **To znači da „internetski“ trgovac treba osigurati odgovarajuće skladište za robu.**

Skladište je prema odredbama ovog Pravilnika prodajni objekt (otvoren, natkriven ili zatvoren) namijenjen za smještaj i čuvanje robe te za obavljanje ostalih aktivnosti skladištenja, odnosno prodajni objekt u kojem se obavlja trgovina. **Površina skladišta ne smije biti manja od 25 m².**

Trgovci koji već imaju rješenje o ispunjavanju minimalnih tehničkih i drugih uvjeta za obavljanje registrirane djelatnosti trgovine na veliko u skladu s odredbama čl. 12. i čl. 13. *Zakona o trgovini* (klasična trgovina) ne trebaju ispunjavati nikakve dodatne uvjete za internetsku prodaju.

Ako je riječ o obavljanju djelatnosti trgovine na daljinu na način da se naručena roba bez skladištenja izravno od dobavljača dostavlja kupcu – ishodne rješenja o ispunjavanju minimalnih tehničkih uvjeta nije potrebno. Riječ je o tzv. „prodaji robe u tranzitu“, pri čemu kupac robu naručuje putem internetske (*web*) trgovine, a ne uobičajenom korespondencijom: upit, ponuda, narudžba (ili kupoprodajni ugovor), a potom isporuka robe i fakturiranje.

Prema čl. 39.a, st. 11. *Pravilnika o minimalnim tehničkim uvjetima*, ako gospodarski subjekt namjerava obavljati djelatnosti trgovine na daljinu na način da nudi samo usluge, a ne i robu, tada nije obavezan podnijeti zahtjev za ishodenje rješenja o ispunjavanju minimalnih tehničkih i drugih uvjeta.

3. RAČUNOVODSTVENO I POREZNO MOTRIŠTE PRODAJE ROBE PUTEM INTERNETA

S računovodstvenog motrišta roba se vrednuje po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže (t. 10.14. HSFI-ja 10 i t. 9. MRS-a 2). To se odnosi i na onu koja je namijenjena prodaji putem interneta. Pritom se **pod troškovima nabave** razumiju svi troškovi nastali u vezi s nabavom robe koji se uključuju u trošak zaliha: kupovna cijena robe prema računu dobavljača umanjena za popuste iskazane na računu, uvozna carina i drugi porezi (osim onih koje trgovac naknadno može vratiti od poreznih vlasti), troškovi prijevoza do skladišta (ili prodavaonice) i svi drugi troškovi koji se mogu izravno pripisati nabavi trgovačke robe.

Osim u glavnoj knjizi, trgovačku robu treba evidentirati i u analitičkom knjigovodstvu trgovačke robe (robnom knjigovodstvu) po vrsti, količini i vrijednosti kako to nalaže čl. 12., st. 11. *Zakona o računovodstvu*. To se podjednako odnosi i na trgovinu na veliko i na malo. Međutim, to se ne odnosi na prodaju robe na način gdje se naručeni proizvod bez skladištenja izravno od dobavljača dostavlja kupcu (tzv. prodaja robe u tranzitu).

Kod prodaje robe putem interneta posebno je važno podsjetiti na odredbe *Zakona o trgovini* u vezi s knjigovodstvenim ispravama koje se trebaju postaviti i nalaziti u prodajnom objektu – bilo da je riječ o skladištu ili prodavaonici iz koje se roba otprema „internetskom kupcu“. *Trgovac mora nadležnom inspektoratu osigurati podatke o stanju robe u prodajnom objektu na temelju pisanih isprava ili elektroničkog zapisa o nastalom poslovnom događaju iz kojih se može spoznati poslovni događaj* (čl. 16., st. 1. *Zakona o trgovini*). Isprave o robi u prodajnom objektu moraju imati osobito podatke o:

- imenu ili nazivu dobavljača
- broju i nadnevku isprave o zaduženju ili razduženju robe
- nazivu, mjernoj jedinici i količini robe
- prodajnoj cijeni robe
- promjeni prodajne cijene robe
- zaduženju za vlastitu robu.

