

RRiF | 12

Računovodstvo, revizija i financije

Mjesečnik za poslovnu praksu

prosinac 2023.
GODINA XXXIII

e-Poslovanje za harmonično vođenje računovodstva



Brži radni procesi

PANTHEON WorkFlow ubrzava i unaprjeđuje procese u vašem poduzeću.



Cjelovit pregled nad dokumentima

Pomoću dokumentacijskog sustava skeniramo dokumentaciju, a zatim ju pratimo, označavamo ili komentiramo. Tako se željeni dokument može u trenutku pronaći u središnjoj bazi dokumenata.



Sigurno pohranjeni podaci

Sigurna i pouzdana elektronička pohrana svih vrsta dokumenata na jednom mjestu. Sadržaj je zaštićen na razini strojne i na razini programske opreme.



Izrada izvještaja i analiza na klik

Neposredno iz programa kreirajte, izvezite i predajte izvještaje za Poreznu upravu itd.



Predefinirano knjiženje

Knjiženje ćete izvršiti točno, ažurno, brzo i bez grešaka. Nema više pretipkavanja! eKnjiženje (OCR) vam omogućava prepoznavanje sadržaja dokumenata, pretvaranje u eOblik te od tuda automatsko knjiženje u saldakonte i glavnu knjigu.



Uvijek u kontaktu sa strankama

PANTHEON Hosting računovođama i strankama omogućava rad na istoj bazi podataka. Prijenos dokumenata obavlja se brzo i jednostavno.



PANTHEON® Accounting

„OSPOSABLJAVANJE ZA VODITELJA ODRŽIVIH FINANCIIJA“

Izazov poslovnom sektoru prilikom prelaska na niskouglično gospodarstvo predstavlja manjak specijalista i educiranih zaposlenika iz područja održivih financija. Stoga Veleučilište RRiF, prepoznata obrazovna institucija iz područja financija koja u Hrvatskoj djeluje preko 15 godina u suradnji s hrvatskim ESG stručnjacima organizira drugu generaciju programa obrazovanja za buduće ESG stručnjake.

Kroz program naučite:

- Zakonski paket održivih financija.
- Identifikaciju rizika i postavljanje ESG ciljeva.
- Rad na digitalnim alatima za unaprjeđenje procesa prikupljanja ESG podataka i usklade s EU taksonomijom.
- Postupak analize i izrade izvještaja o održivosti i EU taksonomiji.
- Izračun te analizu ESG pokazatelje za potrebe korporativnog izvještavanja, izvještavanja financijskim institucijama te apliciranja na EU programe i fondove.

Predavači:

ESG stručnjaci iz institucija poput Ministarstva financija, Hrvatske narodne banke, Instituta za društveno odgovorno poslovanje, Energetskog instituta Hrvoje Požar, i dr.

Nakon završenog programa i uspješno položenog ispita polazniku se izdaje Uvjerenje o završenom programu „Osposobljavanje za voditelja održivih financija“.

Prijavi se i ostvari 20 % popusta!

Budi dio treće generacije polaznika i postani ESG stručnjak!



Uvjeti za upis: završen prijediplomski studij.

Program traje 75 nastavnih sati.

Planirani početak programa je 16. rujna 2024. godine.



Nastava će se održavati ponedjeljkom, utorkom i četvrtkom od 16,30 do 19,45 online putem i u prostorijama Veleučilišta RRiF, Martićeva 29, Zagreb.



Cijena programa iznosi 2.000,00 eura po polazniku. Za prijave i dodatna pitanja, stojimo na raspolaganju.



Za sva pitanja kontakti su: veleuciliste@rrif.hr



01 4699 735



SYNESIS

poslovni software za male poduzetnike

e-portal

Slanje, primanje i automatsko knjiženje elektroničkih računa putem servisa:

FINA B2G, FINA B2B, moj-eRačun, ePoslovanje i HT EDI
učitavanje bankovnih izvoda

Veliki izbor modula

Autoservis, Blagajna, Članarine i naknade, EURO konverzija, EURO JOPPD, Financijsko, Fiskalizacija, GDPR, Honorari, Inventar, INO-DOH, Ino trgovina, Intrastat, Kadrovi, Kamate, Knjiga gostiju, Knjiga udjela, Komercijalisti, Komisija, Locco-vožnja, Maloprodaja, Materijalno, Montaža, Neprofit, Neprofit KPI, Obrt, Odluke i zapisnici, Paušal, PDV, Plaća, Platni promet, Povratna naknada, Prodaja, Profitni centri, Proizvodnja, Proizvodnja II, Proizvodnja III, Proračun I, Proračun II, Putni troškovi, Recepcija, Restoran, Sljedivost, Robno, SynesisPOS, Servis, Završni račun

Više informacija o modulima na našim web stranicama

CIJENE MODULA od 40 do 112 € (bez PDV-a)

(od 301,38 do 843,86 € Tečaj 7,53450)



kompletan ERP za mala poduzeća i obrte

Neograničen broj poslovnih knjiga i stavaka
Neograničen broj radnih stanica u mreži
Automatski zaključak poslovne godine
Automatski prelazak u novu godinu
Automatsko knjiženje u financijsko, PDV, KPI,
Automatska izrada PDV, JOPPD i drugih obrazaca,
Automatska izrada svih datoteka za e-Poreznu
Automatska izrada bilanci i statističkih izvještaja...
Slanje svih dokumenata e-mailom iz programa,
Poslovanje s elektroničkim dokumentima



www.pupilla.hr

Pupilla d.o.o. Zagreb, Sokolgradska 7

tel: 01/3097-712 01/3097-713

fax:01/3097-714

pupilla@zg.htnet.hr

DIGITALIZACIJA

**Skeniranje i arhiviranje ulaznih
dokumenata u JPEG i PDF formatu**

Ovlašteni distributeri

Galion RI d.o.o. Rijeka Adamićeva 13/III 051/212-418

Pin Našice Kralja Tomislava 2 031/617-208

Ex professo d.o.o. Vinkovci Duga ulica 24 091/337-3072

Den d.o.o. Pula Valica 11 052/384-643

Viant d.o.o. Split, Zrinsko-Frankopanska 43, 098/320-504

Sokoli Našice, P.Preradovića 15, 031/617-886

Fimirgo d.o.o. Osijek, Kestenova 33, 031/280-870

Iligsoft d.o.o. Slavonski Brod, Ljudevita Gaja 11, 035/400-040

Mari d.o.o. Jalkovec (Varaždin) Varaždinska ulica, I odvojak 11, 042/314-400

Veleučilište RRiF
u okviru programa cjeloživotnog obrazovanja
održava program za stjecanje mikrokvalifikacije

DRUŠTVENO ODGOVORNO POSLOVANJE

- **besplatno uz vaučer HZZ-a**
- **upis u e-radnu knjižicu**

Trajanje programa je 125 nastavnih sati od čega:

- ✓ 62 sata Vođeni proces učenja i poučavanja
- ✓ 38 sati Učenje temeljeno na radu
- ✓ 25 sati Samostalna aktivnost polaznika.

Nastava se održava pretežito *online*, tri dana u tjednu po 4 školska sata u poslijepodnevnom satima s početkom u 16,30 sati.
Planirani početak programa je krajem siječnja 2024. godine.

MODULI:

1. Osnove društveno odgovornog poslovanja
2. Održiva ekonomija
3. Uredska zaštita na radu

CILJ PROGRAMA:

Cilj ovog programa je omogućiti polaznicima stjecanje znanja i vještina potrebnih za primjenu koncepcije društveno odgovornog poslovanja sa svrhom unaprjeđenja poslovnih procesa i razvoja poslovanja. Polaznici će biti osposobljeni za primjenu modela cirkularne ekonomije u poslovanju te učinkovito povezivanje zelene i digitalne tranzicije, što će omogućiti da prednjače u provedbi europskoga zelenog plana.

Cijena programa: 335,92 EUR (2.531,00 HRK prema fiksnom tečaju konverzije 1 EUR = 7,53450 HRK) Za korisnike vaučera HZZ-a program je besplatan.

Uvjet za upis: završena četverogodišnja srednja škola

Prijave na e-adresu: veleuciliste@rrif.hr ili tel. 01 46 99 735

Nakon uspješno završenog programa obrazovanja stečena mikrokvalifikacija (5 CSVET bodova) upisuje se u e-radnu knjižicu polaznika.

KAKO DO VOUCHERA?

1. Zatražite od Veleučilišta RRiF neobvezujuću ponudu (potrebna za slanje zahtjeva HZZ-u).
2. Posjetite mrežnu stranicu vauceri.hzz.hr za detalje o postupku prijave.

Poziv na Godišnju IZBORNU skupštinu Udruge „Hrvatski računovođa“ 29. studenoga (srijeda) 2023.

koja će se održati u RRiF-u, Vlaška 68, Zagreb s početkom u 13:00 sati

Prijedlog dnevnog reda:

1. **Otvaranje Skupštine**
2. **Osvrt na Dan Udruge**
3. **Izbor radnih tijela**
4. **Izbor vodstva Udruge „Hrvatski računovođa“ u narednom razdoblju**
5. **Izvješće o radu Udruge u 2022. godini i 9 mjeseci 2023. godine**
6. **Izvješće Nadzornog odbora**
7. **Izvješće Suda časti**
8. **Prijedlog programa rada i financijskog plana Udruge za 2024. godinu**
9. **Izmjena Statuta Udruge "Hrvatski računovođa"**
10. **Zaključna riječ**

Pozivamo članove Udruge da se odazovu i nazoče Godišnjoj izbornoj skupštini.

Molimo Vas da svoj dolazak obvezno potvrdite na e-adresu Udruge „Hrvatski računovođa“ – udruga@hrvatski-racunovodja.hr najkasnije do 28. studenoga 2023. godine.

Navedene i druge informacije mogu se dobiti i telefonom u administraciji Udruge: 01/4699-726.



DATABOX

Tehnički kvarovi, ljudske greške i prirodne katastrofe. Sve navedeno može dovesti do gubitka podataka koji može ugroziti vaše cjelokupno poslovanje.

DataBox je tu kako bi to spriječio.

Naša Cloud i Data Centar rješenja osiguravaju vam stabilnost poslovanja. U gotovo **10 godina** postojanja, **niti jednom nismo imali prekid usluge**, a s tom praksom planiramo nastaviti i u desetljećima ispred nas.

Tu smo da preuzmemo odgovornost za sigurnost i dostupnost vaših podataka i opreme i **skinemo taj teret s vaših leđa**. Vi ćete često zaboraviti da postojimo, ali mi u ni jednom trenutku **nećemo zaboraviti vas**.

OBLACI SU TI KOJI ČUVAJU VAŠ POSAO.

DataBox Cloud i Data Centar rješenja.



GODIŠNJI POPIS IMOVINE I OBVEZA ZA 2023. GODINU

Krajem svake godine obavljaju se pripreme za provedbu inventure koju je kao zakonsku obvezu potrebno provesti s datumom 31. prosinca 2023. godine. Cilj je ovog *webinara* obrazložiti tijek provedbe inventure, definirati računovodstveno i porezno motrište manjkova i viškova pojedine imovine (trgovačke robe, gotovih proizvoda, sirovina, materijala, dugotrajne imovine, sitnog inventara) te popisati obveze društva. Uz navedeno, objasniti će se i računovodstveno i porezno motrište rashodovanja dugotrajne materijalne imovine te sitnog inventara.



Program:

Organizacija i provedba popisa te računovodstveno i porezno postupanje s popisnim razlikama

Predavačica: Jasna VUK, mag. oec, v. pred. i ovl. rač.

Trajanje predavanja: 90 min + odgovori na pitanja

- Donošenje odluke o popisu imovine i obveza
- Popis imovine prema pojavnim oblicima imovine i popis kratkoročnih i dugoročnih obveza
- Izrada izvješća o obavljenom popisu imovine i obveza te donošenje odluke o knjiženju popisnih razlika
- Primjena odluka HGK-a i HOK-a kod popisnih manjkova trgovačke robe i gotovih proizvoda
- Primjena internih akata o dopuštenoj visini manjka
- Računovodstveno i porezno motrište manjkova gotovih proizvoda i trgovačke robe utvrđenih popisom

- Manjkovi na teret zaposlenika i drugih odgovornih osoba
- Manjkovi na teret društva

Manjkovi i rashodovanje dugotrajne imovine i sitnog inventara

Predavačica: dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ,
prof. struč. stud. i ovl. rač.

Trajanje predavanja: 60 min + odgovori na pitanja

- Manjkovi i rashodovanje dugotrajne imovine
- Zbrinjavanje dugotrajne imovine
- Manjkovi i rashodovanje sitnog inventara
- Manjkovi novca

Podatci o webinaru:

Datum održavanja: 12. prosinca 2023. godine (utorak)

Početak: 9:30 sati

Pisani materijal: prezentacije predavača u PDF formatu dostavljaju se prijavljenim sudionicima e-poštom, prije početka predavanja.

Broj mjesta je ograničen, stoga molimo Vašu prijavu što prije. Rok za prijavu je dva radna dana prije datuma održavanja

Cijena: 100,00 € (80,00 € + 25 % PDV-a) po sudioniku odnosno **753,45 kn** (fiksni tečaj konverzije 7,53450 kn za 1 €).

Plaćanje naknade isključivo je po primljenoj našoj ponudi koju ćemo poslati svima prijavljenima po popunjenju skupine. U slučaju nedovoljnog broja prijava, zadržavamo pravo odgode ili otkazivanja *webinara*.

Prijava za sudjelovanje:

- ispuniti prijavnicu uz obavijest o *webinaru* na našim mrežnim stranicama
- navesti **točnu e-adresu za svakog sudionika** jer ćemo na te adrese dostaviti pozivnicu za sudjelovanje
- na dan održavanja, sat vremena prije početka, RRIF dostavlja pozivnice / poveznice na e-adrese svih prijavljenih sudionika
- petnaestak minuta prije početka sudionici se prijavljuju putem pozivnice / poveznice koju su dobili
- Opći uvjeti za sudjelovanje objavljeni su na našim mrežnim stranicama

Tehnički uvjeti za sudjelovanje:

- internetska veza
- praćenje predavanja putem računala ili mobilnog uređaja (pametnog telefona ili tableta) pomoću slušalica ili zvučnika (slušalice su bolja opcija)
- instaliranja aplikacija Zoom na uređaju s kojeg će pratiti *webinar*
- ako se do sada niste koristili aplikacijom Zoom, preporučujemo da ju isprobate za videosastanak barem dan prije

Vas poziva na webinar

NOVOSTI U OBRAČUNU PLAĆE

Donesene su brojne izmjene propisa koje se odnose na obračun plaća u 2024. godini. Poznate su i nove osnovice za obračun doprinosa i minimalna plaća, koje treba primijeniti u 2024. godini.

Na plaće svih radnika koje su niže od 1.300,00 € bruto bit će potrebno primijeniti umanjene osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (MIO I. stup). To umanjene treba primijeniti već na plaću za prosinac 2023. godine, a u praksi su moguće različite situacije.

O čemu sve isplativiji trebaju voditi računa pri obračunu plaće prema novim pravilima te koje posebnosti mogu nastati u prijelaznom razdoblju, detaljno ćemo objasniti na ovom webinaru.

Program:

Novosti vezane za obračun doprinosa i poreza na dohodak u 2024. godini

Predavačica: Mr. Anja BOŽINA, ovl. rač.

Trajanje predavanja: 60 min + odgovori na pitanja

- Obračun minimalne plaće u 2024. godini
- Obračun doprinosa za umirovljenika u radnom odnosu
- Obračun doprinosa za minimalnu plaću koja se isplaćuje za prosinac i za siječanj
- Novi Obrazac JOPPD i nove oznake
- Porezne stope za plaću prema odlukama JLS-a
- Isplata plaće za prosinac 2023. u prosincu 2023. godine
- Plaće direktora, članova uprave i zaposlenih umirovljenika u 2024. godini
- Obračun plaće za nepuno radno vrijeme radnika koji rade kod jednog ili kod dvaju poslodavaca
- Izjava radnika za iskorišteno umanjene osnovice za MIO I. i uvid u sustav ePorezna
- Iskazivanje umanjene osnovice u Obrascu JOPPD
- Na koje primitke treba primijeniti umanjene mjesečne osnovice za obračun doprinosa
- Posebnosti isplate plaće u više navrata

Aktualnosti vezane za utvrđivanje naknade plaće i minimalne osnovice za obračun doprinosa i dr.

Predavačica: Anamarija WAGNER, dipl. oec., ovl. rev. i ACCA

Trajanje predavanja: 60 min + odgovori na pitanja

- Primjena najniže osnovice za obračun doprinosa u 2024. godini

- Utvrđivanje naknade plaće
- Obračun plaće HRVI-ja
- Očinski dopust i ostale aktualnosti
- Bolovanje za starije od 70 godina i ostale aktualnosti i novosti kod isplate naknade za bolovanje prema novom Zakonu o zdravstvenom osiguranju
- Obračun plaće za osobe koje borave i rade na potpomognutom području I. skupine i Gradu Vukovaru
- Poduzetnička plaća za 2024. godinu

Novosti u vezi s osobnim odbitkom te aktualnosti kod najviše mjesečne osnovice za obračun doprinosa i neoporezivih primitaka

Predavačica: Iva MARJANOVIĆ KAVANAGH, dipl. oec. i ovl. rev.
Trajanje predavanja: 60 min + odgovori na pitanja

- Utvrđivanje osnovnoga osobnog odbitka za 2024. godinu
- Cenzus za uzdržavane članove i djecu za 2024. godinu
- Primjena najviše mjesečne i najviše godišnje osnovice za obračun doprinosa
- Prigodno darivanje radnika za 2023. i 2024. godinu
- Naknada za nezapošljavanje osoba s invaliditetom u 2024. godini
- Reobračun i ispravak godišnjeg obračuna plaće za 2023. godinu

Podatci o webinaru:

Datumi održavanja:

13. prosinca 2023. godine (srijeda)
14. prosinca 2023. godine (četvrtak)

Sudionici se prijavljuju za datum održavanja koji im više odgovara.

Početak: 9:30 sati

Pisani materijal: prezentacije predavača u PDF formatu dostavljaju se prijavljenim sudionicima e-poštom, prije početka predavanja. Broj mjesta je ograničen, stoga molimo Vašu prijavu što prije. Rok za prijavu je dva radna dana prije datuma održavanja

Cijena: 100,00 € (80,00 € + 25 % PDV-a) po sudioniku odnosno 753,45 kn (fiksni tečaj konverzije 7,53450 kn za 1 €).

Plaćanje naknade isključivo je po primljenoj našoj ponudi koju ćemo poslati svima prijavljenima po popunjenju skupine. U slučaju nedovoljnog broja prijave, zadržavamo pravo odgode ili otkazivanja webinaru.

Prijava za sudjelovanje:

- ispuniti prijavnici uz obavijest o webinaru na našim mrežnim stranicama
- navesti točnu e-adresu za svakog sudionika jer ćemo na te adrese dostaviti pozivnicu za sudjelovanje
- na dan održavanja, sat vremena prije početka, RRIF dostavlja pozivnice / poveznice na e-adrese svih prijavljenih sudionika
- petnaestak minuta prije početka sudionici se prijavljuju putem pozivnice / poveznice koju su dobili
- Opći uvjeti za sudjelovanje objavljeni su na našim mrežnim stranicama

Tehnički uvjeti za sudjelovanje:

- internetska veza
- praćenje predavanja putem računala ili mobilnog uređaja (pametnog telefona ili tableta) pomoću slušalica ili zvučnika (slušalice su bolja opcija)
- instaliranja aplikacija Zoom na uređaju s kojeg će pratiti webinar
- ako se do sada niste koristili aplikacijom Zoom, preporučujemo da ju isprobate za videosastanak barem dan prije

OBRAČUN PLAĆE, (NE)OPOREZIVI PRIMITCI I OSTALI DOHODCI U 2024. GODINI

Toliko značajne promjene u oporezivanju dohodaka kao što su trenutačno aktualne, nismo imali već dugi niz godina. Iako se najveće odnose na plaće i primitke radnika, nastaju i promjene u dijelu oporezivanja drugih dohodaka te dohodaka od imovine i kapitala. Osim toga, u 2024. godini bit će dopuštena isplata neoporezivih primitaka u višim svotama od dosadašnjih, a uvodi se mogućnost isplate neoporezivih napojnica radnicima u svoti do čak 3.360,00 € godišnje.

U cilju ispravnog obračuna javnih davanja, na ovom ćemo seminaru / webinaru nastojati na jednostavan i praktičan način objasniti sve bitne novosti koje treba primijeniti u 2024. godini pri isplati primitaka radnicima, vanjskim suradnicima, članovima društva, članovima uprave, studentima, učenicima i drugim fizičkim osobama.



Program:

- Novi obračun dohotka od nesamostalnog rada u 2024. godini
 - Posebnosti u načinu iskazivanja umanjenja osnovice u novom Obrascu JOPPD
 - Porezne stope za oporezivanje plaće prema odlukama JLS-a
 - Obračun plaće za članove uprave u 2024. godini
 - Obračun plaće za nepuno radno vrijeme i novo iskazivanje u Obrascu JOPPD
 - Isplata plaće u više navrata
- Isplata (ne)oporezive napojnica radnicima
 - uvjeti za neoporezivu isplatu
 - kontrola isplaćene visine napojnica
 - Isplata oporezive napojnice radnicima
- Utvrđivanje naknade plaće (uključujući neoporezivu nagradu za radne rezultate i primitak u naravi)
- Utvrđivanje osnovnoga osobnog odbitka za 2024. godinu
- Novi prag primitaka za djecu i uzdržavane članove u 2024. godini pri korištenju povećanja osnovnoga osobnog odbitka
- Novi neoporezivi primitci koji se mogu isplatiti radnicima i drugim osobama (studentima, učenicima i dr.) u 2024. godini – o čemu isplatitelji trebaju voditi računa
- Naknada za nezapošljavanje osoba sa invaliditetom
- Poduzetnička plaća za 2024. godinu
- Primjena najniže osnovice za plaćanje doprinosa
- Primjena najviše mjesečne i najviše godišnje osnovice za obračun doprinosa
- Novosti kod obračuna poreza na dohodak od kapitala te dohodak od imovine i imovinskih prava
- Novosti vezane za obračun drugog dohotka (ugovora o djelu, autorski honorari i umjetnički honorari) u 2024. godini
- Otuđenje financijske imovine u 2024. godini
- Novosti vezane za dodjelu poslovnih udjela članovima uprave i zaposlenicima
- Ostale bitne novosti

Predavačice: Mr. Anja BOŽINA, ovl. rač. i Anamarija WAGNER, dipl. oec., ovl. rev. i ACCA

Mjesta i datumi održavanja:

SPLIT	8. siječnja 2024. (ponedjeljak)	Hotel Amphora, Šetalište Pape Ivana Pavla II 51
OPATIJA	9. siječnja 2024. (utorak)	Hotel Ambassador, Feliksa Peršića 5
ZAGREB	10. siječnja 2024. (srijeda)	Hotel Sheraton, Kneza Borne 2
OSIJEK	11. siječnja 2024. (četvrtak)	Hotel Osijek, Šamačka 4
WEBINAR	12. siječnja 2024. (petak)	Web – Zoom platforma

Početak: 9:30 sati

Pisani materijal: prezentacije predavača – u tiskanom obliku za polaznike seminara i u PDF-formatu za polaznike webinaru.

Cijena: 100,00 € (80,00 € + 25 % PDV-a) po sudioniku odnosno 753,45 kn (fiksni tečaj konverzije 7,53450 kn za 1 €)

Plaćanje naknade je isključivo po primljenoj našoj ponudi koju ćemo poslati svima prijavljenima po popunjenju skupine.

Prijava za seminar: prijavnicom na mrežnim stranicama www.rrif.hr, objavljenom uz obavijest o ovom seminaru.

Svi zainteresirani, koji nisu u mogućnosti doći osobno na seminar, mogu se prijaviti za sudjelovanje putem Zoom platforme. Broj mjesta je ograničen, stoga molimo Vašu prijavu što prije, a **najkasnije dva radna dana prije datuma održavanja**. U slučaju nedovoljnog broja prijava, zadržavamo pravo odgode ili otkazivanja, odnosno održavanja samo webinaru.

Tehnički uvjeti za sudjelovanje na RRIF-ovim webinarima:

- internetska veza
- praćenje webinaru putem računala ili mobilnog uređaja (pametnog telefona ili tableta) pomoću slušalica ili zvučnika (slušalice su bolja opcija)
- instalirana aplikacija Zoom na uređaju s kojeg će se pratiti webinar
- ako se do sada niste koristili aplikacijom Zoom, preporučujemo da ju isprobate za videosastanak barem dan prije

Prijava za webinar:

- putem prijavnice na mrežnim stranicama <https://www.rrif.hr/webinari.html>, objavljenom uz obavijest o webinaru
- u prijavnici je važno navesti **točnu e-adresu za svakog sudionika** jer ćemo na te adrese dostaviti pozivnicu za sudjelovanje
- na dan održavanja, sat vremena prije početka, RRIF dostavlja pozivnice / poveznice za webinar na e-adrese svih prijavljenih sudionika
- petnaestak minuta prije početka sudionici se prijavljuju putem pozivnice / poveznice koju će dobiti

U PROGRAME OSPOSOBLJAVANJA I USAVRŠAVANJA IZ RAČUNOVODSTVA

- Tečajevi iz računovodstva -

RRiF Učilište za poduzetništvo od 2001. godine kontinuirano izvodi programe cjeloživotnog obrazovanja odraslih iz područja računovodstva. U proteklih 22 godine, naše je „tečajeve“ iz računovodstva uspješno završilo 5.900 polaznika. Kvalitetu RRiF-ovih računovodstvenih „tečajeva“ prepoznali su mnogobrojni poslodavci pa je stoga uvjerenje s imenom „RRiF Učilište za poduzetništvo“ mnogim polaznicima otvorilo vrata za zaposlenje, a veliki dio njih odlučio se nakon završene edukacije otvoriti vlastite knjigovodstvene servise.

Iza nas je golemo iskustvo koje nam daje snagu da još više usavršimo programe i prilagodimo ih potrebama gospodarstva.

Upravo je zato RRiF Učilište odlučilo potpuno samostalno ponuditi programe cjeloživotnog obrazovanja iz područja računovodstva koji će biti namijenjeni stjecanju znanja i vještina potrebnih za samostalno uključivanje u obavljanje knjigovodstvenih / računovodstvenih poslova. Želimo da se i nadalje RRiF-ovi programi razlikuju od drugih računovodstvenih programa koji se na tržištu nude, upravo po kvaliteti sadržaja i načinu izvođenja koju su polaznici RRiF-ovih tečajeva ali i njihovi poslodavci uvijek znali prepoznati. Naš je cilj provoditi RRiF-ove programe, usklađene s najnovijim zakonskim propisima iz područja računovodstva i poreza, vođene vrhunskim predavačima i praktičarima koji prenose svoja znanja i iskustva polaznicima. **Na RRiF Učilištu ne predaje se „povijest računovodstva i poreza“! Mi smo praktičari koji poučavaju aktualnost poreznih i računovodstvenih propisa i polaznicima daju alat za trenutačno uključivanje u svijet rada.**

U skladu s odredbama novog Zakona o obrazovanju odraslih, programi koje RRiF Učilište sada izvodi jesu neformalni programi cjeloživotnog obrazovanja iz područja računovodstva. Riječ je o organiziranoj aktivnosti učenja čija je svrha stjecanje i unaprjeđenje kompetencija za osobne, društvene i profesionalne potrebe, a ne dokazuje se javnom ispravom. Nakon uspješno položenog ispita, RRiF Učilište polaznicima izdaje Potvrdu koja se ne upisuje u elektroničku radnu knjižicu. Međutim, Potvrda koju izdaje RRiF Učilište dokaz je i jamstvo da je polaznik stekao temeljna znanja i vještine predviđene programom koji je pohađao na RRiF Učilištu. Jer kod cjeloživotnog učenja poslodavcima je važno znanje odnosno bit postaje važnija od forme.

Stoga, upišite jedan od programa cjeloživotnog učenja na RRiF Učilištu za poduzetništvo i postanite dio RRiF grupe. Jer struka je ono što nas spaja !



PROGRAM OSPOSOBLJAVANJA IZ KNJIGOVODSTVA (početni tečaj) u trajanju od 130 nastavnih sati

Cijena programa uključuje izvođenje nastave, literaturu i ukupan radni materijal i iznosi 875,00 € (700,00 € + 25 % PDV-a) (protuvrijednost 6.592,69 HRK prema fiksnom tečaju konverzije 7,53450). Troškovi provjere znanja iznose 68,75 € (55,00 € + 25 % PDV-a) (protuvrijednost 518,00 HRK prema fiksnom tečaju konverzije 7,53450).

PROGRAM USAVRŠAVANJA IZ RAČUNOVODSTVA (napredni tečaj) u trajanju od 190 nastavnih sati

Cijena programa uključuje izvođenje nastave, literaturu i ukupan radni materijal i iznosi 1.125,00 € (900,00 € + 25 % PDV-a) (protuvrijednost 8.476,31 HRK, prema fiksnom tečaju konverzije 7,53450). Troškovi provjere znanja iznose 68,75 € (55,00 € + 25 % PDV-a) (protuvrijednost 518,00 HRK, prema fiksnom tečaju konverzije 7,53450).

Plaćanje je moguće karticama Diners do 12 rata i Premium Visa do 6 rata.

Način izvođenja nastave: kombinirano: u učionici i online

Planirani početak: kraj siječanja 2024. godine.

Prijave za upis primaju se e-poštom na adresu uciliste@rrif.hr ili osobno u tajništvu Učilišta, Vlaška 68/I (od 8,00 do 16,00 sati). Više detalja o programima i obrasce prijave možete naći na: www.rrif-uciliste.hr/programi/

Za sve dodatne informacije kontaktirajte nas e-poštom na adresu uciliste@rrif.hr ili telefonom na broj 01/4699-726.

12 AKTUALNA TEMA

- OBRAČUN PLAĆE I DRUGIH DOHODAKA U 2024. GODINI
Sandra PEZO, dipl. oec.
Mr. Anja BOŽINA, ovl. rač. 12
- NOVOSTI VEZANE ZA IZMJENE PROPISA
O POREZU NA DOHODAK
Sandra PEZO, dipl. oec. 23
- NOVOSTI U ZAKONU O RAČUNOVODSTVU OD
1. SIJEČNJA 2024. GODINE
Ivana RAVLIĆ IVANOVIĆ, dipl. iur. 27

33 RAČUNOVODSTVO

- RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROMIDŽBE
I REPREZENTACIJE
Ivan PETARČIĆ, mag. oec. 33
- RAČUNOVODSTVENO I POREZNO
MOTRIŠTE PREFAKTURIRANIH TROŠKOVA
Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač. 44
- GODIŠNJI POPIS IMOVINE I OBEVA
I EVIDENTIRANJE POPISNIH RAZLIKA
Jasna VUK, mag. oec. i ovl. rač. 53
- KAKO POSLODAVAC MOŽE NADOKNADITI
TROŠKOVE ZBOG NASTALIH MANJKOVA
Ante VIDOVIĆ, dipl. iur. 63
- KONTROLNO-ANALITIČKI POSTUPCI U PRIPREMI
FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA ZA 2023. GODINU
Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač.
Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.
Dr. sc. Đurđica JURIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač.
Ivan PETARČIĆ, mag. oec. 67
- PROIZVODNJA PO NARUDŽBI I USLUGE DORADE
Jasna VUK, mag. oec. i ovl. rač. 118

122 PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

- PRODAJA SUVENIRA I PRENAMJENA IMOVINE
Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj. 122

124 RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

- POREZ NA DOBITAK KOD NEPROFITNIH ORGANIZACIJA
Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj. 124

127 PLAĆE I NADOKNADE

- ODREĐIVANJE NAKNADE PLAĆE PREMA
ODREDBAMA ZAKONA O RADU
Dražan OPALIĆ, mag. oec. 127
- BOŽIČNICA I OSTALE PRIGODNE NAGRADE
U VRIJEME BLAGDANA
Anamarija WAGNER, dipl. oec., ovl. rev. i ACCA 132

- REOBRAČUN I ISPRAVAK GODIŠNJEG OBRAČUNA PLAĆE
Mr. Anja BOŽINA, ovl. rač. 140
- UTVRĐIVANJE PLAĆE I NAKNADE PLAĆE
U GRADITELJSKOJ DJELATNOSTI
Iva MARJANOVIĆ KAVANAGH, dipl. oec. i ovl. rač. 145

154 POREZI

- SASTAVLJANJE OBRASCA PDV-a ZA POSLJEDNJE
RAZDOBLJE OPOREZIVANJA 2023. GODINE
Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. v. š. i ovl. rač. 154
- POREZNO MOTRIŠTE IZVOZA DOBARA
IZ DRUGIH ZEMALJA ČLANICA EU-a
Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač. 165
- PRIJELAZ NA OPOREZIVANJE PREMA IZDANIM RAČUNIMA
ILI NAPLAĆENIM NAKNADAMA U 2024. GODINI
Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. struč. stud. i ovl. rač. 171
- PREDMET POREZNOG NADZORA
Marijana RADUSIN LIPOŠINOVIĆ,
dipl. oec., univ. spec. oec. i ovl. rač. 176
- POREZNA NAGODBA ZA NOVOUTVRĐENE POREZNE OBEVEZE
Mr. sc. Mirjana MAHOVIĆ KOMLJENOVIĆ, dipl. oec. 183

191 VIJESTI IZ INSTITUCIJA EU

- ZELENE POLITIKE I OGRANIČENJA ZA AUTOMOBILE I ZRAKOPLOVE
Slavica CVITANIĆ, dipl. oec. 191

193 POSLOVNE FINACIJE

- OCJENA PROFITABILNOSTI KUPCA
Dr. sc. Vlado BRKANIĆ, prof. struč. stud., ovl. rač. i ovl. rev. 193

197 OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

- PAUŠALISTI – PRIJAVA PAUŠALNOG POREZA
NA DOHODAK ZA 2023. GODINU
Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. struč. stud. i ovl. rač.
Mr. sc. Mirjana MAHOVIĆ KOMLJENOVIĆ, dipl. oec. 197
- PROMJENA NAČINA PLAĆANJA POREZA
U OBRTNIČKIM U DJELATNOSTIMA ZA 2024. GODINU
Lucija TURKOVIĆ-JARŽA, dipl. oec. i ovl. rač. 208
- POSLOVANJE OBRTNIKA U TRGOVINI NA VELIKO
Dr. sc. Đurđica JURIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač. 216

225 TRŽIŠTE I PROPISI

- POSEBNI UVJETI ZA VOZILA KOJIMA SE OBAVLJA PRIJEVOZ
ZA VLASTITE POTREBE I JAVNI CESTOVNI PRIJEVOZ
Ivan PETARČIĆ, mag. oec. 225

230 RADNO I SOCIJALNO PRAVO

- PRAVA POSVOJITELJA, SKRBNIKA I UDOMITELJA
U SUSTAVU RODILJNIH I RODITELJSKIH POTPORA
Jelena ŠELER, dipl. iur. 230

- CJELOVITO UREĐENJE ZA PLATFORMSKI RAD U RH
Josipa KLIŠANIN, dipl. iur.235

243 TRGOVAČKO PRAVO

- POSUDBA – UGOVARANJE
I PRAKTIČNA PITANJA
Ante VIDOVIĆ, dipl. iur.243

246 PRAVO TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

- BITNE IZMJENE U ZADNJOJ NOVELI ZAKONA
O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA
Ivan PETARČIĆ, mag. oec.
Ante VIDOVIĆ, dipl. iur.246
- IZMJENE PRAVILA O SUDSKOM REGISTRU
Doc. dr. sc. Jelena ČUVELJAK251

255 GOSPODARSKA STATISTIKA

- STANJE GOSPODARSTAVA
U ZEMLJAMA EU-a, EUROPODRUČJA
I HRVATSKOJ U III. KVARTALU 2023. GODINE
Mr. sc. Ivan KELEBUH, dipl. oec.255

259 NOVI PROPISI

264 STRUČNE INFORMACIJE

*Sretan Božić i mnogo
uspjeha u Novoj
2024. godini!*

PRILOZI UZ RRiF br. 12/23.

POSLOVANJE PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Računovodstvo	Javna nabava
Porezi	Radno pravo
Javne financije	Poslovne obavijesti

POSLOVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Računovodstvo	Poslovno djelovanje
Porezi	Računski plan

Ovi se prilozii šalju samo onim pretplatnicima na koje se to odnosi!

BLAGDANI u PROSINCU

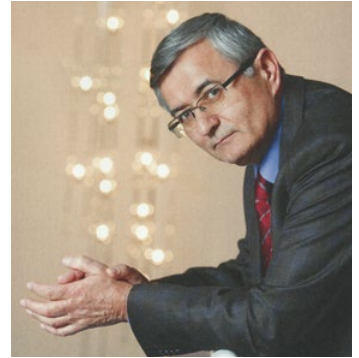
25. i 26. prosinca (ponedjeljak i utorak)

– Božić i prvi dan po Božiću, Sveti Stjepan

Uvodnik

Usahnula sreća

Dr. sc. Vlado BRKANIĆ, urednik



Dok radništvo u Hrvatskoj željno iščekuje sretnu budućnost koja već započinje u siječnju 2024. godine, računovođe i računalni programeri u očaju rješavaju načine obračuna plaće za prosinac koja će se isplatiti u siječnju 2024. godine. Ali radost iščekivanja većih plaća brzo će usahnuti, već u veljači 2024. godine. Čak je i svemoćna politika ušla u slijepu ulicu. Smanjene osnovice za obračun mirovinskog osiguranja za 300 eura primijenit će se u obračunu plaće za prosinac 2023. godine, i to na one zaposlenike koji imaju minimalnu bruto-plaću 700 eura. Učinak povećanja neto-plaće na temelju smanjenja osnovice za MIO I. bit će već u siječnju neznatan jer je minimalna plaća povećana na 840 eura, pa se svota umanjenja spušta na 230 eura ili manje.

Što je krajnji učinak takva zakonskog uređenja? Pokušaj Vlade RH da poveća neto-plaće. Protuučinak je manji dotok sredstava s temelja doprinosa u Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje. Kako se već sada iz državnog proračuna u mirovinski fond dotira oko 3 mlrd. eura godišnje, u budućnosti će trebati svotu transfera još povećati. Oda-kle? Na teret nas – poreznih obveznika.

Spoznaja da će to imati takav učinak na državni proračun Vlada je minimalizirala s povećanjem minimalne plaće pa će se broj korisnika nove olakšice znatno smanjiti. Radost brojnih zaposlenika usahnut će već u veljači, a kakvo će stajalište zauzeti zbog neispunjenih očekivanja koje je Vlada pobudila, neka o tome misle akteri koji su to i osmislili. Ili pak računaju na zaborav.

U prošlom broju časopisa pisao sam o problemima struke. Ove godine izvršeno je 30 godina od stupanja na snagu prvog Zakona o računovodstvu. Kad usporedim tekst iz 1993. godine s današnjim koji je donesen 2015. godine s naknadnim izmjenama i dopunama, vratio bih se na prvotni. Onaj je zakon, u biti, ono što npr. u Njemačkoj sadržava Zakon o društvima s ograničenom odgovornošću. Istaknut ću ono što je bilo i u našem Zakonu o računovodstvu, od organizacije knjigovodstva, propisanih pozicija financijskih izvještaja, obveznika revizija do javne objave i dr. Zadržat ću se na onome što je danas kod nas pogrešno, a to su obveznici revizije. Znatno broj malih poduzetnika s prihodom većim od 3,981 mil. eura, aktivom 1,99 mil. eura i s 25 zaposlenih postaju obveznicima revizije. Toga nema nigdje, a tako nije bilo ni 1993. godine kada je obveza obuhvaćala velike i srednje poduzetnike te male ako su d.d. Nepotrebno trošku izlaže se dio malih poduzetnika, što nitko ne želi vidjeti. Kakav je interes javnosti za njihovim poslovanjem? Britanci koji su poslove revizije doveli do savršenstva, rade reviziju da bi vlasnici kapitala kontrolirali upravu društva da ih ne potkrađa, vara i ne obmanjuje uljepšanim financijskim rezultatima. Kod nas su članovi uprave ujedno i vlasnici udjela u kapitalu pa je teško pretpostaviti da će sami sebe varati. Ako varaju na porezima, za to postoji Porezna uprava s kontrolnim aparatom, to nije posao revizije.

Javna objava je potpuno ukinula značenje poslovne tajne. Dok računovođe, revizori i porezni savjetnici već prema etičkim pravilima ne smiju javno govoriti o onome što znaju, objavom se sve razotkrije. Držim da bi pristup podacima mogli imati samo ako postoji nečiji pravni interes ili ih sami poduzetnici žele objaviti. Stari je ZOR javnu objavu propisivao samo za velike i srednje poduzetnike u skraćenom obliku. Prema svemu tome mogli bismo reći da su to bila stara dobra vremena. *A svi mi iz RRiF-a želimo vam bolja nova vremena – sretnu i uspješnu novu 2024. godinu.*

Obračun plaće i drugih dohodaka u 2024. godini

Izmjene Zakona o porezu na dohodak i Zakona o doprinosima objavljene su u Nar. nov., br. 114/23. koje donose novosti pri obračunu plaće, ali i drugih primitaka koji se ostvaruju prema drugim izvorima dohodaka. Na portalu e-Savjetovanje u trenutku pisanja ovog članka nalaze se prijedlog Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak i prijedlog Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o doprinosima. Neke odredbe navedenih propisa stupit će na snagu od 2. prosinca 2023. godine jer tada stupaju na snagu odredbe Zakona izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 114/23.), što znači da će se pri isplataima nekih primitaka novi način obračuna plaće primjenjivati već pri isplataima u prosincu 2023. godine. Više o tome i o obračunu plaće i drugih dohodaka u 2024. godini pročitajte u nastavku.