U sustavu poreza na dodanu vrijednost ne postoji razlika u oblikovanju prodajne cijene trgovačke robe u veleprodaji i maloprodaji. Kod obje vrste prodaje trgovac – obveznik PDV-a na prodajnu cijenu zaračunava PDV. Kako bi osigurali podatak o prodajnoj cijeni, trgovci, u pravilu, sastavljaju kalkulaciju. Kod internetske prodaje najčešće je riječ o prodajnoj cijeni s PDV-om koja se objavljuje uz ponudeni artikl na *web*-stranici.

3.1. PRODAJA ROBE NA MALO PUTEM INTERNETA

Zakon o trgovini ne propisuje posebnu evidenciju koja bi se trebala voditi u trgovini na malo. Članak 16. ovog *Zakona* ne propisuje oblik evidencije iz koje će se utvrditi stanje robe na prodajnom mjestu, nego samo od trgovca zahtijeva da osigura tražene podatke. Oblik evidencije uređen je računovodstvenim propisima odnosno Zakonom o računovodstvu, a riječ je o pomoćnoj poslovnoj knjizi – robnom knjigovodstvu. Prema tome, i kod internetske prodaje robe na malo iz skladišta ili prodavaonice potrebno je voditi robno knjigovodstvo koje će za svaku vrstu robe osigurati količinske podatke (ulaz, izlaz, stanje), njezinu cijenu te vrijednosne podatke o zaduženju prodavaonice, prodanoj robi i stanju robe u prodajnom objektu.

Kao što je već spomenuto, roba se vrednuje po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Međutim, MSFI 10 – Zalihe (t. 10.88.) dopušta da *tehnikе za mjerenje troška, koje nisu primijenjene prema trošku nabave, mogu biti po metodi standardnog troška ili po metodi trgovine na malo.*⁹ *Uvjet*

⁹ Metoda trgovine na malo često se primjenjuje u trgovini na malo za mjerenje zaliha velikog broja artikala koji se brzo mijenjaju i koji imaju slične marže zbog čega nije praktično primjenjivati druge metode za utvrđivanje troškova. Troškovi ovih zaliha određuje se tako da se prodajna vrijednost zaliha smanjuje za odgovarajući postotak bruto-marže. Postotak, koji se koristi, uzima u obzir zalihe čija je cijena snižena ispod njihove izvorne prodajne cijene. Često se koristi prosječni postotak za svaki odjel prodaje na malo (t. 10.30. HSFI 10 – Zalihe).

je da se ovim dvjema metodama dobivaju rezultati približni primjeni tehnike po trošku nabave. Prema tome, ni HSF1 10 (ni MRS 2) ne zahtijeva od trgovaca da trošak zaliha robe u trgovini na malo mjere prema metodi trgovine na malo, odnosno po prodajnim cijenama, nego mu to dopušta. U konačnici, kada se iz maloprodajne cijene (rn. 663) isključi ukalkulirani PDV (664) i uračunana marža (668), trgovačka roba se u bilanci vrednuje po trošku nabave.

Trgovac koji uz „klasičnu“ prodaju robe na malo iz prodavaonice obavlja još i prodaju robe na malo putem interneta, otpremu te robe do svojih kupaca može obavljati izravno iz prodavaonice ili „maloprodajnog skladišta“ koje opskrbljuje prodavaonice. S obzirom na činjenicu da se roba u prodavaonici vodi po maloprodajnim cijenama (metoda trgovine na malo), po ovim se cijenama vodi i roba namijenjena internetskoj prodaji kupcima – krajnjim potrošačima.

Internetski trgovac isporučuje robu kupcu – krajnjem potrošaču zajedno s računom. Elementi računa za gotovinski promet propisani su u čl. 63. *Općeg poreznog zakona* i čl. 9. st. 1. *Zakona o fiskalizaciji* (napomena: JIR i ZKI sastavni su elementi računa samo ako je račun naplaćen u gotovini, čekom ili putem kreditne / debitne kartice, tj. ako se račun fiskalizira). Više o fiskalizaciji u t. 4. ovog članka.

✓ Primjer internetske prodaje iz prodavaonice:

Trgovačko društvo „Trgo“ d.o.o. za trgovinu na malo i usluge informacijskog društva nabavilo je od dobavljača „A“ d.d. robu, i to: 300 kom robe X i 100 kom robe Y. Račun br. 514-1-1 dobavljača za robu je 22.500,00 kn (vrijednost isporuke 18.000,00 kn + 25 % PDV-a 4.500,00 kn). Neto-fakturna vrijednost robe X iznosi 40,00 kn/kom, a robe Y 60,00 kn/kom.

Trgovac „Trgo“ sastavlja kalkulaciju, polazeći od krajnje maloprodajne cijene od 65,00 kn za robu X i 90,00 kn za robu Y i zadužuje prodavaonicu za nabavljenu robu.

Na web-stranici je uz artikle navedena njihova maloprodajna cijena i napomena: „U cijenu je uključen PDV po stopi od 25 %. Troškovi dostave dodatno se naplaćuju i iznose 15,00 kn bruto.“

Iz prodavaonice je putem internetske prodaje prodano krajnjem potrošaču – kupcu Tinu Horvatu 2 kom robe X, a kupcu Borni Mak 1 kom robe Y. Kupci su naručenu robu platili kreditnim karticama izravno putem interneta pa prodavatelj ispostavlja fiskalizirane račune. Trgovac „Trgo“ d.o.o. putem vlastite dostavne službe isporučuje robu kupcima na njihove kućne adrese zajedno s pripadajućim fiskaliziranim računima. Na računu je posebno iskazana naknada za dostavu robe od 15,00 kn (usluga dostave 12,00 kn + 25 % PDV-a 3,00 kn).

Kalkulacija maloprodajne cijene

Red. br.	Roba	Količina	Nabavna cijena	Marža	Prodajna cijena bez PDV-a	Stopa PDV-a	Svota PDV-a	Maloprodajna cijena	MPC po kom
1.	„X“	300 kom	12.000,00	3.600,00	15.600,00	25 %	3.900,00	19.500,00	65,00
2.	„Y“	100 kom	6.000,00	1.200,00	7.200,00	25 %	1.800,00	9.000,00	90,00
Ukupno:			18.000,00	4.800,00	22.800,00		5.700,00	28.500,00	

✓ Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Roba u prodavaonici po stopi od 25 % Pretporez po ulaznim računima – 25 % Dobavljači dobara u zemlji Uračunana marža robe u prodavaonici Uračunani PDV po stopi od 25 % Za zaduženje prodavaonice po kalkulaciji br. ...	6630 140012 2200 6680 6640	28.500,00 4.500,00	22.500,00 4.800,00 5.700,00
2.	Potraživanja za prodaju na kreditne kartice (roba 240,00 + dostava 30,00) Obveza za PDV 25 % (za robu 48,00 + za dostavu 6,00) Prihod od prodaje robe na malo Prihod od usluga dostave Za prodaju robe na malo putem interneta i njezinu dostavu kupcima	1207 240012 7603 7519	270,00	54,00 192,00 24,00
3.	Nabavna vrijednost prodane robe Uračunana marža robe u prodavaonici Uračunani PDV po stopi od 25 % Roba u prodavaonici po stopi od 25 % Za razduženje prodavaonice za robu prodanu na malo putem interneta	710 6680 6640 6630	140,00 52,00 48,00	240,00

Nabava i prodaja robe evidentira se i u robnom knjigovodstvu.

Na taj način evidentira se nabava i zaduženje skladišta namijenjenog isključivo za internetsku prodaju

robe na malo. Međutim, kada je riječ o trgovcu koji nema vlastitih prodavaonica, nego prodaju robe na malo putem interneta obavlja isključivo iz skladišta, smatramo da je moguće robu na skladištu voditi prema trošku nabave (nabavnim cijenama). I u ovom slučaju trgovac mora nadležnom inspektoratu osigurati podatke navedene u čl. 16. *Zakona o trgovini*. Ti će podatci biti dostupni iz analitičke evidencije robe na skladištu, kalkulacije nabavnih i prodajnih cijena te drugih robnih dokumenta.