Napomena! Ovaj je članak pisan prema prijedlogu propisa koji su objavljeni na e-Savjetovanju. Do konačne objave propisa moguće su izmjene u odnosu na objavljeni tekst Pravilnika.

1. UVOD U OBRAČUN PLAĆE U 2024. GODINI

Radi omogućavanja većega raspoloživog neto-primitka zakonodavac radnicima koji imaju niže dohotke donosi pravo na umanjnje mjesečne osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti – MIO I. stup.

Naime, pri obračunu plaće znatan broj bruto-plaća utvrđenih u nižim svotama ne podliježu obvezi obračuna poreza na dohodak pa tako u slučaju promjena poreznih stopa radnici s nižim primanjima ne ostvaruju povećanje neto-primitka jer njihove plaće nisu opterećene porezom na dohodak.

Izmjene Zakona o doprinosima za umanjnje mjesečne osnovice za obračun doprinosa stupit će na snagu 1. prosinca 2023. godine kako bi se umanjnje osnovice za doprinose primjenjivalo već za plaće za prosinac 2023. godine koje se, u pravilu, isplaćuju u siječnju 2024. godine. U jednakim rokovima dospijevaju i propisi vezani za obračun poreza na dohodak.

Novosti koje su obuhvaćene poreznom reformom, a vezane su za obračun plaće, uključuju novi:

- način utvrđivanja mjesečne osnovice za obračun doprinosa,
- svotu osobnog odbitka i novi način povećanja osnovnoga osobnog odbitka za djecu i uzdržavane članove
- porezni razredi na temelju kojih se utvrđuje porez na dohodak od nesamostalnog rada
- ukidanje prireza
- nove stope poreza na dohodak.

Umanjenje mjesečne osnovice za obračun doprinosa propisuje se za osiguranike po osnovi radnog odnosa čija je ukupna mjesečna bruto-plaća utvrđena u svoti do 1.300,00 €.

Za sve svote ukupne bruto mjesečne plaće do 700,00 € svota umanjjenja je fiksna i iznosi 300,00 €.

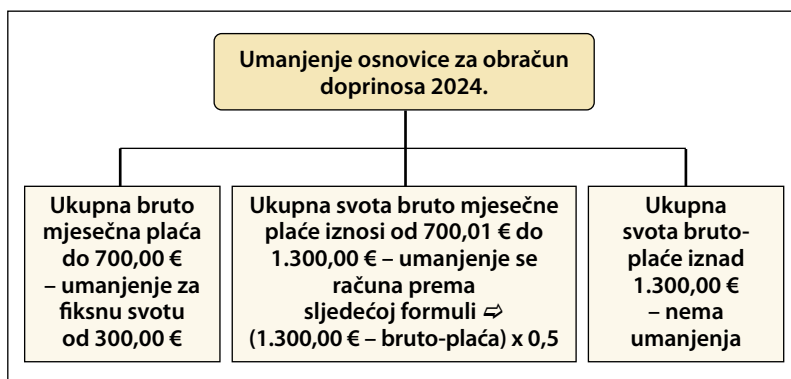
Prema Izmjeni Zakona o doprinosima, kada ukupna svota mjesečne bruto-plaće iznosi od 700,01 € do 1.300,00 €, svota umanjjenja mjesečne osnovice

izračunava se kao umnožak koeficijenta 0,5 i razlike najviše svote bruto mjesečne plaće na koju se primjenjuje pravo na umanjnje mjesečne osnovice u svoti od 1.300,00 € i ukupne svote bruto-plaća za određeni mjesec.

Umanjenje osnovice za obračun doprinosa za MIO I. stup koristi se bez obzira na broj dana provedenih u osiguranju određenog mjeseca i bez obzira na to je li riječ o radu u punom odnosno nepunom radnom vremenu (čl. 21.a st. 3. Zakona o doprinosima).

Navedena umanjjenja prikazana su u nastavku.

Slika 1. Umanjenje osnovice za obračun doprinosa u 2024. godini



Zbog uvođenja umanjjenja mjesečne osnovice za obračun doprinosa za MO I. stup, a radi izvješćivanja o utvrđenim obvezama doprinosa Pravilnikom se propisuje prilagodba Obrasca JOPPD i način izvješćivanja prilikom umanjjenja mjesečne osnovice. Zbog primjene tog propisa od 1. prosinca 2023. godine odredbe Pravilnika vezane za iskazivanje umanjjenja mjesečne osnovice stupaju na snagu 2. prosinca 2023. godine. U Obrascu JOPPD mijenjaju se nazivi dosadašnjih polja 7.2 i 12.9 stranice B Obrasca JOPPD koja su se odnosila na iskazivanje obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom koji se više ne obračunava.

U polje 7.2. stranice B Obrasca JOPPD upisuje se na oznaku načina umanjjenja mjesečne osnovice za



Prepoznajte kvalitetu . . .



MAJATO PROM d.o.o.

Tel. 092 2193 510

www.poslovni-oglasi.com

ABC

tečajevi talijanskog jezika i kulture

vl. Silvia Venchiarutti

Gundulićeva 55, ZAGREB
tel/fax. 01/4680-728
mob. 098/621-847
www.abscuola.eu

ĐURAŠIN
KNJIGOVODSTVO

vl. Mateja Đurašin

Malogorička 34
10 410 Velika Gorica
tel/fax. 01/6215-162
mob. 095/9137-500
knjig.durasin@gmail.com

Book STOP

Ilica 34, Zagreb
Tel: 01 2361 920
info@bookstop.hr
www.bookstop.hr

knjižara i diskont

KNJIGOVODSTVO ZRNC j.d.o.o.

Balokovićeva 13
10 020 Zagreb
tel. 099/5902-023
www.knjigovodstvo-zmc.hr
knjigovodstvo.zmc@gmail.com

Dar usluge d.o.o.
30 godina poslovanja

Knjigovodstvene usluge, profesionalno, ažurno i kvalitetno, podrška u poslovanju

Šišićeva ulica 8, Zagreb
Tel. +385 1 6623 591
+385 1 6623 590
darusluge@net.amis.hr

bin since 1992

binissimo

za proizvodnju i trgovinu zaštitne opreme

Ulica Jaglaca 17, 10 360 Sesvete
tel. 01/2059-346, 01/2059-999
mob. 098/474-757
www.bin-oprema.hr
info@bin-oprema.hr

EURO ZITEL CONTROL

Bolnička cesta 94
10 090 Zagreb
tel. 01/3475-658
www.zitel.hr
zitel@zitel.hr

KONTO INDIKATOR

vl. Dubravka Hinš

knjigovodstveno-računovodstvene usluge

Brkljačićeva 6, Zagreb
tel. 098/677-817 • www.kontoindikator.com

PASIVA d.o.o.

knjigovodstveni servis

Kombolova 1, Zagreb • tel. 091/5788-799
www.pasiva.hr • pasiva@pasiva.hr

zaštita na radu,
zaštita od požara,
zaštita okoliša

AGUS-PROM d.o.o.

knjigovodstvene usluge, poslovno savjetovanje

Bana J.Jelačića 39, JASTREBARSKO
tel. 01/6284-700, 01/6282-700 • www.agus-prom.hr

SERVIS NAJAM PRODAJA

UREDSKE OPREME

e-mail: info@image-enter.hr

Osječka 18, Bjelovar • tel. 043/221-700
www.image-enter.hr

IMAGE ENTER d.o.o.

KONPLAST
SOFTWARE SOLUTIONS

PROGRAMSKA RJEŠENJA ZA VAŠE POSLOVANJE

Matije Gupca 10, Pušćine • 40 305 Nedelišće
tel. 040/895-520
www.konplast.hr

Binar

Stjepana Planića 8, ZAGREB
tel. 01/6061-470
fax. 01/6061-469
www.binar.hr • www.binsys.eu
binar@binar.hr

33 godine s vama!

- Binsys ERP > BINsys ERP/FIN (knjig. za poduzeća/knjig. firme)
- BINWin robno komercijalno poslovanje/fakture/skladišta
- WEB aplikacije: webHRM, webVatrogastvo, webServis, webTESTjzika...
- Izrada WEB siteova, WEBSHOP by BINAR, web CMS by BINAR
- Oprema: računala, notebook, server LINUX/WINDOWS, MSFT Windows, Office...

Knjigovodstveni ured

AGROPHARM d.o.o.

knjigovodstveno-računovodstvene usluge

OVLAŠTENI RAČUNOVOĐA
SNJEŽANA RELKOVIĆ

Petra Krešimira IV br.12, SL. BROD
tel/fax. 035/490-702, mob. 098/259-903
agropharm@net.hr

Z-A PROMET d.o.o.

knjigovodstveno-računovodstvene usluge

Matije Gupca 27, Osijek
031/505-000, 099/8278-948
prometza@gmail.com

animo
MEĐUNARODNA ŠPEDIČIJA
INTERNATIONAL FORWARDER

Organiziramo:

Svakodnevna paketna i paletna preuzimanja Italija
Zbirni cestovni prijevoz u EU
Prekomorski kontejnerski prijevoz (LCL i FCL)
Carinsko zastupanje

www.animo.hr • transport@animo.hr • tel. 051 321 789

KONTOAR
KNJIGOVODSTVENI SERVIS

POSLOVNICA
NOVA GRADIŠKA
JURJA HAULIKA 6A
WWW.KONTOAR.HR
info@kontoar.hr

KONTOAR
računajte na uspjeh!

#proknjizime

TEL/FAX
+385 35 331 560
+385 91 1905 027
+385 91 1905 028

DOLINAR d.o.o.
Računovodstvene i knjigovodstvene usluge

Lipa 2D
51 000 RIJEKA
tel./fax. 051/504-711
dolinar@dolinar.hr

Arithmetica d.o.o.

knjigovodstveni servis



- Knjigovodstvene usluge
- Govorno područje: češki, njemački i engleski

Antuna Gustava Matoša 1, TROGIR
tel. 021/885-268, 099/2850-012
arimetikatg@gmail.com

Čestit Božić te sretna i uspješna Nova 2024. Godina

AKTUALNA TEMA

obračun doprinosa za MO na temelju generacijske solidarnosti, i to:

- 0 – ako stjecatelj nema pravo na umanj enje
- 1 – ako stjecatelj ima ukupnu svotu mjesečnih bruto-plaća do 700,00 €
- 2 – ako stjecatelj ima ukupnu svotu mjesečnih bruto-plaća od 700,01 do 1.300,00 €
- 3 – ako stjecatelj ima više poslodavaca i dostavlja izjavu o svotama mjesečnih bruto-plaća
- 4 – ako se za stjecatelja koriste podatci Porezne uprave o svoti umanj enja mjesečne osnovice.

U polje 12.9. stranice B Obrasca JOPPD upisuje se svota umanj enja mjesečne osnovice za obračun doprinosa za MO na temelju generacijske solidarnosti.

U odnosu na razrede prema kojima se koristi umanj enje za MIO I., treba istaknuti da je minimalna plaća za 2024. godinu utvrđena u svoti od 840,00 € (Uredba o minimalnoj plaći Nar. nov., br. 125/23). To znači da će se minimalna plaća za radnike koji rade puno radno vrijeme povećati sa 700,00 € na 840,00 €. U skladu s time u 2024. godini radnici koji su zaposleni na puno radno vrijeme neće biti u mogućnosti koristiti fiksnu olakšicu od 300,00 € počevši od plaće zarađene u siječnju, a koja će se uobičajeno isplaćivati u veljači. Koju visinu olakšice će koristiti, prikazano je u nastavku.

Tablica 1. *Obračun doprinosa za minimalnu plaću od 840,00 € (plaća zarađena u siječnju 2024. i nadalje)*

Red. br.	Opis	2024.
1.	Bruto-plaća	840,00
2.	Umanjenje za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje	230,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa MIO I.	610,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa MIO II.	840,00
5.	Doprinos za MIO I. 15 %	91,50
6.	Doprinos za MIO II. 5 %	42,00
7.	Ukupno doprinosi iz plaće	133,50

$(1.300,00 - 840,00) \times 0,5 = 230 \text{ €}$

No treba imati na umu da se plaća zarađena u prosincu isplaćuje u siječnju te ako je ona utvrđena u svoti minimalne plaće, koristit će se svota propisana za 2023. godinu, a to je 700,00 €. To znači da će se za minimalnu plaću koja će se isplaćivati za prosinac u siječnju moći pri obračunu koristiti olakšica od 300,00 €.

Tablica 2. *Minimalna plaća zarađena u prosincu (minimalna plaća važeća za 2023. godinu)*

Red. br.	Opis	Isplata u siječnju 2024.
1.	Bruto-plaća	700,00
2.	Umanjenje za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje	300,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa MIO I.	400,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa MIO II.	700,00
5.	Doprinos za MIO I. 15 %	60,00
6.	Doprinos za MIO II. 5 %	35,00
7.	Ukupno doprinosi iz plaće	95,00

Korisnici prava na umanj enje mjesečne osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje su

svi osiguranici po osnovi radnog odnosa čija ukupna mjesečna bruto-plaća ne prelazi svotu od 1.300,00 € (rad u nepunom radnom vremenu koji uključuje i radni odnos umirovljenika do polovine punoga radnog vremena i sl.).

2. NA KOJE SE PRIMITKE (NE) MOŽE KORISTITI UMANJ ENJE OSNOVICE ZA OBRAČUN DOPRINOSA

Umanjenje osnovice za obračun doprinosa prema izmjenama Zakona o doprinosima **ne odnosi se na primitke koji se ne smatraju plaćom** za redovan rad točno određenog mjeseca (oporezive prigodne nagrade, bonuse i sl.).

To znači da se umanj enje osnovice za obračun doprinosa može primijeniti samo na primitke koji se isplaćuju radnicima i smatraju se plaćom za redovan rad.

Tako se umanj enje doprinosa za MIO I. može koristiti pri obračunu:

- plaće odnosno primitka od nesamostalnog rada, oporezivim porezom na dohodak, što ga poslodavac ili druga osoba umjesto poslodavca isplaćuje ili daje u naravi ili je dužna isplatiti osiguraniku za rad u određenom mjesecu prema ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu
- mjesečne osnovice odnosno plaće koju je poslodavac ili druga osoba umjesto poslodavca obvezna isplatiti osiguraniku prema ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu odnosno prema drugom aktu koji uređuje obveze poslodavca prema radniku, a za rad u punom radnom vremenu ne može biti niža od najniže mjesečne osnovice, odnosno za rad u punom radnom vremenu osiguraniku koji je istodobno kod poslodavca član uprave trgovačkog društva, ili izvršni direktor trgovačkog društva, ili likvidator ili upravitelj zadruga ne može biti niža od umnoška svote prosječne plaće i koeficijenta 0,65
- novčane naknade i dodataka na plaću što ih poslodavac, za određeni mjesec, isplati pripadniku operativnih snaga zaštite i spašavanja za vrijeme mobilizacije i sudjelovanja u akcijama pružanja pomoći u Republici Hrvatskoj ili izvan teritorija Republike Hrvatske, a koju, u skladu s posebnim propisom, refundira od tijela koje je naložilo mobilizaciju ili sudjelovanje u akcijama pružanja pomoći.

Na sve ostale primitke koje poslodavac isplaćuje radniku, a ne smatraju se plaćom, nego ostalim primitkom, ne može se umanjivati mjesečna osnovica za obračun MIO I.

Naime, prema čl. 22. Zakona o doprinosima, osnovicom obračuna doprinosa za osiguranika po osnovi radnog odnosa smatraju se i svote ostalih primitaka od nesamostalnog rada, oporezivih porezom na dohodak.

Ostalim primitcima na koje se **ne može primijeniti umanj enje osnovice** za obračun doprinosa smatraju se osobito:

- 1) primitci po osnovi naknada, potpora, nagrada, darova, dnevnica, terenskog dodatka, pomorskog dodatka i otpremnine isplaćeni iznad neporezivih svota, u skladu s propisima o porezu na dohodak

- 2) primitci radi prekida radnog odnosa
- 3) premije osiguranja koje poslodavci plaćaju za svoje radnike po osnovi životnog osiguranja, osiguranja njihove imovine, privatnoga zdravstvenog osiguranja, dopunskoga i dodatnoga zdravstvenog osiguranja iznad propisanih svota i dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja iznad propisane svote, u skladu s propisima o porezu na dohodak
- 4) ostali primitci što ih poslodavac isplaćuje ili daje radniku za obavljeni rad u skladu s ugovorom o radu, pravilnikom o radu, kolektivnim ugovorom ili posebnim propisom, a ti se primjeri ne odnose na naknadu za rad u određenom mjesecu, kao što su: dodatna plaća (izvan redovitih mjesečnih plaća), bonus za postignute rezultate i ostali slični primici od nesamostalnog rada.

Nadalje, prema čl. 16b. Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o doprinosima, umanjeње mjesečne osnovice ne primjenjuje se prilikom obračuna doprinosa na najnižu mjesečnu osnovicu u slučajevima kada poslodavac ne isplaćuje plaću:

- za vrijeme u kojemu radnik koristi neplaćeni dopust ili
- nije radio zbog drugih razloga, u skladu s propisima o radu, a za to vrijeme radni odnos nije prekinut.

3. UTVRĐIVANJE OSOBNOG ODBITKA I OBRAČUN POREZA NA DOHODAK

Izmjenama Zakona o porezu na dohodak osnovni osobni odbitak povećava se s 530,90 € na 560,00 €. Također se mijenjaju i koeficijenti koji se koriste pri izračunu uvećanoga osobnog odbitka po osnovi uzdržavanih članova i invalidnosti. U skladu s izmjenama, u nastavku su prikazane svote osobnog odbitka za uzdržavane članove i invalidnost i usporedba s trenutačnim stanjem iz Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 151/22.).

Tablica 3. Osobni odbitak u 2024. godini

OPIS	TRENUTAČNO STANJE – koeficijenti i svote prema osnovici osobnog odbitka od 331,81 €		U 2024. godini – koeficijenti i svote prema osobnom odbitku od 560,00 €	
	koeficijent	svota	koeficijent	svota
Osnovni osobni odbitak	1,6	530,90	–	560,00
Uzdržavani član	0,7	232,27	0,5	280,00
1. dijete	0,7	232,27	0,5	280,00
2. dijete	1,0	331,81	0,7	392,00
3. dijete	1,4	464,53	1,0	560,00
4. dijete	1,9	630,44	1,4	784,00
5. dijete	2,5	829,53	1,9	1.064,00
6. dijete	3,2	1.061,79	2,5	1.400,00
7. dijete	4,0	1.327,24	3,2	1.792,00
8. dijete	4,9	1.625,87	4,0	2.240,00
9. dijete	5,9	1.957,68	4,9	2.744,00
Invalidnost	0,4	132,72	0,3	168,00
Invalidnost 100 %	1,5	497,72	1,0	560,00

Ostali uvjeti u vezi s pitanjem tko se može smatrati djetetom, uzdržavanim članom uže obitelji i dr. nisu mijenjani. Uzdržavana djeca te uzdržavani članovi uže obitelji **ne smiju** (uz propisane iznimke koje ne uključuju u cenzus) **ostvariti više od 3.360,00 €** (trenutačni cenzus je 3.185,40 €) primitaka (oporezivih i neoporezivih) kako bi za njih porezni obveznik mogao koristiti uvećani osobni odbitak.

Prema Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak mijenja se svota godišnje i mjesečne porezne osnovice. Tako se u čl. 19. Zakona o porezu na dohodak godišnji porez na dohodak podmiruje po nižoj stopi na poreznu osnovicu do visine 50.400,00 € te po višoj stopi na dio porezne osnovice koji prelazi svotu od 50.400,00 €, umjesto dosadašnjih 47.780,28 €.

Jednako tako, **pređujem poreza na dohodak od nesamostalnog rada obračunava se primjenom stopa utvrđenih prema čl. 19.a toga Zakona, i to:**

- **niže stope na mjesečnu poreznu osnovicu do visine 4.200,00 € te**
- **više stope na mjesečnu poreznu osnovicu koja prelazi svotu od 4.200,00 €.**

Pripadnost poreza na dohodak prema čl. 1. st. 3. Zakona o porezu na dohodak određuje se prema **prebivalištu / uobičajenom boravištu** poreznog obveznika. Prebivalište / uobičajeno boravište u poreznom se smislu **ne utvrđuje** prema Zakonu o prebivalištu (Nar. nov., br. 144/12. i 114/22.), nego prema odredbama Općega poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16. do 114/22.). Kada porezni obveznik u Republici Hrvatskoj nema prebivalište ni uobičajeno boravište, pripadnost se određuje prema sjedištu odnosno prebivalištu / uobičajenom boravištu isplatitelja.