3.2. PRODAJA ROBE NA VELIKO PUTEM INTERNETA

Kada se kao kupac u internetskoj prodaji pojavljuje drugi porezni obveznik, odnosno pravna ili fizička osoba koja obavlja registriranu ili zakonom određenu djelatnost, riječ je o trgovini na veliko. Za robu koju kupcima u internetskoj prodaji isporučuje sa skladišta, trgovac mora voditi analitičko knjigovodstvo (robno knjigovodstvo). Proces nabave, skladištenja i prodaje robe prate odgovarajuće robne isprave poput primke, međuskladišnice i otpremnice. Otpremnica i račun mogu biti objedinjeni u jedinstvenoj ispravi – „račun / otpremnica br. ____“.

Zalihe robe na skladištu mogu se voditi po nabavnoj ili prodajnoj cijeni – ovisno o odluci samog trgovca. Jednako tako o njegovoj odluci ovisi pri-

mjena odgovarajućih računovodstvenih politika iz područja obračuna prodaje (utroška) zaliha. U skladu s t. 10.31. HSFJ-a 10 (t. 25. MSR-a 2) trgovac se može odlučiti za metodu ponderirane prosječne cijene ili metodu FIFO. Te se metode priznaju prilikom obračuna troškova zaliha i vrednovanja zaliha na kraju obračunskog razdoblja. One su priznate i s motrišta poreza na dobitak. Podsjećamo, i kod prodaje na veliko trgovac treba udovoljiti zahtjevima iz čl. 16. st. 1. Zakona o trgovini u vezi s podacima koje treba osigurati nadležnom inspektoratu. Posebno je važno utvrditi cjenik za robu te prodajne cijene iskazati na web-stranici uz ponuđene artikle (više o tome u t. 2.).

Račun ispostavljen internetskom kupcu – poreznom obvezniku treba sadržavati elemente propisane čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u. Ako je riječ o isporuci tuzemnom kupcu – poreznom obvezniku čija svota ne prelazi 700,00 kn, prodavatelj može ispostaviti tzv. „pojednostavljeni račun“ čiji su elementi propisani čl. 79. st. 12. Zakona o PDV-u. Pritom svi ti računi trebaju udovoljavati zahtjevima Zakona o fiskalizaciji (više o tome u t. 4.). **Važno je omogućiti kupcima – poreznim obveznicima da na samoj web-aplikaciji za internetsku prodaju unesu svoje podatke potrebne za izdavanje računa: naziv tvrtke, sjedište, porezni broj (OIB) i na taj se način omogućuje internetskom trgovcu ispostavljanje računa s elementima iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u.**

✓ **Primjer prodaje robe na veliko u tuzemstvu putem interneta:**

Trgovačko društvo „Brax“ d.o.o. za trgovinu na veliko i usluge informacijskog društva prodalo je putem internetske prodaje kupcu „Gradnja“ d.o.o. 3 kom vodikotlića „Fleksi-san“ po prodajnoj cijeni od 540,00 kn/kom uvećano za PDV po stopi od 25 %. Kupac je robu naručenu putem interneta platio poslovnom kreditnom karticom. Ispostavljen je i fiskaliziran račun br. 541-2-1 na 2.025,00 kn (1.620,00 kn + 25 % PDV-a 405,00 kn). Prodavatelj je robu zajedno s računom dopremio kupcu.

Roba se na veleprodajnom skladištu vodi po nabavnoj cijeni 350,00 kn/kom. Na temelju podataka iz robnog knjigovodstva knjiži se razduženje skladišta za prodanu robu u glavnoj knjizi.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o	Roba na skladištu	660	98.000,00	
1.	Potraživanja za prodaju na kreditne kartice	1207	2.025,00	
	Obveza za PDV 25 %	240012		405,00
	Prihod od prodaje robe na veliko	7600		1.620,00
	Za prodaju robe na veliko putem interneta			
2.	Nabavna vrijednost prodane robe	710	1.050,00	
	Roba na skladištu (350,00 x 3 kom)	660		1.050,00
	Za razduženje skladišta za prodanu robu			

Iz primjera je razvidno da se knjiženje prodaje robe na veliko putem interneta gotovo ne razlikuje od „klasične“ veleprodaje.