Trenutačno se porez na dohodak uvećava za prirez porezu na dohodak primjenom propisane stope prireza na utvrđenu svotu poreza na dohodak prema izvoru dohotka koji prema čl. 5. st. 2. Zakona o porezu na dohodak može biti i dohodak od nesamostalnog rada. U paketu izmjena poreznih zakona je i Zakon o lokalnim porezima prema kojemu se ukida prirez. Ta će izmjena biti u primjeni od 1. siječnja 2024. godine.

Kako bi se u proračunu jedinica lokalne samouprave nadomjestio manjak ukidanjem prireza, jedinica ma lokalne samouprave (gradovima i općinama) dane

Aura Soft

vaš partner za 2023.

Poslovne knjige

WinXEuro

Aura Soft d.o.o., K. Lazarića 1d, 52000 Pazin
Tel: 052-621929 aurasoft@aurasoft.hr
www.aurasoft.hr

AKTUALNA TEMA

su ovlasti da samostalno svojim odlukama upravljaju visinom poreznih stopa za sve godišnje dohotke. Izmjenama Zakona o porezu na dohodak **odredio se veći raspon viših i nižih poreznih stopa, ovisno o veličini jedinice lokalne samouprave, koje mogu odrediti jedinice lokalne samouprave.** Tako je predviđeno da visine poreznih stopa određuju predstavnička tijela jedinica lokalne samouprave svojom odlukom. Predstavničko tijelo jedinica lokalne samouprave može svojom odlukom propisati visine poreznih stopa u propisanim granicama, i to:

- 1) općina – nižu stopu u granicama od 15 % do 22 % te višu stopu u granicama od 25 % do 33 %
- 2) grad s manje od 30.000 stanovnika nižu stopu u granicama od 15 % do 22,40 % te višu stopu u granicama od 25 % do 33,60 %
- 3) grad s više od 30.000 stanovnika nižu stopu u granicama od 15 % do 23 % te višu stopu u granicama od 25 % do 34,50 %
- 4) Grad Zagreb nižu stopu u granicama od 15 % do 23,60 % te višu stopu u granicama od 25 % do 34,50 %.

Tablica 4. Pregled poreznih razreda i poreznih stopa mjesečne porezne osnovice kod obračuna dohotka od nesamostalnog rada – plaće

Predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave	Porezni razred do 4.200,00 €	Porezni razred iznad 4.200,00 €
1. Općina	nižu stopu u granicama od 15 % do 22 %	višu stopu u granicama od 25 % do 33 %
2. Grad s manje od 30.000 stanovnika	nižu stopu u granicama od 15 % do 22,40 %	višu stopu u granicama od 25 % do 33,60 %
3. Grad s više od 30.000 stanovnika	nižu stopu u granicama od 15 % do 23 %	višu stopu u granicama od 25 % do 34,50 %
4. Grad Zagreb	nižu stopu u granicama od 15 % do 23,60 %	višu stopu u granicama od 25 % do 34,50 %

Pod pretpostavkom da će Grad Zagreb imati najveće porezne stope pri oporezivanju dohotka od nesamostalnog rada, projekciju obračuna plaće prikazana je u nastavku.

Tablica 5. Obračun plaće s najvišim stopama poreza na dohodak utvrđene za poreznu osnovicu određene u svoti do 4.200,00 €

Red. br.	Opis	Svota (u €)	
1.	Bruto-plaća	1.000,00	2.000,00
2.	Umanjenje osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje	150,00	0,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa MIO I.	850,00	2.000,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa MIO II.	1.000,00	2.000,00
5.	Doprinos za MIO I. 15 %	127,50	300,00
6.	Doprinos za MIO II. 5 %	50,00	100,00
7.	Ukupno doprinosi iz plaće	177,50	400,00
8.	Dohodak	822,50	1.600,00
9.	Osobni odbitak	560,00	560,00
10.	Porezna osnovica	262,50	1.040,00

Red. br.	Opis	Svota (u €)	
11.	Porez na dohodak 23,60 % do 4.200,00 €	61,95	245,44
12.	Neto	760,55	1.354,56
13.	Doprinos za zdravstveno osiguranje 16,5%	165,00	330,00

Pod pretpostavkom da će Grad Zagreb izabrati najveće porezne stope u odnosu na porezne razred do i od 4.200,00 €, obračun plaće u ovom bi slučaju mogao izgledati kako prikazujemo u nastavku.

Tablica 6. Obračun plaće kada porezna osnovica prelazi 4.200,00 €

Red. br.	Opis	Svota (u €)
1.	Bruto-plaća	7.000,00
2.	Umanjenje osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje	0,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa MIO I.	7.000,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa MIO II.	7.000,00
5.	Doprinos za MIO I. 15 %	1.050,00
6.	Doprinos za MIO II. 5 %	350,00
7.	Ukupno doprinosi iz plaće	1.400,00
8.	Dohodak	5.600,00
9.	Osobni odbitak	560,00
10.	Porezna osnovica	5.040,00
11.	Porez na dohodak 23,60 % do 4.200,00 €	991,20
12.	Porez na dohodak 35,40 % iznad 4.200,00 €	297,36
13.	Ukupno porez na dohodak	1.288,56
14.	Neto	4.311,44
15.	Doprinos za zdravstveno osiguranje 16,5 %	1.155,00

Ako predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave ne donese odluku u propisanom roku, primjenjivat će se porezne stope od 20 % i 30 %.

Primjer 1. Primjena linearnog modela

Osiguranik je po osnovi radnog odnosa zaposlen na puno radno vrijeme, s ugovorenom bruto-plaćom od 1.200,00 €. Umanjenje mjesečne osnovice utvrđuje se linearnim modelom primjenom sljedeće formule: $0,5 \times (1.300,00 - \text{ukupna mjesečna bruto-plaća})$, što u ovom slučaju znači $0,5 \times (1.300,00 - 1.200,00) = 50,00$ €.

Tablica 7. Obračun plaće za prosinac 2023. godine – puno radno vrijeme – plaća veća od 700,00 €

Opis	Svota (u €)
BRUTO-PLAĆA	1.200,00
I. OBRAČUN DOPRINOSA	
1. Osnovica za obračun doprinosa (bruto-plaća)	1.200,00
2. Svota umanjena mjesečne osnovice za MO I. stup	50,00
3. Mjesečna osnovica za MO I. stup (1. – 2.)	1.150,00
4. Doprinos za MO I. stup (3. x 15 %)	172,50
5. Doprinos za MO II. stup (1. x 5 %)	60,00
6. Ukupno doprinosi za MO (4. + 5.)	232,50
7. Doprinos za ZO (1. x 16,5 %)	198,00

Opis	Svota (u €)
II. POREZNA OSNOVICA	
1. Primitak (bruto-plaća)	1.200,00
2. Izdatak (doprinosi za MO)	232,50
3. Dohodak (1. – 2.)	967,50
4. Osobni odbitak	560,00
5. Porezna osnovica (3. – 4.)	407,50
III. OBRAČUN POREZA	
1. Svota porezne osnovice	407,50
1.1. Osnovica za primjenu niže stope (do 4.200,00 €)	407,50
1.2. Osnovica za primjenu više stope (iznad 4.200,00 €)	0,00
2. Ukupno porez (Grad Vodice)	81,50
2.1. Porez po nižoj stopi (20 %*)	81,50
2.2. Porez po višoj stopi (30 %*)	0,00
IV. SVOTA ZA ISPLATU (II.3. – III.2.)	886,00

* Prema Odluci o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Grada Vodica (Nar. nov., br. 131/23.)

4. OBRAČUN PLAĆE ZA RADNIKE KOJI RADE U NEPUNOM RADNOM VREMENU

4.1. OBRAČUN PLAĆE KADA RADNIK RADI U NEPUNOM RADNOM VREMENU KOD JEDNOG POSLODAVCA

Imajući u vidu sve prethodno navedeno, olakšicu od 300,00 € koristit će radnici koji će imati utvrđeni bruto-primitak do 700,00 €, a to će možebitno biti radnici koji rade u nepunom radnom vremenu, umirovljenici zaposleni na pola radnog vremena i sl. U skladu s tim obračun doprinosa za radnika koji radi u nepunom radnom vremenu kod jednog poslodavca mogao bi izgledati kako prikazujemo u nastavku.

Primjer 2. Iskazivanje fiksne svote umanjjenja za radnika koji radi kod jednog poslodavca u nepunom radnom vremenu

Osiguranik po osnovi radnog odnosa zaposlen je u nepunom radnom vremenu od 4 sata dnevno s ugovorenim mjesečnom bruto-plaćom od 600,00€. S obzirom na ukupnu isplaćenu bruto-plaću u tom mjesecu, koristi se fiksna svota umanjjenja mjesečne osnovice za obračun doprinosa prvoga mirovinskog stupa u svoti od 300,00 €.

Tablica 8. Obračun plaće za prosinac 2023. godine

Opis	Svota (u €)
BRUTO-PLAĆA	600,00
I. OBRAČUN DOPRINOSA	
1. Osnovica za obračun doprinosa (bruto-plaća)	600,00
2. Svota umanjjenja mjesečne osnovice za MO I. stup	300,00
3. Mjesečna osnovica za MO I. stup (1. – 2.)	300,00
4. Doprinos za MO I. stup (3. x 15 %)	45,00
5. Doprinos za MO II. stup (1. x 5 %)	30,00
6. Ukupno doprinosi za MO (4. + 5.)	75,00
7. Doprinos za ZO (1. x 16,5 %)	99,00
II. POREZNA OSNOVICA	

Opis	Svota (u €)
1. Primitak (bruto-plaća)	600,00
2. Izdatak (doprinosi za MO)	75,00
3. Dohodak (1. – 2.)	525,00
4. Osobni odbitak	525,00
5. Porezna osnovica (3. – 4.)	0,00
III. OBRAČUN POREZA	
1. Svota porezne osnovice	0,00
1.1. Osnovica za primjenu niže stope (do 4.200,00 €)	0,00
1.2. Osnovica za primjenu više stope (iznad 4.200,00 €)	0,00
2. Ukupno porez (Grad Vodice)	0,00
2.1. Porez po nižoj stopi (20 %*)	0,00
2.2. Porez po višoj stopi (30 %*)	0,00
IV. SVOTA ZA ISPLATU (II.3. – III.2.)	525,00

* Prema Odluci o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Grada Vodica (Nar. nov., br. 131/23.)

Jednako tako treba voditi računa i o radnicima (kao što su to najčešće umirovljenici) koji su osiguranici samo I. stupa, a rade u nepunom radnom vremenu. Oni će imati sljedeći obračun doprinosa:

Tablica 9. Obračun doprinosa za radnika (umirovljenika) u nepunom radnom vremenu

Red. br.	Opis	2024.
1.	Bruto-plaća	500,00
2.	Umanjenje za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje	300,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa MIO I.	200,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa MIO II.	0,00
5.	Doprinos za MIO I. 20 %	40,00
6.	Doprinos za MIO II. 5 %	0,00
7.	Ukupno doprinosi iz plaće	40,00

Primjer 3. Plaća niža od fiksnog umanjjenja

Radnik je zaposlen u nepunom radnom vremenu od 2 sata dnevno s ugovorenim mjesečnom bruto-plaćom u svoti od 250,00 € kod jednog poslodavca. Iako bi prema svoti plaće (do 700,00 €) umanjjenje osnovice bilo fiksno i iznosilo 300,00 €, s obzirom na to da osnovica za obračun doprinosa ne može biti negativna, umanjjenje osnovice može se koristiti samo do svote utvrđene osnovice za obračun ostalih doprinosa, u konkretnom slučaju u svoti od 250,00 €. Osiguranik je samo I. stupa.

Tablica 10. Obračun plaće za prosinac 2023. godine

Opis	Svota (u €)
BRUTO-PLAĆA	250,00
I. OBRAČUN DOPRINOSA	
1. Osnovica za obračun doprinosa (bruto-plaća)	250,00
2. Svota umanjjenja mjesečne osnovice za MO I. stup	250,00
3. Mjesečna osnovica za MO I. stup (1. – 2.)	0,00
4. Doprinos za MO I. stup (3. x 20 %)	0,00
5. Doprinos za MO II. stup (1. x 0 %)	0,00

Opis	Svota (u €)
6. Ukupno doprinosi za MO (4. + 5.)	0,00
7. Doprinos za ZO (1. x 16,5 %)	41,25
II. POREZNA OSNOVICA	
1. Primitak (bruto-plaća)	250,00
2. Izdatak (doprinosi za MO)	0,00
3. Dohodak (1. – 2.)	250,00
4. Osobni odbitak	250,00
5. Porezna osnovica (3. – 4.)	0,00
III. OBRAČUN POREZA	
1. Svota porezne osnovice	0,00
1.1. Osnovica za primjenu niže stope (do 4.200,00 €)	0,00
1.2. Osnovica za primjenu više stope (iznad 4.200,00 €)	0,00
2. Ukupno porez (Grad Vodice)	0,00
2.1. Porez po nižoj stopi (20 %*)	0,00
2.2. Porez po višoj stopi (30 %*)	0,00
IV. SVOTA ZA ISPLATU (II.3. – III.2.)	250,00

* Prema Odluci o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Grada Vodica (Nar. nov., br. 131/23.)

4.2. OBRAČUN PLAĆE KADA RADNIK RADI KOD VIŠE POSLODAVACA

Svi osiguranici kojima svota bruto-plaća prelazi svotu od 1.300,00 € neće imati pravo na korištenje umanjenja mjesečne osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti.

O tome trebaju voditi računa radnici koji imaju više isplattelja, jer kada radnik ima višekratnih isplata tijekom mjeseca od jednog ili više poslodavaca, **ukupna svota bruto-plaća ne smije prelaziti najvišu svotu od 1.300,00 € kako bi se imalo pravo na korištenje umanjenja mjesečne osnovice.**

To znači da je utvrđivanje olakšice za umanjenje osnovice za obračun doprinosa kumulativno na razini mjeseca za konkretnog osiguranika. Umanjenje osnovice za obračun doprinosa smatrat će se konačnim obračunom te se neće u tom smislu provoditi godišnji obračun.

Nadalje, ako je radnik zaposlen kod dvaju ili više poslodavaca, poslodavac pri obračunu koristi **umanjenje mjesečne osnovice razmjerno udjelu pojedine bruto-plaće po poslodavcu u odnosu na ukupnu svotu bruto-plaća kod svih poslodavaca**, i to ponajprije na temelju podataka Porezne uprave o ukupnom pravu na umanjenje prema podacima za prethodni mjesec, osim kada radnik dostavi izjavu o broju poslodavaca i svoti bruto-plaće kod svakog poslodavca za tekući mjesec. Dakle, poslodavci, u pravilu, imaju uvid u podatke o umanjenju po pojedinom radniku, osim u slučaju novog zaposlenja u mjesecu za koji se radi obračun plaće, stoga, da bi radnik koristio pravo na umanjenje, i u toj situaciji mora dati izjavu svim poslodavcima o broju poslodavaca i svoti bruto-plaće kod svakog poslodavca za tekući mjesec. U tom slučaju bez izjave ne može se iskoristiti pravo na umanjenje.

Dakle, prema čl. 21.a. st. 5. Zakona o doprinosima propisano je da ako osiguranik radi kod dvaju ili više

poslodavaca, poslodavac će pri obračunu koristiti umanjenje mjesečne osnovice razmjerno udjelu pojedine bruto-plaće po poslodavcu u odnosu na ukupnu svotu bruto-plaća kod svih poslodavaca na temelju:

- 1) **izjave radnika o broju poslodavaca i svoti bruto-plaće kod svakog poslodavca u tom mjesecu ili**
- 2) **prema podacima Porezne uprave o ukupnom pravu na umanjenje prema podacima za prethodni mjesec ako radnik ne dostavi izjavu.**

Slika 2. Izjava radnika o radu na nepuno radno vrijeme i visini plaće

<p>Marko Markić Balinečka 16 Datum: 10. veljače 2024.</p> <p>Predmet: Izjava o broju poslodavaca i visini plaće Prema čl. 21.a st. 5. Pravilnika o doprinosima za obvezna osiguranja, ja, Marko Markić, izjavljujem da sam zaposlen na nepuno radno vrijeme kod dvaju poslodavaca: Lumpur d.o.o., Savnički gaj 15, 10 000 Zagreb, OIB XXXXXXXXXXXX – visina plaće utvrđena je u svoti od 500,00 € BRUTO te kod poslodavca R PROMET d.o.o., Vukovarska 116, 10 000 Zagreb, OIB XXXXXXXXXXXX – visina plaće utvrđena je u svoti od 350,00 €.</p> <p style="text-align: right;">Marko Markić</p>
--

Primjer 4. Utvrđivanje plaće za radnike u nepunom radnom vremenu na temelju uvida u sustav PU

Radnica **Jana Janić** zaposlena je kod poslodavaca A i B na nepuno radno vrijeme. Radnica nije poslodavcima predala izjave o broju poslodavaca i svotama bruto-plaća kod svakog od njih za tekući mjesec te će poslodavci pri obračunu plaće za nju koristiti umanjenje mjesečne osnovice na temelju uvida u podatke Porezne uprave za prethodni mjesec. Osobni odbitak raspodjeljuje se prema podacima upisanim na Obrascu PK: 70 % kod poslodavca A i 30 % kod poslodavca B.

Umanjenje mjesečne osnovice prema podacima Porezne uprave:

Plaća za prosinac 2023. godine isplaćuje u siječnju 2024. godine, za izračun ukupnog umanjenja promatra se isplaćena plaća za prethodni mjesec, studeni 2023. godine. Primjenjujući propisana pravila izračuna umanjenja osnovice kod svakog poslodavca, Porezna uprava daje uvid u podatke koje se odnose na svotu umanjenja.

- Poslodavac A = 65,48 €
- Poslodavac B = 59,52 €

Porezna uprava na temelju dostavljenih izvješća o isplaćenim plaćama za studeni primjenom propisanih pravila utvrđuje umanjenje mjesečne osnovice razmjerno udjelu pojedine bruto-plaće po poslodavcu u odnosu na ukupnu svotu bruto-plaća kod svih poslodavaca, kako je pokazano u sljedećoj tablici.

Tablica 11. Bruto-plaće za studeni 2023. godine

	Svote iskazane bruto-plaće (€) za studeni 2023. godine u Obrascu JOPPD
Poslodavac A	550,00
Poslodavac B	500,00
UKUPNO:	1.050,00

Primjenjujući linearni model izračuna umanjenja osnovice, **umanjenje osnovice** iznosi:

$$0,5 \times (1.300,00 - 1.050,00) = 125,00 \text{ €}.$$

Obračun udjela bruto plaće kod pojedinog poslodavca u odnosu na ukupnu bruto plaću i pripadajućeg umanjenja:

$$\text{Poslodavac A} - (550,00/1.050,00) \times 100\% = 52,38\% \\ - (125,00 \times 52,38\%) = 65,48 \text{ €}$$

$$\text{Poslodavac B} - (500,00/1.050,00) \times 100\% = 47,62\% \\ - (125,00 \times 47,62\%) = 59,52 \text{ €}$$

➤ **Poslodavac A radnici isplaćuje plaću za prosinac u iznosu 600,00 €, a Poslodavac B u iznosu 510,00 €.**

Tablica 12. Obračun plaće za prosinac 2023. godine

Opis	Svota (u €)	
	Poslodavac A	Poslodavac B
BRUTO-PLAĆA	600,00	510,00
I. OBRAČUN DOPRINOSA		
1. Osnovica za obračun doprinosa (bruto-plaća)	600,00	510,00
2. Svota umanjenja mjesečne osnovice za MO I. stup	65,48	59,52
3. Mjesečna osnovica za MO I. stup (1. - 2.)	534,52	450,48
4. Doprinosa za MO I. stup (3. x 15 %)	80,18	67,57
5. Doprinosa za MO II. stup (1. x 5 %)	30,00	25,50
6. Ukupno doprinosa za MO (4. + 5.)	110,18	93,07
7. Doprinosa za ZO (1. x 16,5 %)	99,00	84,15
II. POREZNA OSNOVICA		
1. Primitak (bruto-plaća)	600,00	510,00
2. Izdatak (doprinosa za MO)	110,18	93,07
3. Dohodak (1. - 2.)	489,82	416,93
4. Osobni odbitak	392,00	168,00
5. Porezna osnovica (3. - 4.)	97,82	248,93
III. OBRAČUN POREZA		
1. Svota porezne osnovice	97,82	248,93
1.1. Osnovica za primjenu niže stope (do 4.200,00 €)	97,82	248,93
1.2. Osnovica za primjenu više stope (iznad 4.200,00 €)	0,00	0,00
2. Ukupno porez (Grad Vodice)	19,56	49,79
2.1. Porez po nižoj stopi (20 %*)	19,56	49,79
2.2. Porez po višoj stopi (30 %*)	0,00	0,00
IV. SVOTA ZA ISPLATU (II.3. - III.2.)	470,26	367,14

* Prema Odluci o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Grada Vodica (Nar. nov., br. 131/23.)

Primjer 6. Obračun poslodavca na temelju izjave radnika

Radnik Adam Adamić zaposlen je kod poslodavca A i B na nepuno radno vrijeme. U siječnju 2024. godine svim poslodavcima predaje izjavu o broju poslodavaca te o svoti bruto-plaće kod svakog poslodavca koja se isplaćuje u tom mjesecu:

Tablica 13. Svote plaće

	SVOTA BRUTO-PLAĆE (€) za prosinac 2023.
Poslodavac A	560,00
Poslodavac B	480,00
UKUPNO:	1.040,00

Primjenjujući linearni model izračuna umanjenja osnovice, **umanjenje osnovice** iznosi:

$$0,5 \times (1.300,00 - 1.040,00) = 130,00 \text{ €}$$

Radi utvrđivanja svote umanjenja osnovice kod svakog poslodavca potrebno je izračunati **udio bruto-plaće kod pojedinog poslodavca u odnosu na ukupnu bruto-plaću:**

$$\text{Poslodavac A} - (560,00 / 1.040,00) \times 100 = 53,85 \%$$

$$\text{Poslodavac B} - (480,00 / 1.040,00) \times 100 = 46,15 \%$$

Izračun umanjenja osnovice kod svakog poslodavca:

$$\text{Poslodavac A} - 130,00 \times 53,85 \% = 70,00 \text{ €}$$

$$\text{Poslodavac B} - 130,00 \times 46,15 \% = 60,00 \text{ €}$$

Osobni odbitak raspodjeljuje se prema podacima upisanim u Obrascu PK: 80 % kod poslodavca A i 20 % kod poslodavca B.

Tablica 14. Obračun plaće za prosinac 2023. godine

Opis	Svota (u €)	
	Poslodavac A	Poslodavac B
BRUTO-PLAĆA	560,00	480,00
I. OBRAČUN DOPRINOSA		
1. Osnovica za obračun doprinosa (bruto-plaća)	560,00	480,00
2. Iznos umanjenja mjesečne osnovice za MO I. stup	70,00	60,00
3. Mjesečna osnovica za MO I. stup (1. - 2.)	490,00	420,00
4. Doprinosa za MO I. stup (3. x 15 %)	73,50	63,00
5. Doprinosa za MO II. stup (1. x 5 %)	28,00	24,00
6. Ukupno doprinosa za MO (4. + 5.)	101,50	87,00
7. Doprinosa za ZO (1. x 16,5 %)	92,40	79,20
II. POREZNA OSNOVICA		
1. Primitak (bruto-plaća)	560,00	480,00
2. Izdatak (doprinosa za MO)	101,50	87,00
3. Dohodak (1. - 2.)	458,50	393,00
4. Osobni odbitak	448,00	112,00
5. Porezna osnovica (3. - 4.)	10,50	281,00
III. OBRAČUN POREZA		
1. Svota porezne osnovice	10,50	281,00
1.1. Osnovica za primjenu niže stope (do 4.200,00 €)	10,50	281,00
1.2. Osnovica za primjenu više stope (iznad 4.200,00 €)	0,00	0,00
2. Ukupno porez (Grad Vodice)	2,10	56,20
2.1. Porez po nižoj stopi (20 %*)	2,10	56,20
2.2. Porez po višoj stopi (30 %*)	0,00	0,00
IV. SVOTA ZA ISPLATU (II.3. - III.2.)	456,40	336,80

* Prema Odluci o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Grada Vodica (Nar. nov., br. 131/23.)

Utvrđivanje svote za umanjenje osnovice za obračun doprinosa provodi se kumulativno na razini mjeseca za konkretnog osiguranika. Umanjenje osnovice za obračun doprinosa smatrat će se konačnim obračunom te se u tom smislu neće provoditi godišnji obračun.

Navedeno umanjenje mjesečne osnovice neće utjecati na utvrđivanje prava iz mirovinskog osiguranja (neće imati utjecaj na izračun buduće mirovine).

AKTUALNA TEMA

Ako se plaća za određeni mjesec isplaćuje u više navrata, umanjeno za doprinose iz plaće primjenjuje se pri prvoj isplati. Ako je umanjeno veće od svote mjesečne osnovice pri prvoj isplati, preostali dio umanjeno koristi se pri sljedećim isplatama za određeni mjesec.

Primjer 7. Redoslijed korištenja umanjeno za MIO I. stup

Radnik je zaposlen na puno radno vrijeme s ugovorenom bruto-plaćom od 900,00 €. Poslodavac mu isplaćuje plaću u dva dijela, i to prvi dio do petog dana u mjesecu u svoti od 300,00 € i drugi dio do 15. dana u mjesecu u svoti od 600,00 €. Radnik ima pravo na umanjeno osnovice primjenom linearnog modela u svoti od 200,00 €:

$$0,5 \times (1.300,00 - 900,00) = 200,00 \text{ €}.$$

Tablica 15. Obračun plaće za prosinac 2023. godine

Opis	Svota (u €)	
	Prvi dio plaće	Drugi dio plaće
BRUTO-PLAĆA	300,00	600,00
I. OBRAČUN DOPRINOSA		
1. Osnovica za obračun doprinosa (bruto plaća)	300,00	600,00
2. Svota umanjeno mjesečne osnovice za MO I. stup	200,00	0,00
3. Mjesečna osnovica za MO I. stup (1. - 2.)	100,00	600,00
4. Doprinosa za MO I. stup (3. x 15 %)	15,00	90,00
5. Doprinosa za MO II. stup (1. x 5 %)	15,00	30,00
6. Ukupno doprinosa za MO (4. + 5.)	30,00	120,00
7. Doprinosa za ZO (1. x 16,5 %)	49,50	99,00
II. POREZNA OSNOVICA		
1. Primitak (bruto-plaća)	300,00	600,00
2. Izdatak (doprinosa za MO)	30,00	120,00
3. Dohodak (1. - 2.)	270,00	480,00
4. Osobni odbitak	270,00	290,00
5. Porezna osnovica (3. - 4.)	0,00	190,00
III. OBRAČUN POREZA		
1. Svota porezne osnovice	0,00	190,00
1.1. Osnovica za primjenu niže stope (do 4.200,00 €)	0,00	190,00
1.2. Osnovica za primjenu više stope (iznad 4.200,00 €)	0,00	0,00
2. Ukupno porez (Grad Vodice)	0,00	38,00
2.1. Porez po nižoj stopi (20 %*)	0,00	38,00
2.2. Porez po višoj stopi (30 %*)	0,00	0,00
IV. SVOTA ZA ISPLATU (II.3. - III.2.)	270,00	442,00

* Prema Odluci o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Grada Vodica (Nar. nov., br. 131/23.)

5. OBRAČUN PLAĆE ZA ČLANOVE UPRAVE U RADNOM ODNOSU U DRUŠTVU U KOJEMU OBAVLJAJU SVOJU FUNKCIJU

Kada je riječ o članovima uprave, izvršnim direktorima, prema odredbama Zakona o doprinosima (čl. 21. st. 2.) mjesečna osnovica za obračun doprinosa za rad u punom radnom vremenu ne može biti niža od umnoška svote statističke prosječne plaće isplaćene

od siječnja do kolovoza i koeficijenta 0,65. U trenutku pisanja ovog članka Državni zavod za statistiku nije još službeno objavio u *Narodni novinama* prosječnu plaću od siječnja do kolovoza, no objavio ju je na svojim stranicama u svoti od 1.560,00 €. U skladu s time najniža osnovica za plaćanje doprinosa za članove uprave za 2024. godinu iznosi 1.041,00 €. Napominjemo da se navedena osnovica obračunava za prvi mjesec rada u 2024. godini, točnije za siječanj, uobičajeno s obračunom i isplatom plaće u veljači 2024. godine. U skladu s time obračun doprinosa za članove uprave bi za prosinac, a isplatu plaće u siječnju trebalo obaviti po najnižoj osnovici utvrđenoj za 2023. godinu. U skladu s time umanjeno doprinosa bi trebalo provesti kako je prikazano u nastavku.

Tablica 16. Obračun doprinosa za članove uprave

Red. br.	Opis	2024. - isplata plaće za prosinac u siječnju	2024. - isplata plaće za siječanj u veljači
1.	Bruto-plaća	888,67	1.014,00
2.	Propisana osnovica za obračun doprinosa za članove uprave	888,67	1.014,00
3.	Umanjenje za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje	205,67	143,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa MIO I.	683,00	871,00
5.	Osnovica za obračun doprinosa MIO II.	888,67	1.014,00
6.	Doprinosa za MIO I. 15 %	102,45	130,65
7.	Doprinosa za MIO II. 5 %	44,43	50,70
8.	Ukupno doprinosa iz plaće	146,88	181,35
9.	Dohodak	741,79	832,65
10.	Osobni odbitak	560,00	560,00
11.	Porezna osnovica	181,79	272,65
12.	Porez na dohodak 23,60 % do 4.200,00 €	42,90	64,35
13.	Neto	698,89	768,30
14.	Doprinosa za zdravstveno osiguranje 16,5 %	146,63	167,31

7. OBRAČUN PLAĆE KADA JE RADNIK NA BOLOVANJU - NAKNADA PLAĆE JE NIŽA OD OSNOVICE ZA OBRAČUN BOLOVANJA

U skladu s odredbama čl. 200. st. 1. Zakona o doprinosima i čl. 11. Pravilnika o doprinosima, doprinosa se obračunavaju prema najnižoj mjesečnoj osnovici ako poslodavac isplati radniku plaću odnosno naknadu plaće na teret svojih sredstava za vrijeme u kojemu radnik nije radio zbog bolovanja, a tako isplaćena plaća odnosno naknada plaće niža je od najniže mjesečne osnovice. To bi značilo da se radniku koji je na bolovanju cijeli mjesec, a naknada plaće „padne“ ispod najniže osnovice za obračun doprinosa, doprinosa trebaju obračunati na najnižoj mjesečnoj osnovici za obračun doprinosa.

Primjer 8. Plaća niža od najniže osnovice za obračun doprinosa

Radnik koji je zaposlen na puno radno vrijeme s ugovorenim bruto-plaćom u svoti od 700,00 € (svota

minimalne plaće za 2023. godinu) cijeli je mjesec na bolovanju na teret poslodavca. Prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju, za vrijeme bolovanja na teret poslodavca, poslodavac je dužan kao naknadu plaće isplatiti radniku minimalno 70 % osnovice koja se računa od prosječne isplaćene plaće unutar 6 mjeseci ili isplatiti 70 % pripadajuće plaće za mjesec za koji se određuje naknada plaće ako se prosjek ne može utvrditi jer u prethodnom razdoblju nema isplata.¹ Poslodavac isplaćuje plaću u svoti od 490,00 €. Budući da je plaća koja se isplaćuje niža od propisane najniže mjesečne osnovice, obveza je obračunati i uplatiti sve doprinose prema najnižoj mjesečnoj osnovici koja za 2023. godinu iznosi 519,53 €.

S obzirom na svotu isplaćene bruto-plaće, primjenjuje se fiksna svota umanjenja mjesečne osnovice za obračun doprinosa MO I. stup od 300,00 €.

Tablica 17. Obračun plaće za prosinac 2023. godine

Opis	Svota (u €)
BRUTO-PLAĆA	490,00
I. OBRAČUN DOPRINOSA	
1. Osnovica za obračun doprinosa (najniža mj. osnovica)	519,53
2. Svota umanjenja mjesečne osnovice za MO I. stup	300,00
3. Mjesečna osnovica za MO I. stup (1. – 2.)	219,53
4. Doprinos za MO I. stup (3. x 15 %)	32,93
5. Doprinos za MO II. stup (1. x 5 %)	25,98
6. Ukupno doprinosi za MO (4. + 5.)	58,91
7. Doprinos za ZO (1. x 16,5 %)	85,72
II. POREZNA OSNOVICA	
1. Primitak (bruto-plaća)	490,00
2. Izdatak (doprinosi za MO)	58,91
3. Dohodak (1. – 2.)	431,09
4. Osobni odbitak	431,09
5. Porezna osnovica (3. – 4.)	0,00
III. OBRAČUN POREZA	
1. Svota porezne osnovice	0,00
1.1. Osnovica za primjenu niže stope (do 4.200,00 €)	0,00
1.2. Osnovica za primjenu više stope (iznad 4.200,00 €)	0,00
2. Ukupno porez (Grad Vodice)	0,00
2.1. Porez po nižoj stopi (20 %*)	0,00
2.2. Porez po višoj stopi (30 %*)	0,00
IV. SVOTA ZA ISPLATU (II.3. – III.2.)	431,09

* Prema Odluci o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Grada Vodica (Nar. nov., br. 131/23.)

8. ISPLATA PLAĆE ZA PROSINAC 2023. U PROSINCU 2023. GODINE

Izmjene Zakona o doprinosima vezane za utvrđivanje umanjenja mjesečne osnovice za obračun doprinosa stupaju na snagu od 1. prosinca 2023. godine, dok propisi o oporezivanju isplaćenih primitaka po osnovi plaće ostaju nepromijenjeni za isplate koje će

poslodavci obaviti u prosincu. To znači da se plaća treba obračunati tako da se doprinosi obračunavaju prema novim pravilima (umanjenje mjesečne osnovice za obračun doprinosa), a porez na dohodak po dosadašnje važećim poreznim stopama uz obvezu obračuna prireza. Kako je to potrebno učiniti, prikazujemo u nastavku.

Tablica 18. Obračun plaće za prosinac za isplatu u prosincu

Red. br.	Opis	Primjer 1	Primjer 2	Primjer 3
1.	Bruto-plaća	1.000,00	2.000,00	700,00
2.	Umanjenje za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje	150,00	0,00	300,00
3.	Osnovica za obračun doprinosa MIO I.	850,00	2.000,00	400,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa MIO II.	1.000,00	2.000,00	700,00
5.	Doprinos za MIO I. 15 %	127,50	300,00	60,00
6.	Doprinos za MIO II. 5 %	50,00	100,00	35,00
7.	Ukupno doprinosi iz plaće	177,50	400,00	95,00
8.	Dohodak	822,50	1.600,00	605,00
9.	Osobni odbitak	530,90	530,90	530,90
10.	Porezna osnovica	291,60	1.069,10	74,10
11.	Porez na dohodak 20 % do 3.981,68 €	58,32	213,82	14,82
12.	Prirez 18 %	10,50	38,49	2,67
13.	Neto	753,68	1.347,69	587,51
14.	Doprinos za zdravstveno osiguranje 16,5 %	165,00	330,00	115,50

S novim Pravilnikom o porezu na dohodak, čije izmjene očekujemo, isplata plaće prikazat će se na novom Obrascu JOPPD gdje će se moći prikazati i umanjenje za obračun doprinosa.

9. OBRAČUN DRUGOG DOHOTKA U 2024. GODINI

Kako je već prethodno navedeno, godišnji porez na dohodak plaćao bi se prema višim i nižim stopama u visini koje odrede predstavnička tijela jedinica lokalne samouprave. Niže stope bile bi primjenjivane pri izračunu predujma poreza na dohodak od drugog dohotka koji se ne smatra konačnim. To znači da će prilikom obračuna drugog dohotka (npr. na temelju ugovora o djelu) te honorara od autorskih i umjetničkih djela biti potrebno primijeniti niže stope poreza na dohodak koje donose jedinice lokalne samouprave.

Pod pretpostavkom da će u Zagrebu najmanja stopa poreza na dohodak od nesamostalnog rada biti utvrđena po stopi od 23,60 %, obračun poreza na dohodak na način propisan za drugi dohodak treba obaviti kako prikazujemo u nastavku.

¹ U skladu s čl. 55. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju naknada plaće ne može biti niža od 70 % osnovice za naknadu plaće.

Tablica 19. Obračun drugog dohotka

Red. br.	Opis	Obračun drugog dohotka bez paušalnih izdataka	Autorska naknada	Umjetnička naknada
1.	Bruto drugi dohodak	500,00	500,00	500,00
2.	Izdatak 30 %	0,00	150,00	150,00
3.	Izdatak 25 %	0,00	0,00	125,00
4.	Osnovica za obračun doprinosa	500,00	350,00	225,00
5.	Doprinos za MIO I. 7,5 %	37,50	26,25	16,88
6.	Doprinos za MIO II. 2,5 %	12,50	8,75	5,63
7.	Ukupno doprinosi iz bruto	50,00	35,00	22,51
8.	Porezna osnovica	450,00	315,00	202,49
9.	Porez na dohodak 23,60 %	106,20	74,34	47,79
10.	Neto	343,80	390,66	429,70
11.	Doprinos za zdravstveno osiguranje 7,5 %	37,50	26,25	16,88

S obzirom na to da sustav obračuna drugih dohoda time postaje delikatnijim i pogreške u primjeni odgovarajuće stope izglednijima, nadamo se da će kontrole u Obrascu JOPPD obuhvaćati i provjeru ispravnosti primijenjene stope poreza na dohodak u ovisnosti o općini / gradu prebivališta / boravišta primatelja.

10. POREZNI POLOŽAJ NAPOJNICA U USLUŽNIM DJELATNOSTIMA

Izmjenama Zakona o porezu na dohodak od 1. siječnja 2024. godine bit će uređena pravila u vezi s poreznim položajem napojnica. Razlog tomu je taj što u gospodarstvu postoji velik broj poduzetnika kojima poslovanje ovisi o dobroj usluzi zaposlenih osoba, a i praksa davanja napojnica postala je uobičajenom. Posebno se javlja u sektoru uslužnih djelatnosti i turizmu (restoranima, hotelima i dr.), gdje usluga radnika ima značajan utjecaj na poslovanje poduzetnika. Korisnici tih usluga dobrovoljno daju nagrade tim radnicima, a u praksi ih raspoznajemo kao napojnice.

S obzirom na sve učestalije kartično plaćanje usluga, napojnice dane zaposlenim osobama uplaćuju na račun poslodavaca. Kada bi poslodavac prema sadašnjem propisu isplatio takvu napojnicu zaposleniku ona podliježe oporezivanju na način propisan za plaću. No izmjenama Zakona o porezu na dohodak, na primitke po osnovi napojnica koje su ostvarene do propisane svote ne bi se plaćao porez na dohodak, dok bi razlika isplaćena iznad propisane neoporezive svote podlijezala oporezivanju u okviru konačnoga drugog dohotka oporezivanog po stopi od 20 %. Treba naglasiti da se u ovom slučaju ne bi primjenjivala „niža“ stopa poreza na dohodak koju popisuje jedinica lokalne samouprave prema prebivalištu ili boravištu radnika jer Zakon o porezu na dohodak propisuje fiksnu stopu od 20 %.

Pravilnikom o porezu na dohodak bit će propisana svota napojnice koja bi bila neoporeziva. Svota neoporezive napojnice koja se predlaže Pravilnikom o

izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak² je svota od 560,00 € x 6 = 3.360,00 €. To znači da bi poslodavac sve što isplaćuje iznad te svote oporezivao na način propisan za drugi dohodak (uz primjene stope poreza na dohodak od 20 %).

I kod ovoga neoporezivog primitka primjenjuje se pravilo koje se odnosi na obvezu radnika koji radi istodobno kod dvaju ili više poslodavca i / ili je tijekom poreznog razdoblja imao zasnovan radni odnos kod dvaju ili više poslodavaca, a to je da svakom isplatitelju prije isplate dostaviti pisanu izjavu je li kod drugog isplatitelja ostvarila isplatu tih primitaka i u kojoj svoti te u slučaju da su ti primitci već dijelom isplaćeni za isto razdoblje. Radnik nije obavezan podnijeti pisanu izjavu kada je poslodavcima i isplatiteljima plaće putem sustava ePorezna omogućen uvid u podatke koji se odnose na isplaćene neoporezive primitke (na temelju podataka iz službenih evidencija Porezne uprave).

Marko Markić
Balinečka 16
Datum: 23. lipnja 2024.

Predmet: Izjava o isplaćenim nagradama za dobro obavljenju uslugu

Prema čl. 5. st. 17. Pravilnika o porezu na dohodak, ja, Marko Markić, izjavljujem da sam tijekom 2024. godine od prethodnog poslodavca (Lumpur d.o.o., Savnički gaj 15, 10 000 Zagreb, OIB XXXXXXXXXXXX) primio nagradu za dobro obavljenju uslugu primljenu od trećih osoba (napojnicu) u svoti od 1.000,00 €.

Marko Markić

Zbog izvješćivanja o tom neoporezivom primitku dopunjen je Prilog 4. Obrasca JOPPD oznakom 74.