3.3. PRODAJA ROBE NA VELIKO I MALO PUTEM INTERNETA IZ JEDNOGA SKLADIŠNOG PROSTORA

Razvojem internetske prodaje sve je više trgovaca koji iz jednoga skladišnog prostora prodaju robu i krajnjim potrošačima i drugim poreznim obveznicima, odnosno obavljaju trgovinu na malo i trgovinu na veliko. Pritom njihovo skladište zadovoljava „strože“ minimalno-tehničke uvjete za trgovinu na veliko, čime su zadovoljeni uvjeti i za skladišni prostor internetske prodaje na malo. Najčešće ti trgovci ne obavljaju druge oblike prodaje osim internetske. Roba se na skladištu vodi po nabavnoj ili prodajnoj cijeni. Skladište je jedino mjesto gdje se nalazi roba koja čeka svog kupca, a on se može javiti u ulozu građana, poduzetnika ili druge fizičke i pravne osobe. Ovisno o tome tko je kupac, internetski trgovac izdat će račun s elementima iz čl. 63. Općeg poreznog zakona ili iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u, uvažavajući pritom i odredbe drugih propisa – posebice Zakona o fiskalizaciji.

Kod prodaje robe na veliko i malo putem interneta roba na skladištu može se voditi po prodajnim cijenama (bez PDV-a), što je posebno praktično kada su marže za pojedine artikle kod obje prodaje jednake.

✓ **Primjer kada se roba na skladištu vodi po prodajnoj cijeni:**

Stanje robe „X“ na skladištu je 2.000 kom. Prodajna cijena ove robe prema kalkulaciji iznosi 200.000,00 kn, od čega je razlika u cijeni (marža) 50.000,00 kn. Razlika u cijeni u veleprodaji jednaka je marži u maloprodaji.

Na web-stranici uz ovaj artikl nalazi se prodajna cijena s uračunanim PDV-om (125,00 kn) uz napomenu „U cijenu je uračunan PDV po stopi od 25 %. Dostava je besplatna.“

U travnju je internetskom prodajom prodano 100 kom robe „X“ krajnjim potrošačima koji su platili kreditnim karticama putem interneta. Njima su izdani računi za gotovinski promet (ukupno 12.500,00 kn) koji su ujedno i fiskalizirani. U istom je mjesecu internetskom prodajom prodano 30 kom robe „X“ trgovačkom društvu „Mik“ j.d.o.o. (trgovina na veliko) i ispostavljen je račun broj 1214-1-1 na 3.750,00 kn (vrijednost isporuke 3.000,00 kn + 25 % PDV-a 750,00 kn). Kupac je naručenu robu s web-stranice platio izravno na transakcijski račun internetskog trgovca.

Razdužuje se skladište za prodanu robu. Prosječna stopa razlike u cijeni tj. marže: $(50.000,00 : 200.000,00) \times 100 = 25 \%$. Svota RUC-a u prodanoj robi: $13.000,00 \times 25 \% = 3.250,00$ kn.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o	Roba na skladištu	6600	200.000,00	
	Uračunana razlika u cijeni	6680		50.000,00
1.	Potraživanja za prodaju na kreditne kartice	1207	12.500,00	
	Obveza za PDV 25 %	240012		2.500,00
	Prihod od prodaje robe na malo	7603		10.000,00
	Za prodaju robe na malo putem interneta			

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
2.	Potraživanja od kupaca	1200	3.750,00	
	Obveza za PDV 25 %	240012		750,00
	Prihod od prodaje robe na veliko	7600		3.000,00
	Istodobno:			
	Transakcijski račun u banci	1000	3.750,00	
	Potraživanja od kupaca	1200		3.750,00
	<i>Za prodaju robe na veliko putem interneta</i>			
3.	Nabavna vrijednost prodane robe	710	9.750,00	
	Uračunana razlika u cijeni	6680	3.250,00	
	Roba na skladištu (100,00 kn x 130 kom)	6600		13.000,00
	<i>Za razduženje skladišta za prodanu robu na veliko i malo putem interneta</i>			

Prema našem mišljenju, nije potrebno posebno zaduživati „skladište maloprodaje“ putem računa 663, 6640 i 6681, već se razduženje skladišta za prodanu robu može knjižiti na prethodno opisani način.

Nadalje, kod prodaje robe na veliko i malo putem interneta roba na skladištu može se voditi i po nabavnim cijenama u robnom knjigovodstvu, dok će prodajna cijena odnosno maloprodajna cijena istaknuta na *web*-stranici biti razvidna iz kalkulacije i cjenika. Time će biti zadovoljen uvjet iz čl. 16., st. 1. *Zakona o trgovini*. Ostvarena marža kod internetske prodaje jednostavno će se utvrditi kao razlika između prihoda od prodaje na veliko i malo (rn. 7600 i 7603) i nabavne vrijednosti prodane robe (rn. 710).

Na temelju podataka iz prethodnog primjera knjiženje na analitičkom računu robe „X“ u robnom knjigovodstvu prikazujemo u nastavku. Radi jednostavnosti primjera polazimo od pretpostavke da je nabavna cijena robe „X“ rezultat nabave samo od jednog dobavljača.

✓ Analitičko knjigovodstvo trgovačke robe:

Roba X

Datum 2020.	Opis	Količina u kom.			Cijena (nabavna)	Duguje	Potražuje	Saldo
		Ulaz	Izlaz	Stanje				
3. 4.	Prim. 217	2.000		2.000	75,00	150.000,00		150.000,00
5. 4.	Otp. 617		10	1.990	75,00		750,00	149.250,00
5. 4.	Otp. 618		2	1.988	75,00		150,00	149.100,00
9. 4.	Otp. 925		1	1.987	75,00		75,00	149.025,00
10. 4.	Otp. 936		30	1.957	75,00		2.250,00	146.775,00
~~~~~								
30. 4.	Otp. 998		8	1.870	75,00		600,00	140.250,00
30. 4.	<i>Međuzbroj travanj</i>	<i>2.000</i>	<i>130</i>	<i>1.870</i>		<i>150.000,00</i>	<i>9.750,00</i>	<i>140.250,00</i>

### ✓ Knjiženje u glavnoj knjizi – smanjenje zaliha za prodanu robu putem interneta

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
3.	Nabavna vrijednost prodane robe	710	9.750,00	
	Roba na skladištu (75,00 kn x 130 kom) <i>Za razduženje skladišta za prodanu robu na veliko i malo putem interneta</i>	6600		9.750,00

Kada je riječ o internetskoj prodaji robe na veliko i malo iz istog skladišta, smatramo da s računovodstvenog motrišta nije potrebno „prebacivati“ robu s „veleprodajnog skladišta“ na „maloprodajno skladište“ po maloprodajnoj cijeni. Naime, **način evidentiranja robe na skladištu ne određuje je li riječ o veleprodaji ili maloprodaji, nego to određuju kupci kojima se roba prodaje odnosno računi koji su njima ispostavljeni i čiji elementi upućuju na to nalazi li se u ulozu kupca krajnji potrošač ili drugi poduzetnik.** Prema tome, izdani račun upućuje na to je li obavljena trgovina na veliko ili na malo. Posljedično tome knjiži se i prihod kao prihod od prodaje na veliko ili prihod od prodaje na malo.

### 3.4. INTERNETSKA PRODAJA ROBE BEZ SKLADIŠTENJA

Prodaja robe na veliko i malo putem interneta može se organizirati tako da se naručeni proizvod s *web*-stranice bez skladištenja izravno od dobavljača dostavlja kupcu. Takva se prodaja često naziva „prodaja robe u tranzitu“. Izdani računi internetskim kupcima knjiže se (ovisno o naplati) 1000 ili 1020 ili 1207 / 2400, 7602, dok se ulazi račun primljen od dobavljača za robu prodanu putem interneta knjiži: 710 ; 1400 / 220.

U posljednje vrijeme ovakav je način internetske prodaje prisutan u slučaju da proizvođači (najčešće poljoprivredni proizvođači i OPG) svoje proizvode prodaju trgovcu koji ima registriranu internetsku prodaju, a on ih dalje isporučuje krajnjim kupcima koji naručuju proizvode putem *web*-aplikacije i plaćaju ih kreditnim karticama, izravno na račun trgovca ili u gotovini prilikom preuzimanja robe.