Oznaka	4. Neoporezivi primici/primici koji se ne smatraju dohotkom
74	Nagrade za dobro obavljenju uslugu (napojnice) do propisanog iznosa

Smatramo da svota koju korisnik usluge uplaćuje u ime napojnice predstavlja bruto-primitak iz kojeg će poslodavac biti obavezan obračunati porez na dohodak na način propisan za drugi dohodak. Prema Izmjenama Zakona o doprinosima napojnice su izuzete od obračuna doprinosa prema čl. 209. st. 1. t. 14. Obračun napojnica koji bi se isplaćivao u svotama iznad neoporezivih u 2024. godini treba obaviti kako prikazujemo u nastavku.

Tablica 20. Obračun oporezive napojnice

Red. br.	Opis	Svota u €
1.	Bruto drugi dohodak	500,00
2.	Doprinos za MIO I. 7,5%	0,00
3.	Doprinos za MIO II. 2,5 %	0,00
4.	Ukupno doprinosi iz bruto-primitka	0,00
5.	Dohodak	500,00
6.	Porezna osnovica	500,00

² U vrijeme pisanja ovog članka navedeni Pravilnik Ministarstvo financija nije donijelo, niti je objavljen u Narodnim novinama.

Red. br.	Opis	Svota u €
7.	Porez na dohodak 20 %	100,00
8.	Neto	400,00
9.	Doprinos za zdravstveno osiguranje 7,5 %	0,00

Porez na dohodak bi obračunavali, obustavljali i uplaćivali isplatitelji napojnice (poslodavci) do 15. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojemu su ostvareni primitci.

Jednako tako, zbog izvješćivanja o oporezivom primitku dopunjen je Prilog 3. Obrasca JOPPD oznakom 4056 kojom se izvješćuje o isplati oporezive napojnice

oporezive stopom od 20 %. Budući da se na oporezive napojnice ne obračunavaju doprinosi za obvezna osiguranja, navedena oznaka se kombinira s oznakom 4001 – osiguranik / stjecatelj primitka od kojega se utvrđuje drugi dohodak, a po osnovi kojeg ne postoji obveza doprinosa iz Priloga 2. Obrasca JOPPD.

Treba istaknuti kako je napojnica definirana kao nagrada za dobro obavljenju uslugu koja pripada radniku. Prema tome, da bi vrijedila prethodno navedena pravila, napojnica ne smije biti zahtijevana (npr. utvrđena u cjeniku i sl.) te ju ne smije zadržati poslodavac. U tom bi se slučaju ona smatrala oporezivom isporukom u smislu PDV-a te prihodom / primitkom poreznog obveznika.



Sandra PEZO, dipl. oec.

UDK 657.1/336.2

Novosti vezane za izmjene propisa o porezu na dohodak

Na portalu za savjetovanje s javnošću (e-Savjetovanje) nalazi se prijedlog Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak (dalje: Pravilnik) i prijedlog Pravilnika o izmjenama i dopunama pravilnika o doprinosima. Dio odredaba Pravilnika i Pravilnika o doprinosima primjenjivat će se od 2. prosinca 2023. godine jer tada stupaju na snagu odredbe Zakona izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 114/23.), na koje se one vežu, a koje se odnose na primjenu i način iskazivanja umanjenja mjesečne osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje. S druge strane, dio odredaba Pravilnika koji je vezan za primjenu Zakona izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 114/23.), dalje: Zakon), primjenjivat će se od 2. siječnja 2024. godine kao i dio Pravilnika o doprinosima. Također, zbog ukidanja prireza te povećanja poreznih stopa vezanih za paušalno oporezivanje, prema novim odredbama Zakona prilagođavaju se i druga dva Pravilnika: Pravilnik o izmjenama Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti i Pravilnik o izmjenama Pravilnika o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu. Više o načinu primjene i načinu iskazivanja umanjenja mjesečne osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje u Obrascu JOPPD te ostalim izmjenama u pravilnicima govorimo u nastavku.

1. IZMJENE PRAVILNIKA O PAUŠALNOM OPOREZIVANJU

1.1. DJELATNOSTI IZNAJMLJIVANJA I ORGANIZIRANJA SMJEŠTAJA U TURIZMU

Budući da se prema Zakonu o izmjenama i dopuni Zakona o lokalnim porezima (Nar. nov., br. 114/23.) ukida mogućnost donošenja odluke jedinica lokalne samouprave (dalje: JLS) o plaćanju prireza porezu na dohodak, a također se Zakonom ukida primjena uvećanja poreza na dohodak za prirez porezu na dohodak koji uvede JLS, prilagođen je Pravilnik o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu.

Stoga se poreznom obvezniku koji ostvaruje dohodak od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, a kojemu se porez na dohodak po osnovi obavljanja te djelatnosti utvrđuje u paušalnoj svoti, više neće utvrđivati prirez porezu na dohodak.

Visina poreza na dohodak po krevetu odnosno po smještajnoj jedinici u kampu na temelju odluke predstavničkog tijela JLS-a ne može biti manja od 19,91 € ni veća od 199,08 €.

Također zbog povećanja porezne stope na konačan dohodak od imovine prilagođava se obračun godišnjega paušalnog dohodak koji se utvrđuje kao količnik utvrđenoga paušalnog poreza na dohodak i propisane stope za utvrđivanje godišnjega paušalnog poreza primjenom stope od 12 % umjesto dosadašnjih 10 %.

Sve izmjene Pravilnika o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu stupaju na snagu 2. siječnja 2024. godine.

1.2. NOVOSTI KOD PAUŠALNOG OPOREZIVANJA SAMOSTALNIH DJELATNOSTI

Izmjenama propisa o porezu na dohodak koje su se dogodile u 2022. godine izmijenjene su odredbe povezane s kunom zbog uvođenja eura, što je rezultiralo propisivanjem svota koje su nepraktične u primjeni. Upravo je zbog toga bilo potrebno zaokružiti te svote na način koji bi bio što jednostavniji u primjeni, a da porezni obveznici pritom ne budu u financijski nepovoljnijem položaju u odnosu na onaj u kojemu su bili

prije zaokruživanja. Jednako tako, zbog prilagodbe novome, povećanom pragu za ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost na 40.000,00 € prema Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o poreza na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 114/23.) izmijenili su se, točnije povećali, porezni razredi godišnjega paušalnog dohotka samostalne djelatnosti koji se oporezuje paušalno na koje se primjenjuje povećana stopa poreza na dohodak od 12 % umjesto dosadašnjih 10 %, u skladu s odredbama novog Zakona. Prema prijedlogu godišnji paušalni dohodak samostalnih djelatnosti utvrđuje se:

- I. u svoti od 1.695,00 €, što je razlika između primitka u svoti od 11.300,00 € i porezno priznatih izdataka u visini 85 %, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak do 11.300,00 €
- II. u svoti od 2.295,00 €, što je razlika između primitka u svoti od 15.300,00 € i porezno priznatih izdataka u visini 85 %, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 11.300,00 € do 15.300,00 €
- III. u svoti od 2.985,00 €, što je razlika između primitka u svoti od 19.900,00 € i porezno priznatih izdataka u visini 85 %, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 15.300,00 € do 19.900,00 €
- IV. u svoti od 4.590,00 €, što je razlika između primitka u svoti od 30.600,00 € i porezno priznatih izdataka u visini 85 %, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 19.900,00 € do 30.600,00 €
- V. u svoti od 6.000,00 €, što je razlika između primitka u svoti od 40.000,00 € i porezno priznatih izdataka u visini 85 %, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 30.600,00 € do 40.000,00 €.

Kako je prethodno navedeno, zbog ukidanja prireza porezu na dohodak također je prilagođen i Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti. **Stoga se poreznom obvezniku na utvrđeni godišnji paušalni porez na dohodak primjenom stope od 12 % više neće utvrđivati prirez porezu na dohodak.**

Tablica 1. Paušalni razredi i godišnji paušalni porez na dohodak

UKUPNI PRIMITCI	GODIŠNJI DOHODAK	GODIŠNJI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK
od 0,00 do 11.300,00	1.695,00	203,40
od 11.300,01 do 15.300,00	2.295,00	275,40
od 15.300,01 do 19.900,00	2.985,00	358,20
od 19.900,01 do 30.600,00	4.590,00	550,80
od 30.600,01 do 40.000,00	6.000,00	720,00

Zbog navedenih promjena prilagođen je i Obrazac PO-SD kojim će se prijavljivati ostvareni dohodci u 2024. godini i nadalje, jer sve izmjene Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti stupaju na snagu 2. siječnja 2024. godine.

**DOKUPLJENE MINUTE ZA SAVJETE
AKTIVIRAJU SE PO PRIMLJENOJ UPLATI**

2. NOVOSTI S MOTRIŠTA PROPISA O OPOREZIVANJU DOHODAKA

➤ Uređenje poreznog tretmana napojnice

Zakonom se definira pojam napojnica tako da se one smatraju primitkom po osnovi nagrade za dobro obavljanu uslugu primljene od trećih osoba (napojnice), evidentirane u sustavu fiskalizacije prema posebnom propisu o fiskalizaciji. Jednako tako, Zakonom je definirano da se napojnice ne smatraju primitkom na koje se ne plaća porez na dohodak do svote propisane Pravilnikom, dok bi se razlika isplaćena iznad te propisane neoporezive svote smatrala konačnim drugim dohotkom po osnovi nagrade za dobro obavljanu uslugu (napojnice) oporezive poreznom stopom od 20 %. Neoporeziva svota godišnje napojnice prema prijedlogu Pravilnika bit će šesterostruka svota osnovnoga osobnog odbitka odnosno 3.360,00 € godišnje. Više o tome pročitajte u članku *Obračun plaće i drugih dohodaka* u ovom broju časopisa.

➤ Preciziranje postojeće mogućnosti doniranja iznad 2 % primitaka tekuće godine

Način ostvarivanja prava u vezi s uvećanjem osobnog odbitka po osnovi danih darovanja iznad 2 % ostvarenih primitaka za koje je u tekućoj godini podnesena godišnja porezna prijava ili je proveden poseban postupak, utvrđuje se u skladu s provedbenim propisima kojima se uređuje porez na dobitak, točnije Pravilnikom o porezu na dobit. Da bi ostvario pravo na uvećanje osobnog odbitka, fizička osoba mora nakon dodijeljene donacije dobiti Potvrdu od primaatelja darovanja (donacija) u kojoj se navode bitni elementi Odluke nadležnog ministarstva, donesene uz suglasnost Vlade Republike Hrvatske, koji su utvrđeni u skladu s posebnim propisima ili strategijom.

➤ Ukidanje prireza porezu na dohodak i povećanje poreznih stopa

Kako je prethodno navedeno, zbog ukidanja prireza porezu na dohodak i povećanja poreznih stopa na konačne dohotke također je prilagođen i Pravilnik o porezu na dohodak. Stoga se poreznom obvezniku na porez na dohodak primjenom propisanih poreznih stopa više neće utvrđivati prirez porezu na dohodak. Zbog prilagodbe mijenjaju se Obrazac DOH i Obrazac „Potvrda o isplaćenom primitku, dohotku, uplaćenom doprinosu, porezu na dohodak i prirezu“.

➤ Zaokruživanje (povećanje) neoporezivih svota – u korist poreznih obveznika

Budući da se prema Zakonu ukida pojam osnovice osobnog odbitka na temelju koje su se primjenom koeficijenata utvrđivale neoporezive svote, mijenja se način izračuna neoporezivih primitaka tako da se pri izračunu koristi osobni odbitak, koji iznosi 560,00 €, i prilagođeni koeficijenti koji su u konačnim svotama viši nego dosadašnji.

Podsjećamo da radnici ne ostvaruju pravo na isplatu povećanih svota neoporezivih primitaka prema poreznom propisu, nego prema nekom izvoru prava radnika, kao što je kolektivni ugovor, ugovor o radu, pravilnik o radu ili neki drugi akt poslodavca. Pojam prava radnika na isplatu novopropisanih povećanih svota za radnika može biti istoznačan samo ako je pravo radnika propisano prema odredbama kako su propisane u propisima o dohotku. U tom slučaju,

kako se povećava poreznim propisom novoutvrđena svota neoporeziva primitka, tako se povećava i pravo radnika na isplatu.

Tako se oporezivim primitcima po osnovi nesamostalnog rada ne smatraju svote što ih poslodavac ili isplatitelj plaće isplaćuje svojim radnicima, što prikazuje sljedeća tablica.

Tablica 2. Nove svote neoporezivih primitaka

Opis	Svota u eurima i centima
Potpore zbog invalidnosti radnika	do 560,00 godišnje
Potpore za slučaj smrti radnika	do 1.120,00
Jednokratne potpore u slučaju smrti člana uže obitelji radnika	do 560,00
Potpore zbog neprekidnog bolovanja radnika dužeg od 90 dana	do 560,00 godišnje
Prigodne nagrade (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.)	do 700,00 godišnje
Nagrade radnicima za navršениh 10 godina radnog staža	do 280,00
Nagrade radnicima za navršениh 15 godina radnog staža	do 336,00
Nagrade radnicima za navršениh 20 godina radnog staža	do 392,00
Nagrade radnicima za navršениh 25 godina radnog staža	do 448,00
Nagrade radnicima za navršениh 30 godina radnog staža	do 504,00
Nagrade radnicima za navršениh 35 godina radnog staža	do 560,00
Nagrade radnicima za navršениh 40 godina radnog staža i svakih narednih 5 godina radnog staža	do 672,00
Naknade za odvojeni život od obitelji	do 280,00 mjesečno
Otpremnine prilikom odlaska u mirovinu	do 1.400,00
Otpremnine zbog poslovnog uvjetovanih otkaza i osobno uvjetovanih otkaza, prema zakonu kojim se uređuje radni odnos	do visine 896,00 za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
Otpremnine zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti	do visine 1.120,00 za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
Potpore djetetu umrlog ili bivšeg radnika za školovanje do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja	do 560,00 mjesečno
Dar djetetu do 15 godina starosti	do 140,00 godišnje
Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 12 sati dnevno i dnevnicu za rad na terenu u tuzemstvu	do 30,00
Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati dnevno	do 15,00
Pomorski dodatak	do 40,00 dnevno
Pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe	do 60,00 dnevno
Potpore za novorođenčce	do 1.400,00
Naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe	do 0,50 po prijeđenom km
Novčane nagrade za radne rezultate	do 1.120,00 godišnje

Opis	Svota u eurima i centima
Naknade za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenjenih odmoru radnika	do 336,00 godišnje
Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika	do 1.200,00 godišnje
Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavca na temelju vjerodostojne dokumentacije	do 1.800,00 godišnje
Premije dopunskog i dodatnog zdravstvenog osiguranja na temelju vjerodostojne dokumentacije	do 336,00 godišnje
Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova radnika za rad na izdvojenom mjestu	do 4,0 po danu rada, a najviše do 70,00 mjesečno

S obzirom na propisane godišnje svote, prilagodevaju se i svote koje poslodavac može svojim radnicima mjesečno isplatiti po osnovi novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane, i to na svotu do 100,00 € mjesečno ili za podmirivanje troškova prehrane nastale za vrijeme radnog odnosa kod poslodavca na temelju vjerodostojne dokumentacije, na svotu do 150,00 € mjesečno.

Novo povećane svote primitaka moguće je pod propisanim uvjetima neoporezivo isplatiti počevši od 2. siječnja 2024. godine.

Nadalje, prilagodevaju se i povećavaju svote neoporezivih primitaka učenika, studenata i sportaša koje se iznad tih svota smatraju drugim dohotkom ako se isplaćuju po sljedećim osnovama:

Tablica 3. Nove svote stipendija i primitaka učenika, studenata i sportaša

PRIMITCI NA KOJE SE DO PROPISANE SVOTE NE PLAĆA POREZ NA DOHODAK	SVOTA U €
Nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja te naknade učenicima za vrijeme dualnog obrazovanja	do 280,00 mjesečno
Primici po posebnim propisima učenika i studenata na školovanju za rad preko učeničkih i studentskih udruga	do 3.360,00 godišnje
Potpore djetetu za školovanje do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja	do 560,00 mjesečno
Stipendije učenicima za redovito školovanje i studentima u redovitom statusu u tuzemstvu i inozemstvu	do 560,00 mjesečno
Stipendije studenata na sveučilištima u tuzemstvu i inozemstvu koje se dodjeljuju studentima za izvrsna postignuća	do 840,00 mjesečno
Športske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju sportašima za njihovo športsko usavršavanje	do 560,00 mjesečno
Nagrade za športska ostvarenja	do 2.800,00 godišnje
Naknade koje se isplaćuju sportašima amaterima prema posebnim propisima	do 560,00 mjesečno

Također se povećavaju svote koje se mogu obveznicima poreza na dohodak, točnije fizičkim osobama,

AKTUALNA TEMA

isplatiti u gotovu novcu, a koje se odnose na primitke od obavljanja sezonskih poslova (sezonski poslovi u poljoprivredi, branje i skupljanje plodova i bilja, poslovi prodaje poljoprivrednih proizvoda, šumskih proizvoda, osvježavajućih napitaka, ledenih slastica, dnevnog tiska, ulaznica i slično, poslovi popisivanja, anketiranja, očitavanja brojila i slično), amatersko sudjelovanje u radu kulturno-umjetničkih društava i slični poslovi), uz uvjet da se ti primitci ostvare kod jednog isplatitelja, umjesto do dosadašnje svote od 1.990,85 € godišnje na svotu od 2.000,00 €. Povećava se i svota koja se može obaviti u gotovu novcu po jednom računu fizičkim osobama koje obavljaju samostalnu djelatnost s 663,62 € na 700,00 €.

➤ Prilagodba primjena poreznih stopa

Budući da je dana mogućnost predstavničkom tijelu JLS-a da svojom odlukom propiše visine poreznih stopa kako bi se administrativno dodatno pojednostavio sustav prilikom mjesečnog obračuna predujma poreza na dohodak fizičkim osobama koje obavljaju samostalnu djelatnost, u godišnjoj prijavi poreza na dohodak za sljedeću godinu ili u rješenjima Porezna uprava propisano je kako će se mjesečni predujam poreza na dohodak utvrditi primjenom niže stope od 15 % i više stope od 25 %. Budući da će se navedene izmjene Zakona primjenjivati od 1. siječnja 2024. godine, izmjene Pravilnika o porezu na dohodak u tom dijelu stupaju na snagu 2. siječnja 2024. godine. U skladu s navedenim, novi način utvrđivanja predujmova utvrđivat će se već u Prijavi poreza na dohodak – Obrascu DOH za 2023. godinu.

➤ Izvješćivanje o isplatama po osnovi rada digitalnih radnih platformi

Radi izvješćivanja o isplatama primitaka na osnovi rada putem digitalnih radnih platformi, u skladu sa Zakonom o radu (Nar. nov., br. 93/14., 127/17., 98/19., 151/22. i 64/23.) dopunjeni su prilozi 1. i 3. Obrasca JOPPD. Prilog 1. koji se odnosi na podnositelje izvješća proširuje se za još jednu oznaku, **oznaku 14. koja se odnosi na poslodavca digitalnu radnu platformu**. Time se obavezuje poslodavca digitalnu radnu platformu da sve isplate primitaka primateljima na Obrascu JOPPD podnosi s oznakom 14.

Nadalje, propisuje se nova oznaka primitka u Prilogu 3. Obrasca JOPPD kako bi se omogućio uvid digitalnim radnim platformama ili agregatorima, koji su obvezni putem sustava e-Porezna provjeriti stanje isplaćenih primitaka od kojih se utvrđuje drugi dohodak koji je fizička osoba kojoj dodjeljuje posao ostvarila radom putem digitalnih radnih platformi odnosno kako bi nadležno tijelo utvrdilo pretpostavku postojanja radnog odnosa za fizičku osobu koja je radom putem digitalnih radnih platformi u pojedinom kvartalu kalendarske godine ostvarila primitak veći od 60 % bruto-svote triju mjesečnih minimalnih plaća.

Naime, ako digitalna radna platforma ili agregator na temelju izvršene provjere utvrdi da je primitak za obavljeni rad fizičke osobe u pojedinom kvartalu kalendarske godine veći od limitirane visine od 60 % bruto-svote triju mjesečnih minimalnih plaća, fizička osoba kod tog poslodavca više ne može posao obavljati na temelju ugovora o djelu već samo na temelju sklopljenog ugovora o radu.

Navedenom oznakom 4057 Priloga 3. Obrasca JOPPD iskazuju se oporezivi primitci od kojih se utvrđuje drugi dohodak po osnovi rada putem digitalnih radnih platformi.