### 4. FISKALIZACIJA RAČUNA I PRATEĆE DOKUMENTACIJE KOD INTERNETSKJE PRODAJE

Poduzetnici koji u okviru svoje registrirane djelatnosti prodaju robu na daljinu putem interneta obveznici su fiskalizacije prema čl. 3. *Zakona o fiskalizaciji*. Neovisno o načinu na koji naplaćuju prodanu robu i „internetski trgovci“ obvezni su donijeti interni akt (npr. odluku ili pravilnik) kojim uređuju fiskalizaciju u svom trgovačkom društvu. Internim aktom treba-

ju se definirati poslovni prostori, oznake naplatnih uređaja, pravila slijednosti numeričkih brojeva računa, označavanje operatera na naplatnom uređaju i načini numeriranja računa. Kod prijave podataka o radnom vremenu za internetsku trgovinu može se navesti radno vrijeme od 0 do 24 sata (čl. 19. st. 5. *Pravilnika o fiskalizaciji*). Broj računa iskazuje se u tri dijela: numerički broj računa, oznaka poslovnog prostora i broj naplatnog uređaja (npr. 316-1-1; 45-W-1 itd.). Numerički broj računa treba slijediti nepreki-

nuti numerički redoslijed od broja 1 do "n". Oznaka poslovnog prostora može biti slovna i/ili brojana. Pod poslovnim prostorom razumijeva se prostor koji služi za obavljanje djelatnosti isporuke dobara i obavljanje usluga. Trgovci koji obavljaju isključivo internetsku prodaju mogu imati samo jedan poslovni prostor – skladište iz kojeg otpremaju robu kupcu „na daljinu“ ili više odvojenih skladišta odnosno više poslovnih prostora. Jednako tako moguće je u jednom skladištu za internetsku prodaju imati više odvojenih poslovnih prostora – za potrebe prodaje robe na veliko i na malo putem interneta. Sve to ovisi o prostornim i organizacijskim mogućnostima trgovca i obujmu prodaje robe putem interneta. **Za broj naplatnog uređaja** treba se rabiti brojčana oznaka koja može, ali i ne treba, slijediti numerički slijed.

Prema čl. 9. st. 1. *Zakona o fiskalizaciji*, za potrebe provedbe postupka fiskalizacije, osim podataka propisanih posebnim propisima, račun mora sadržavati još i ove podatke:

1. vrijeme izdavanja računa (sat i minuta)
2. oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju
3. oznaku načina plaćanja računa – novčanice, kartica, ček, transakcijski račun, ostalo
4. Jedinstveni identifikator računa (JIR) i
5. Zaštitni kod izdavatelja obveznika fiskalizacije (ZKI).

Ako programsko rješenje u internetskoj trgovini ima mogućnost izdavanja računa, prema čl. 10. st. 2. *Zakona o fiskalizaciji*, osobni identifikacijski broj (OIB) operatera na računu može biti jednak osobnom identifikacijskom broju (OIB-u) obveznika fiskalizacije.

Obveznici fiskalizacije obvezni su provoditi postupak fiskalizacije ako se plaćanje za isporučenu robu i usluge obavlja gotovinom, što obuhvaća plaćanje novčanicama ili kovanicama, karticama (kreditnim i debitnim), čekom ili drugim sličnim načinima plaćanja (čl. 2. st. 5. *Zakon o fiskalizaciji*). Prema mišljenju Ministarstva financija od 6. ožujka 2014. (KLASA: 410-01 /14-01/308; URBROJ: 513-07-21-01/14-2), **gotovinskim plaćanjem smatra se i plaćanje putem servisa PayMill**. PayMill je standardni „kartični *payment gateway*“ odnosno servis elektroničkog *on-line* plaćanja na kojemu korisnik mora otvoriti osobni PayMill račun na koji se direktno mogu uplaćivati sredstva s bankovnog računa ili s kreditne kartice, a plaćanje se obavlja poput *on-line* plaćanja karticama. U vezi s tim, Ministarstvo ističe da se *plaćanje putem servisa PayMill može izjednačiti s plaćanjem kreditnim karticama za koji postoji obveza fiskalizacije izdavanja računa, budući se radi o naplati roba sredstvom plaćanja koji se prema Zakonu smatraju gotovinom*.