PRIMICI OD KOJIH SE UTVRĐUJE DRUGI DOHODAK	
4001-4099	Primici od kojih se utvrđuje drugi dohodak
4057	Primici od kojih se utvrđuje drugi dohodak po osnovi rada putem digitalnih radnih platformi

➤ Nacionalna sportska stipendija

Da bi se odredbe Pravilnika prilagodile Zakonu o sportu (Nar. nov., br. 93/14.), propisuje se kako se sportskom stipendijom smatra i nacionalna sportska stipendija isplaćena u skladu s tim propisom.

Budući da se navedene izmjene posebnih propisa primjenjuju od 1. siječnja 2024. godine, izmjene Pravilnika o porezu na dohodak u tom dijelu stupaju na snagu 2. siječnja 2024. godine.

➤ Povećane su porezne stope za ostale izvore primitaka

Prema čl. 5. Zakona o porezu na dohodak, izvori dohotka su primitci ostvareni od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala i drugih primitaka. Osim promjena stopa oporezivanja plaće i drugih dohodaka, mijenjaju se stope kojima se oporezuju i drugi izvori dohotka, kao što su dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine i imovinskih prava te dohodak od kapitala. Usporedni prikaz trenutačnih i novih stopa dajemo u nastavku.

Tablica 4. Pregled poreznih stopa prema izvorima dohotka

VRSTE KONAČNIH DOHODAKA	TRENUTAČNA POREZNA STOPA	POREZNA STOPA NA ISPLATE U 2024.
Dohodak od imovine ostvaren od najamnine i zakupnine	10 %	12 %
Dohodak od imovinskih prava	20 %	24 %
Dohodak od otuđenja nekretnina i imovinskih prava	20 %	24 %
Dohodak od otuđenja posebnih vrsta imovine / otkup sirovina	10 %	12 %
Dohodak od kamata	10 %	12 %
Dohodak od izuzimanja imovine i korištenja usluga	30 %	36 %
Dohodak po osnovi primitaka po osnovi dodjele ili opsijske kupnje vlastitih dionica	20 %	24 %
Dohodak po osnovi primitaka od dividendi ili udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu	10 %	12 %
Dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka: – od otuđenja financijske imovine – od otuđenja udjela u kapitalu	10 %	12 %

VRSTE KONAČNIH DOHODAKA	TRENUTAČNA POREZNA STOPA	POREZNA STOPA NA ISPLATE U 2024.
Dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstava kojima je stečena	30 % uvećano za 100 %	36 % uvećano za 100 %
Dohodak po osnovi povrata doprinosa	30 %	36 %
Dohodak od samostalne djelatnosti koji se oporezuje paušalno	10 %	12 %

Povećanje poreznih stopa po svakom pojedinom izvoru dohotka rezultirat će približno jednakom poreznom opterećenju, a ukidanje prireza neće imati učinak na smanjenje porezne obveze.

Dohodak ostvaren do 31. prosinca 2023. godine oporezivat će se po stopama propisanim Zakonom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 151/22.), a nove stope utvrđene Odlukama predstavničkog tijela jedinice lokalne samouprave primjenjivat će se od 1. siječnja 2024. godine. To znači da će se nove stope poreza na dohodak obračunavati na primitke isplaćene 2024. godine, a oporezivati prema izvoru dohotka.



Ivana RAVLIĆ IVANOVIĆ, dipl. iur.

UDK 657.1.

Novosti u Zakonu o računovodstvu od 1. siječnja 2024. godine

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu izrađen je ponajprije zbog usklađenja s pravnom stečevinom Europske unije kojom je uvedena obveza izrade izvješća o informacijama o plaćenom porezu na dobitak sa svrhom povećanja transparentnosti i javnog nadzora nad plaćenim porezom na dobitak, za poduzetnike koji posluju na području više država članica i čiji prihod odnosno konsolidirani prihod premašuje 750 milijuna eura. Uz to, dodane su odredbe koje uređuju kada je moguće koristiti funkcijsku valutu koja je različita od eura, dopunjeno je nefinancijsko izvješće te je bolje uređen status kreditnih unija. U članku se daje pregled najvažnijih izmjena koje će stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine.

1. UVOD

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 82/23.; dalje: Zakon) objavljen je 20. srpnja 2023. godine. Dio odredaba Zakona u vezi s definicijama, knjigovodstvenim ispravama u dijelu identifikacije sudionika poslovnog događaja i primjenom standarda financijskog izvještavanja kada je matično društvo obveznik primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (dalje: HSFI), ali barem jedno ovisno društvo obveznik je primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (dalje: MSFI), stupile su na snagu osmog dana od dana objave u *Narodnim novinama*, dakle 28. srpnja 2023. godine.

Preostali dio odredaba Zakona u vezi s novim Izvješćem o informacijama o plaćenom porezu na dobit (dalje: Izvješće), načinom primjene funkcijske valute koja je različita od eura, dopunom odredaba koje se odnose na nefinancijsko izvješćivanje i status kreditnih unija stupit će na snagu 1. siječnja 2024. godine.

Važno je još istaknuti kako će na temelju Zakona uslijediti izrada novog HSFI-ja koji će primjenjivati poduzetnici za koje nije primjereno koristiti pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja, a bit će objavljen u *Narodnim novinama* do 28. srpnja 2024. godine.

2. IZVJEŠĆE O INFORMACIJAMA O PLAĆENOM POREZU NA DOBITAK

Zakon je primarno izrađen zbog prijenosa Direktive (EU) 2021/2101 u pogledu objavljivanja informacija o porezu na dobitak određenih poduzetnika

(dalje: Direktiva (EU) 2021/2101).¹ Sve države članice Europske unije imale su obvezu prenijeti Direktivu (EU) 2021/2101 do 22. lipnja 2023. godine u nacionalna zakonodavstva.

2.1. OBVEZNICI IZRADE IZVJEŠĆA

Zakonom su dodani važni pojmovi koji se odnose na izvješćivanje o informacijama o porezu na dobitak, a koje do sada Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. – 114/20.) nije sadržavao.

Tablica 1. Najvažniji pojmovi

Krajnje matično društvo	je poduzetnik koji sastavlja konsolidirane financijske izvještaje najveće grupe društava.
Samostalni poduzetnik	je poduzetnik koji nije dio grupe.
Konsolidirani financijski izvještaji	su financijski izvještaji koje priprema matični poduzetnik grupe u kojima se imovina, obveze, vlasnički kapital, prihodi i rashodi iskazuju kao da je riječ o jedinstvenom gospodarskom subjektu.
Porezna jurisdikcija	je državna ili nedržavna jurisdikcija koja ima fiskalnu autonomiju u pogledu poreza na dobit.

¹ Direktiva (EU) 2021/2101 Europskog parlamenta i Vijeća od 24. studenoga 2021. o izmjeni Direktive 2013/34/EU u pogledu objavljivanja informacija o porezu na dobit koje provode određena poduzeća i podružnice (Tekst značajan za EGP) (SL L 429, 1. 12. 2021.), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32021L2101#ntr3-L_2021429HR.01000101-E0003

Prihod	<p>a) netoprihod za poduzetnike na koje se primjenjuje pravo države članice, a koji ne primjenjuju međunarodne računovodstvene standarde donesene na temelju Uredbe (EZ) br. 1606/2002 ili</p> <p>b) prihod kako je definiran okvirom za financijsko izvještavanje na temelju kojega se pripremaju financijski izvještaji ili u smislu tog okvira, za druge poduzetnike.</p>
--------	--

Izvor: Zakon

Krajnje matično društvo i samostalni poduzetnik društvo čiji (konsolidirani) prihod, iskazan u godišnjim (konsolidiranim) financijskim izvještajima, za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine prelazi ukupno 750.000.000,00 € sastavlja, objavljuje i čini javno dostupnim Izvješće za posljednju od te dvije uzastopne poslovne godine.

Obveza izrade Izvješća prestaje ako ukupni (konsolidirani) prihod, iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, ne prelazi 750.000.000,00 € za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine.

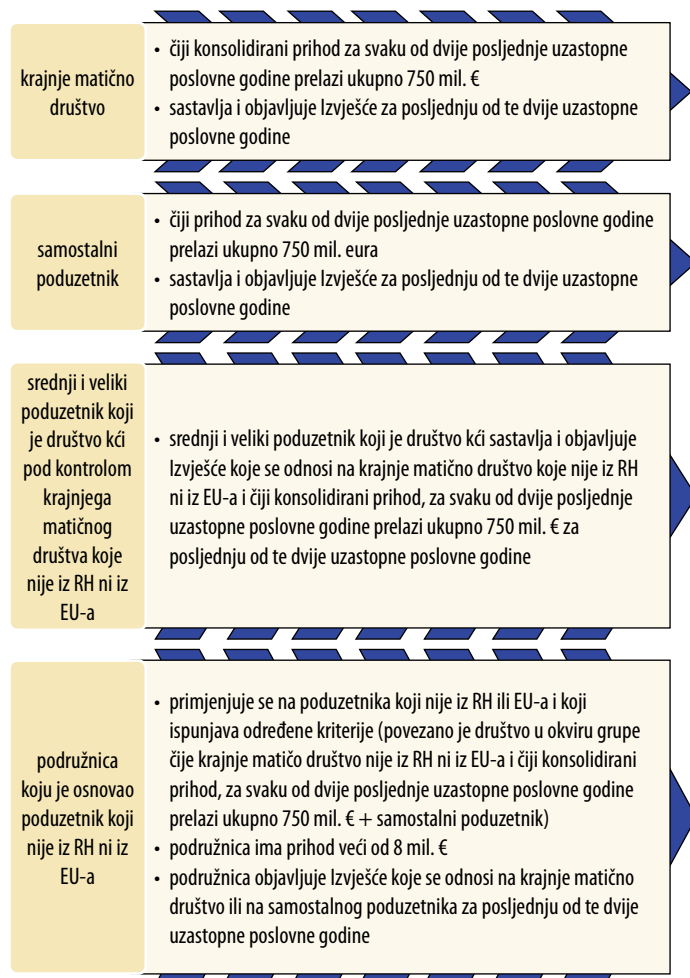
Kada je riječ o grupama koje na području Republike Hrvatske ili druge države članice koje posluju kao društva kćeri ili putem podružnica, društva kćeri i podružnice obvezne su objaviti Izvješće krajnjega matičnog društva. Međutim, zbog razloga proporcionalnosti i djelotvornosti, obveza da se Izvješće objavi ograničena je na srednja i velika društva kćeri s poslovnim nastanom u Europskoj uniji te na podružnice usporedive veličine.

Srednji i veliki poduzetnik koji je društvo kći pod kontrolom krajnjega matičnog društva koje ne primjenjuje pravo Republike Hrvatske ili druge države članice čiji konsolidirani prihod iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine prelazi ukupno 750.000.000,00 € objavljuje i čini javno dostupnim izvješće o informacijama o porezu na dobitak koje se odnosi na to krajnje matično društvo za posljednju od te dvije uzastopne poslovne godine.

Obvezu izrade Izvješća neće imati svaka podružnica, nego samo ako prihod podružnice za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine prelazi 8.000.000,00 €. Dodatno, podružnica je obvezna izvješćivati samo ako:

- 1) poduzetnik koji je osnovao podružnicu je:
 - a) povezano društvo u okviru grupe na čije se krajnje matično društvo ne primjenjuje pravo Republike Hrvatske ili druge države članice i čiji konsolidirani prihod iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, prelazi ukupno 750.000.000,00 € ili
 - b) samostalni poduzetnik čiji prihod iskazan u godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima, za svaku od dvije posljednje uzastopne poslovne godine, prelazi ukupno 750.000.000,00 €
- 2) krajnje matično društvo nema srednje ili veliko društvo kćer.

Slika 1. Pregled obveznika



Izvor: Obrada autorice prema Zakonu

Ako informacije ili Izvješće nisu dostupni ili krajnje matično društvo društvu kćeri ili podružnici nije dostavilo sve potrebne informacije, društvo kći i podružnica obvezne su sastaviti, objaviti i učiniti dostupnim Izvješće koje sadržava sve informacije koje posjeduju, koje su dobili ili pribavili, ali i izjavu u kojoj navode da njihovo krajnje matično društvo nije stavilo na raspolaganje potrebne informacije.

Obvezu izrade Izvješća nemaju:

- samostalni poduzetnik ili krajnje matično društvo i njihova povezana društva ako takva društva, uključujući njihove podružnice, imaju poslovni nastan ili stalno mjesto poslovanja ili stalnu poslovnu aktivnost samo na području Republike Hrvatske i ni u jednoj drugoj poreznoj jurisdikciji
- kreditna institucija²
- mali poduzetnik
- mikropoduzetnik.

² Obveza javnog izvješćivanja po državama već je uvedena za bankovni sektor – čl. 89. Direktive 2013/36/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o pristupanju djelatnosti kreditnih institucija i bonitetnom nadzoru nad kreditnim institucijama, izmjeni Direktive 2002/87/EZ te stavljanju izvan snage Direktiva 2006/48/EZ i 2006/49/EZ (SL L 176, 27. 6. 2013., str. 338.).

2.2. SADRŽAJ IZVJEŠĆA

Izvješće treba sadržavati informacije koje se odnose na sve aktivnosti samostalnog poduzetnika ili krajnjega matičnog društva, uključujući aktivnosti svih povezanih društava konsolidiranih u godišnjim financijskim izvještajima za relevantnu poslovnu godinu.

Tablica 2. Sadržaj izvješća

Izvješće sadržava:
1. naziv krajnjeg matičnog društva ili samostalnog poduzetnika, oznaka poslovne godine, valuta koja se upotrebljava za prezentiranje Izvješća i popis svih društava kćeri konsolidiranih u godišnjim financijskim izvještajima krajnjeg matičnog društva, ako postoje, za relevantnu poslovnu godinu, s poslovnim nastanom u Europskoj uniji ili u poreznim jurisdikcijama uključenima u priloge I. i II. Zaključaka Vijeća Europske unije o revidiranom EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe
2. kratak opis vrste aktivnosti
3. prosječan broj radnika na puno radno vrijeme
4. prihod koji obuhvaća transakcije s povezanim društvima, a koje treba izračunati kao: <ol style="list-style-type: none"> zbroj netoprihoda, ostalih poslovnih prihoda, prihoda od sudjelujućih udjela, isključujući dividende primljene od povezanih društava, prihoda od drugih ulaganja i zajmova koji su dio dugotrajnih sredstava, drugih prihoda od kamata i sličnih prihoda navedenih u pravilniku kojim se uređuje struktura i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja ili prihod kako je određen okvirom za financijsko izvještavanje na temelju kojega se pripremaju godišnji financijski izvještaji, isključujući vrijednosna usklađivanja i dividende primljene od povezanih društava
5. iznos dobiti ili gubitka prije oporezivanja
6. iznos obračunanog poreza na dobit tijekom relevantne poslovne godine, koji treba izračunati kao tekući porezni rashod koji je priznat u vezi s oporezivanjem dobiti ili gubitkom poslovne godine poduzetnika i podružnica u relevantnoj poreznoj jurisdikciji, pri čemu se tekući porezni rashod odnosi samo na aktivnosti poduzetnika u relevantnoj poslovnoj godini i ne uključuje odgođene poreze ili rezerviranja za neizvjesne porezne obveze
7. iznos plaćenog poreza na dobit na novčanoj osnovi, koji treba izračunati kao iznos poreza na dobit koji su poduzetnici i podružnice u relevantnoj poreznoj jurisdikciji platili tijekom relevantne poslovne godine, pri čemu plaćeni porez uključuje porez po odbitku koji su platili drugi poduzetnici u odnosu na plaćanja poduzetnicima i podružnicama unutar grupe
8. iznos akumulirane dobiti na kraju relevantne poslovne godine, pri čemu akumulirana dobit predstavlja zbroj dobiti iz proteklih poslovnih godina i iz relevantne poslovne godine za koju još nije odlučeno o raspodjeli. U slučaju podružnica, akumulirana dobit jest dobit poduzetnika koji je osnovao podružnicu.

Izvor: Zakon

O porezu na dobitak može se izvijestiti na temelju uputa za izvješćivanje iz propisa kojima se uređuje administrativna suradnja u području poreza između Republike Hrvatske i država članica Europske unije.³ Ako poduzetnik primjenjuje te upute, potrebno je navedeno naznačiti u Izvješću. Bitno je istaknuti da se u Izvješću iskazuju informacije zasebno za svaku državu članicu. Ako se država članica sastoji od nekoliko

poreznih jurisdikcija, informacije se objedinjuju na razini države članice. Informacije se pripisuju svakoj relevantnoj poreznoj jurisdikciji na temelju poslovnog nastana, postojanja stalnog mjesta poslovanja ili stalne poslovne aktivnosti koja, s obzirom na aktivnosti grupe ili samostalnog poduzetnika, može podlijegati obvezi poreza na dobitak u toj poreznoj jurisdikciji.

Jedna ili više informacija koje su obveznici obvezni objaviti mogu se privremeno izostaviti iz Izvješća ako bi se njihovim otkrivanjem ozbiljno naštetilo poslovnom položaju poduzetnika na kojeg se odnosi to Izvješće. Svako izostavljanje informacija mora biti jasno navedeno u Izvješću zajedno s obrazloženjem. Sve informacije koje su izostavljene mogu se objaviti u izvješću o porezu na dobitak poslije, a najkasnije pet godina od datuma izvornog izostavljanja.

Predviđena je upotreba zajedničkog predloška i strojno čitljivih elektroničkih formata za izvješćivanje. Europska je komisija dobila ovlast provedbenim aktima izraditi zajednički predložak i elektroničke formate za izvješćivanje. Objava provedbenog akta očekuje se u lipnju 2024. godine, a njegovo stupanje na snagu u srpnju 2024. godine.

2.3. VALUTA

Valuta koja se upotrebljava u izvješću o porezu na dobitak je valuta u kojoj su iskazani godišnji konsolidirani financijski izvještaji krajnjega matičnog društva ili godišnji financijski izvještaji samostalnog poduzetnika. Izvješće se može objaviti u valuti koja je različita od valute koja se upotrebljava u godišnjim financijskim izvještajima. Međutim, kod velikih i srednjih društva kćeri, valuta koja se upotrebljava je valuta u kojoj društvo kći objavljuje svoje godišnje financijske izvještaje.

2.4. JAVNA DOSTUPNOST

Obveznici moraju objaviti Izvješće u roku od 12 mjeseci od datuma bilance za poslovnu godinu za koju se ono sastavlja. Izvješće mora biti besplatno i javno dostupno na najmanje jednom od službenih jezika Europske unije, na mrežnim stranicama:

- poduzetnika
- društva kćeri ili povezanog društva
- podružnice ili poduzetnika koji je osnovao podružnicu ili povezano društvo.

Ako je Izvješće besplatno i javno dostupno bilo kojoj trećoj strani koja se nalazi u Europskoj uniji u strojno čitljivom elektroničkom formatu za izvješćivanje na mrežnim stranicama Registra godišnjih financijskih izvještaja, tada ga obveznik nije obavezan objaviti na svojoj mrežnoj stranici. Međutim, mrežne stranice moraju sadržavati informacije o izuzeću i upućivanje na mrežne stranice relevantnog registra godišnjih financijskih izvještaja.

Izvješće treba biti dostupno najmanje na pet uzastopnih godina od dana njegove objave.

PROPISI I STAJALIŠTA
Besplatan pristup na RRiF-ovoj
mrežnoj stranici

³ Zakon o administrativnoj suradnji u području poreza (Nar. nov., br. 115/16., 130/17., 106/18., 121/19., 151/22. i 114/23.).

2.5. ODGOVORNOST ZA SASTAVLJANJE, OBJAVLJIVANJE I DOSTUPNOST

Radi veće transparentnosti i odgovornosti poduzetnika prema ulagateljima, vjerovnicima, trećim stranama i općoj javnosti, Zakonom se utvrđuje da su članovi administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela krajnjega matičnog društva ili samostalnog poduzetnika solidarno odgovorni, u okviru svojih nadležnosti, za sastavljanje, objavljivanje i javnu dostupnost Izvješća. Članovi administrativnih, upravljačkih i nadzornih tijela društva kćeri i osobe imenovane za obavljanje formalnosti u vezi s objavljivanjem za podružnice⁴ također su solidarno odgovorni da je, prema njihovim saznanjima i sposobnostima, Izvješće sastavljeno u skladu sa Zakonom.

Ako je Izvješće ili ako su informacije o porezu na dobitak nepotpune, odgovornost tih članova odnosno tih osoba proteže se na objavljivanje izjave u kojoj se navodi da krajnje matično društvo nije stavilo na raspolaganje potrebne informacije.

2.6. IZJAVA OVLAŠTENOG REVIZORA

Zakon propisuje obvezu samostalnom revizoru ili revizorskom društvu da u revizorskom izvješću navede je li, za poslovnu godinu koja prethodi poslovnoj godini za koju su pripremljeni godišnji financijski izvještaji koji su predmet revizije, objavljeno Izvješće i, ako jest, je li objavljeno u skladu sa Zakonom.