U spomenutom mišljenju Ministarstva financija stoji da se **gotovinskim plaćanjem NE smatra plaćanje na transakcijski račun kod banaka ni plaćanje putem PayPal servisa elektroničkog *on-line* plaćanja**.¹⁰ Stoga za njih nije potrebno provoditi postu-

¹⁰ Za plaćanje putem servisa PayPal korisnik treba otvoriti osobni PayPal račun na koji se direktno mogu uplaćivati sredstva s bankovnog računa ili s kreditne kartice, a plaćanje se obavlja poput *on-line* s transakcijskog računa, odnosno korisnici PayPala (kupci i trgovci) direktno mogu jedni drugima uplaćivati novac s računa na račun.

pak fiskalizacije i računi koji su plaćeni uplatom na transakcijski račun prodavatelja ili putem PayPala neće sadržavati oznake JIR i ZKI.

Kada je riječ o plaćanju gotovinom, karticama i putem servisa PayMill, postupak fiskalizacije obavlja se u trenutku izdavanja računa koji se zajedno s kupljenom robom dostavlja kupcu – neovisno o tome je li riječ o internetskoj prodaji robe na veliko ili na malo. To se odnosi i na one trgovce kod kojih fiskalna blagajna nije programski povezana s *web-trgovinom* – istaknuto je u mišljenju Ministarstva financija 7. siječnja 2015. (KLASA: 410-01/14-01/3440; URBROJ: 513-07-21-01/14-2).

Kada kupac plaća robu kupljenu putem internetske trgovine putem pošte – pouzecem na adresi za dostavu ili u poslovnici pošte koristeći se pritom gotovinom, poštanski službenik prima otkupnu svotu i kupcu uručuje račun, ali bez fiskalizacije. Naime, prodaja proizvoda i usluga u poštanskom prometu oslobođena je fiskalizacije prema čl. 5. t. 5. *Zakona o fiskalizaciji*. Novac koji je naplatila pošta uplaćuje na transakcijski račun internetskog trgovca. Za razliku od toga, kada se u gotovini ili kreditnom karticom plaća roba kupljena putem internetske trgovine koju je kupcu dostavio prodavatelj izravno putem svog dostavljača – račun treba fiskalizirati.

Ako prodavatelj (obveznik fiskalizacije) za naručenu robu izdaje kupcu račun prilikom njezina preuzimanja i plaćanja (u gotovini ili kreditnom karticom), obvezan je fiskalizirati preteći dokument – npr. narudžbu koju je ispostavio kada je isporuka robe započela ili je bilo sasvim izvjesno da će doći do isporuke. Navedeno je propisano čl. 27.a i čl. 27.b *Zakona o fiskalizaciji* i primjenjuje se od 1. travnja 2020. godine. Prateći dokumenti na koje se odnose odredbe *Zakona o fiskalizaciji* jesu ponude, narudžbe, predračuni i slično koji se ispostavljaju prije izdavanja računa – ali samo ako se pod načinom plaćanja navodi gotovina ili kreditna kartica. Na pratećem dokumentu tada treba pisati „*Ovo nije fiskalizirani račun*“.¹¹ Kada je riječ o internetskoj prodaji, odnosi se podjednako na internetsku prodaju robe na veliko i malo.

## 5. ZAKLJUČAK

Prodaja robe putem interneta sve je prisutniji oblik prodaje na daljinu, a njezine prednosti došle su do punog izražaja u novonastalim posebnim okolnostima izazvanim koronavirusom. Socijalni kontakti između kupca i prodavatelja svedeni su na minimum jer kupac naručuje i plaća robu iz svog doma. Ponuda robe, njezino naručivanje i plaćanje u potpunosti se obavljaju automatizirano. S motrišta prodavatelja, internetskom prodajom mogu se smanjiti troškovi prodaje u odnosu na klasičnu prodaju robe iz prodavaonice ili neke druge oblike prodaje robe izvan prodavaonice. Ponuda robe u „*web-izlogu*“ u svakom je trenutku dostupna svim zainteresiranim i potencijalnim kupcima pa stoga istodobno ima i ulogu promidžbenog medija.



¹¹ Više o tome pročitati u članku Jasne Vuk, „Fiskalizacija pratećih dokumenata“, *RRIF br. 3/20.*, str. 193-195.