Kako bi se osiguralo da je javnost svjesna opsega obveze izvješćivanja o porezu na dobitak i usklađenosti s tom obvezom izvješćivanja, države članice Europske unije obvezne su zahtijevati da revizorska društva navedu je li poduzetnik bio obavezan objaviti Izvješće te da, u slučaju postojanja te obveze, navedu je li to Izvješće objavljeno.

2.7. PRVA IZVJEŠĆA

Obveznici su obavezni izraditi i objaviti **Izvješće za poslovnu godinu koja počinje 1. siječnja 2024. ili nakon tog datuma.**

Europska će komisija do 22. lipnja 2027. godine podnijeti izvješće o usklađenosti s obvezama izvješćivanja o porezu na dobitak, uzimajući u obzir stanje na razini OECD-a, potrebu za osiguravanjem dostatne razine transparentnosti i potrebu za očuvanjem i osiguravanjem konkurentnog okruženja za poduzetnike i privatna ulaganja. Posebno će se preispitati treba li se područje primjene proširiti na velike poduzetnike i velike grupe. Također, preispitat će se je li potrebno proširiti sadržaj Izvješća kako bi se njime obuhvatile dodatne stavke.

3. SASTAVLJANJE GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA U FUNKCIJSKOJ VALUTI RAZLIČITOJ OD EURA

U skladu s odredbama Zakona, svote u poslovnim knjigama, godišnjim financijskim izvještajima, godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima,

godišnjim izvješćima, konsolidiranim godišnjim izvješćima i druge financijske informacije izražavale su se samo u eurima.

Kako bi se omogućila provedba MSFI-ja u praksi, poduzetnicima čija valuta primanoga ekonomskog okruženja nije euro, omogućeno je korištenje funkcijske valute različite od eura.

Stoga su uvedene definicije prezentacijske i funkcijske valute u skladu s MSFI-jem. U okviru MSFI-ja, okvir za određivanje funkcijske valute daje Međunarodni računovodstveni standard 21, *Učinci promjena tečaja stranih valuta* (MRS 21). U MRS-u 21 funkcijska valuta je određena kao valuta primanoga ekonomskog okruženja u kojemu subjekt posluje, dok je strana valuta ona koja nije funkcijska valuta. Valuta objavljivanja je valuta u kojoj se prezentiraju financijska izvješća.

Zakonom je uvedeno da ako poduzetnik primjenjuje funkcijsku valutu različitu od eura, u skladu s odredbama MSFI-ja, za potrebe sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja **može koristiti i funkcijsku valutu koja je različita od eura ako je obveznik primjene MSFI-ja.**

Ako poduzetnik primjenjuje funkcijsku valutu koja je različita od eura, tada mora sastavljati, utvrđivati i prezentirati godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje i u eurima.

Za primjenu odredaba Zakona, propisa kojim se uređuju trgovačka društva, poreznih i drugih propisa mjerodavnim se smatraju godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji iskazani u eurima.

Poduzetnik je obavezan voditi računovodstvene evidencije koje su potrebne za financijsko izvještavanje u funkcijskoj valuti koja je različita od eura. Korištenje funkcijske valute koja je različita od eura nema utjecaja na obvezu vođenja poslovnih knjiga u eurima. Također, korištenje funkcijske valute različite od eura ne utječe na propise o vođenju poreznih evidencija te strukturi i sadržaju izvještavanja za porezne potrebe.

Za javnu objavu poduzetnik je obavezan predati utvrđene godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje u funkcijskoj valuti koja je različita od eura i u eurima.

Tablica 3. Funkcionalna valuta

Računovodstvene evidencije	Poslovne knjige	Financijsko izvještavanje	Javna objava
Vode se u funkcijskoj valuti koja je različita od eura.	Vode se u funkcijskoj valuti različitoj od eura i u euru.	Sastavljaju se, utvrđuju i prezentiraju godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji u funkcijskoj valuti koja je različita od eura i u eurima.	Predaju se utvrđeni godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji u funkcijskoj valuti koja je različita od eura i u eurima.

Izvor: Obrada autorice prema Zakonu

Svote iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro i iskazivanje određenih pozicija u godišnjim financijskim izvještajima i godišnjim konsolidiranim financijskim izvještajima poduzetnik je obavezan preračunavati u skladu s odredbama MSFI-ja i Zakona.

Elementi kapitala i rezervi preračunavaju se iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro na sljedeći način:

⁴ Članak 41. Direktive (EU) 2017/1132 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. lipnja 2017. o određenim aspektima prava društava (kodificirani tekst). (Tekst značajan za EGP).

- 1) temeljni kapital iskazuje se u euru kako je iskazan u sudskom registru
- 2) potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital koji poduzetnik potražuje od članova društva iskazuju se u euru u skladu s poslovnim knjigama
- 3) rezerve kapitala, rezerve dobitka i zadržani dobitak iskazuju se u euru kako su navedeni u odlukama nadležnih tijela na temelju kojih su formirani
- 4) revalorizacijske rezerve preračunavaju se u euro korištenjem povijesnog tečaja na datum procjene imovine za koju su priznate revalorizacijske rezerve
- 5) rezerve fer vrijednosti preračunavaju se u euro korištenjem spot tečaja na datum bilance.

Tečajne razlike nastale zbog preračuna aktive, obveza i kapitala i rezervi u euro priznaju se u okviru ostaloga sveobuhvatnog dobitka kao posebna pozicija pod nazivom tečajne razlike zbog preračuna u prezentacijsku valutu. Uzimajući u obzir odredbe propisa kojim se uređuju trgovačka društva koje uređuju upotrebu dobitka, tečajne razlike smatraju se pozicijom za čiju se pozitivnu (potražnu) svotu povećava, a za negativnu (dugovnu) svotu ne umanjuju se rezerve koje društvo mora imati po zakonu ili statutu i koje se ne smiju podijeliti članovima društva. Pozitivne tečajne razlike zbog preračuna u prezentacijsku valutu iskazane u stanju na zadnji dan poslovne godine ne smiju se raspodijeliti članovima društva prije prestanka društva, niti se iz njih smije povećati temeljni kapital ili rezerve. Prestankom društva ne smatra se pripajanje društva drugome društvu, spajanje društva s drugim društvom i podjela društva razdvajanjem.

Poduzetnik je obavezan sastaviti i trajno čuvati potpunu dokumentaciju o preračunu godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro te ju je na zahtjev obavezan staviti na raspolaganje nadležnim tijelima za potrebe obavljanja nadzora.

Do kraja 2023. godine ministar financija donijet će izmjene i dopune Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16. i 144/20.) koji će detaljnije urediti pojedinosti u vezi s korištenjem funkcionalne valute različite od eura, kao što je način utvrđivanja deviznih tečajeva za preračun svote iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro, pozicije za iskazivanje tečajnih razlika u financijskim izvještajima nastalih zbog preračuna iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro, sadržaj bilješki uz financijske izvještaje koje se odnose na preračun iz funkcijske valute koja je različita od eura u euro i sl.

4. DOPUNA U DIJELU OBJAVE NEFINANCIJSKOG IZVJEŠĆA

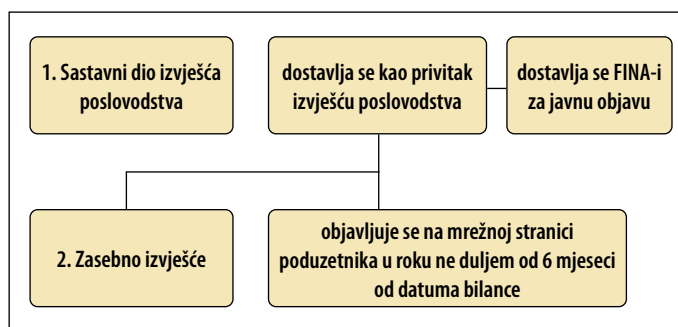
Nefinancijsko izvješćivanje uvedeno je manjem krugu obveznika od 1. siječnja 2018. godine za poslovnu godinu 2017. Ministarstvo financija ovlašteno je za nadzor nad izradom i objavom nefinancijskog izvještaja. Nefinancijsko izvješće sadržava informacije u mjeri nužnoj za razumijevanje razvoja, poslovnih rezultata i položaja poduzetnika te učinka njegovih aktivnosti koje se odnose najmanje na okolišna pitanja, društvena i kadrovska pitanja, pitanja u vezi s ljudskim pravima, borbe protiv korupcije i podmićivanja.

S obzirom na to da Ministarstvo financija provjerava jesu li izrađena i objavljena nefinancijska izvješća, pritom ne ulazeći u sadržaj izvješća, utvrdilo je kako se u izvješću posloводства u određenim nefinancijskim izvješćima informacije nalaze na više mjesta i teško se pronalaze. Bitno je napomenuti kako poduzetnik može ugovoriti s neovisnom stručnom osobom za relevantna područja provjeru nefinancijskog izvješća, no ona trenutačno nije obvezna.

Zakonom je određeno da ako poduzetnik objavi nefinancijsko izvješće kao dio izvješća posloводства, obavezan ga je istaknuti na jasan i vidljiv način u posebnom odjeljku izvješća posloводства, a sve kako bi nefinancijske informacije bile na jednom mjestu i lakše uočljive. Navedena obveza odnosi se i na konsolidirano nefinancijsko izvješće.

Danas je obvezu izrade nefinancijskog izvješća moguće ispuniti na tri načina, od kojih je jedan objava nefinancijskih informacija u okviru izvješća posloводства.

Slika 2. Načini objave nefinancijskog izvješća



Izvor: Obrada autorice prema Zakonu o računovodstvu

Dakle, od poslovne godine 2024. u kojoj se izvješćuje za 2023. godinu, poduzetnik koji objavljuje nefinancijske informacije **u okviru izvješća posloводства** **trebat će točno naznačiti dio izvješća posloводства u kojemu iznosi nefinancijske informacije.**

Bolje pozicioniranje nefinancijskih informacija samo je jedan korak prema zahtjevnijem izvješćivanju o održivosti koje se uvodi u fazama od poslovne godine 2025. za 2024. godinu. Naime, poduzetnici će izvješćivati o okolišnim, društvenim i upravljačkim temama vezanim ne samo uz svoje poslovanje nego i uz svoj lanac vrijednosti. Naglasak je stavljen na koncepciju dvostruke materijalnosti koja podrazumijeva da poduzetnik treba izvijestiti o značajnim učincima svojeg poslovanja na društvo i okoliš, ali i kako okolišna i društvena pitanja utječu ili mogu utjecati na novčani tok, bilancu ili dobitak. Poduzetnici će prema Europskim standardima izvješćivanja o održivosti (standardima ESRS) morati iznositi kvalitativne i kvantitativne informacije, trenutačne i potencijalne učinke te kratkoročne, srednjoročne i dugoročne planove. Očekuje se da će standardi omogućiti usporedive, relevantne i sažete informacije o održivosti.

5. PROŠIRENA JE PRIMJENA MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Prema Zakonu o računovodstvu poduzetnik je obavezan sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom HSFI-ja ili MSFI-ja.

Zakonodavnim izmjenama iz 2016. godine omogućeno je da ovisno društvo, odnosno društvo kći koje je obveznik primjene HSFI-ja, a čije matično društvo sastavlja i prezentira godišnji konsolidirane financijske izvještaje primjenom MSFI-ja, može odlučiti da svoje godišnje financijske izvještaje sastavlja i prezentira primjenom MSFI-ja.

Međutim, uočena je još jedna situacija koja se pojavljuje u praksi, a nije do sada bila obuhvaćena zakonskim tekstom, stoga je Zakonom omogućeno matičnom društvu koje je obveznik primjene HSFI-ja, čije je barem jedno ovisno društvo obveznik primjene MSFI-ja, sastavljanje i prezentiranje pojedinačnih i konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja primjenom MSFI-ja.

6. KREDITNE UNIJE POSTAJU OBVEZNICIMA JAVNE OBJAVE

U pojam poduzetnika dodana je kreditna unija jer ju do sada Zakon o računovodstvu nije obuhvaćao. Time se osiguralo da kreditna unija primjenjuje odredbe Zakona o računovodstvu u pogledu sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, na način da je osigurana razmjernost, imajući u vidu veličinu poduzetnika, a s ciljem postizanja ravnoteže između interesa adresata financijskih izvještaja i interesa kreditnih unija.

Bitno je podsjetiti kako je kreditna unija prema Zakonu o kreditnim unijama (Nar. nov., br. 141/16. – 90/11.) financijska institucija sa sjedištem u Republici Hrvatskoj koja je od Hrvatske narodne banke dobila odobrenje za rad.

S obzirom na to da je Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 40/19.) brisan kao pravni oblik trgovac pojedinac zbog toga što je vrlo mali broj poduzetnika bio koristio tu mogućnost te su svoje poduzetničke djelatnosti obavljali kao obrtnici ili osnivanjem nekog od trgovačkih društava, trgovac pojedinac brisan je i iz Zakona o računovodstvu.

Nadalje, s obzirom na to da su kreditne unije pravne osobe osnovane u skladu s odredbama Zakona o kreditnim unijama, one su pravne osobe za *sui generis* potrebe Zakona o računovodstvu.

Kreditne unije su, u skladu s odredbama čl. 47. st. 3. i 4. Zakona o kreditnim unijama, obvezne revidirati svoje godišnje financijske izvještaje. S obzirom na to da su kreditne unije obveznici revizije, kreditne unije uključene su u obveznike javne objave.

Kreditne unije trebaju Financijskoj agenciji dostaviti potpune i točne godišnje financijske izvještaje s pripadajućim revizorskim izvješćem najkasnije u roku od šest mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine.

7. NAJAVA DONOŠENJA NOVOGA HRVATSKOG STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Računovodstveni standardi, tj. MSFI i HSFI, temelje se na načelu neograničenosti vremena poslovanja. Drugim riječima, pretpostavka i MSFI-ja i HSFI-ja je da će poduzetnik poslovati u doglednoj budućnosti te da nema namjeru, ni potrebu, likvidirati ili znatno smanjiti opseg svojeg poslovanja. Otvaranjem stečajnog ili likvidacijskog postupka poslovanje

poduzetnika više se ne temelji na navedenoj pretpostavci pa stoga računovodstvo i financijsko izvještavanje poduzetnika u slučaju otvaranja navedenih postupaka nije uređeno važećim MSFI-jem ni HSFI-jem.

Stoga se godišnji financijski izvještaji takvih poduzetnika trebaju izrađivati temeljem posebnog okvira koji će uvažavati specifičnosti stanja u kojem se ti poduzetnici nalaze.

Odbor za standarde financijskog izvještavanja ima obvezu donijeti do 28. srpnja 2024., dakle godinu dana od stupanja Zakona na snagu, novi HSFI kojega će primjenjivati poduzetnici za koje nije primjereno koristiti pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja, a bit će objavljen u Narodnim novinama. Novi standard primjenjivat će primjenjivati svi poduzetnici, neovisno o tome jesu li prethodno bili obveznicima primjene HSFI-ja ili MSFI-ja.

Novi standard neće se primjenjivati na poduzetnike čije je poslovanje uređeno posebnim propisima⁵ te čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala.⁶

8. UMJESTO ZAKLJUČKA

Cilj je Direktive (EU) 2021/2101 povećati transparentnost i javni nadzor nad informacijama o porezu na dobitak koje dostavljaju poduzetnici koji posluju na državnom području više država članica te čiji prihod premašuje 750 milijuna €, iz čega proizlazi da su u fokusu izvješćivanja multinacionalna trgovačka društva. U Republici Hrvatskoj očekuje se kako krug obveznika izrade novog Izvješća neće biti velik.

Osim usklađivanja s pravnom stečevinom Europske unije, predložene su i ostale izmjene koje su detaljno obrađene u članku, poput mogućnosti korištenja funkcijske valute različite od eura, javne objave godišnjih financijskih izvještaja kreditnih unija te dorade u dijelu objave nefinancijskog izvješća kako bi bila nedvojbeno uočljiva odnosno istaknuta na jasan i vidljiv način za potrebe nadzora, javnosti i za potrebe ostalih dionika na tržištu.

Naposljetku, važno je istaknuti kako se u 2024. godini ponovno očekuje izrada i usvajanje Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu, ali i Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji s ciljem uvođenja izvješćivanja o održivosti u skladu s Direktivom o korporativnom izvješćivanju o održivosti (tzv. CSRD Direktiva).⁷ Određeni krug poduzetnika, koji će se proširivati po fazama, izvješćivat će o tome kako njihov poslovni model utječe na održivost i o tome kako vanjski čimbenici održivosti (kao što su klimatske promjene ili pitanja ljudskih prava) utječu na njihovo poslovanje (konceptija dvostruke materijalnosti), i to na temelju standarda koje će donijeti Europska komisija delegiranim aktom, a to su Europski standardi za izvješćivanje o održivosti (ESRS).

⁵ Poduzetnici čije poslovanje nadzire Hrvatska narodna banka i Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga.

⁶ Zakon o tržištu kapitala (Nar. nov., br. 65/18., 17/20., 83/21. i 151/22.).

⁷ Direktiva (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca 2022. o izmjeni Uredbe (EU) br. 537/2014, Direktive 2004/109/EZ, Direktive 2006/43/EZ i Direktive 2013/34/EU u pogledu korporativnog izvješćivanja o održivosti <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2464>

Ivan PETARČIĆ, mag. oec.

UDK 336.2 / 657.1

Računovodstvo troškova promidžbe i reprezentacije

Troškovi promidžbe i reprezentacije mogu nastati kod poduzetnika tijekom cijele poslovne godine, ali, u pravilu, češće nastaju krajem poslovne godine. Iako i jedni i drugi nastaju u cilju boljeg poslovanja društva, oni ne uživaju jednak porezni položaj. Naime, troškovi promidžbe porezno su priznati u cijelosti, dok se troškovi reprezentacije priznaju samo djelomično – u visini od 50 %. Neki od tih troškova mogu nastati davanjem darova male vrijednosti na koje se ne obračunava PDV, dok je u nekim slučajevima potrebo obračunati PDV.

Autor u ovome članku obrazlaže porezni položaj troškova promidžbe i reprezentacije te daje razne primjere računovodstvenog evidentiranja takvih troškova.

1. UVOD

Troškovi promidžbe i reprezentacije uobičajeni su troškovi poslovanja poduzetnika. Troškovi promidžbe, u pravilu, nastaju u cilju informiranja kupaca i potencijalnih kupaca o proizvodima ili uslugama poduzetnika, dok troškovi reprezentacije nastaju u cilju stvaranja boljeg odnosa s poslovnim partnerima.

Propisi koji uređuju porezni položaj troškova promidžbe i reprezentacije su:

- u vezi s priznavanjem troškova za potrebe utvrđivanja osnovice za obračun poreza na dobitak:
 - ♦ Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.)
 - ♦ Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 156/22.)
- u vezi s obračunom PDV-a / pravom na odbitak pretporeza:
 - ♦ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon o PDV-u)
 - ♦ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23., dalje: Pravilnik o PDV-u).

Iako se temeljne odredbe navedenih propisa u vezi s poreznim tretmanom troškova promidžbe i reprezentacije već dulje vrijeme nisu mijenjale, i dalje u praksi ponekad nije jednostavno razlikovati kada je trošak nastao za potrebe promidžbe, a kada za potrebe reprezentacije.

2. POREZNI POLOŽAJ TROŠKOVA PROMIDŽBE

Troškovi promidžbe odnosno reklame smatraju se poslovnim troškom koji se priznaje u cijelosti. U čl. 7. st. 6. Zakona o porezu na dobit propisano je što se ne smatra reprezentacijom pa se može reći da se troškovi koji zadovoljavaju navedene uvjete smatraju troškovima promidžbe.

Prema navedenim odredbama, **promidžbom se smatraju:**

- proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom „nije za prodaju“



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.

- drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i sl.) dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca
- reklamni predmeti dani potrošačima ako je njihova pojedinačna vrijednost bez PDV-a do 21,24 €.¹

Oni troškovi koji ne ispunjavaju navedene kriterije smatraju se troškovima reprezentacije odnosno ne priznaju se u cijelosti. U skladu s navedenim, promidžbom se mogu smatrati i troškovi koji nastaju kad se proizvodi i roba iz vlastita asortimana poduzetnika daju poslovnim partnerima pod uvjetom da su prilagođeni za svrhe promidžbe i da imaju oznaku „nije za prodaju“. Ako nije ispunjan jedan od tih zahtjeva, tada je riječ o reprezentaciji neovisno o tome što je možda vrijednost tih dobara manja od 21,24 €. Taj se kriterij ograničenja vrijednosti odnosi na davanje reklamnih predmeta potrošačima.

Prema tome, ako se kao promidžbeni materijal koriste predmeti s otisnutim znakom tvrtke ili proizvoda čija je pojedinačna vrijednost veća od 21,24 €, smatra se porezno priznatim troškom promidžbe, uz uvjet da se koristi u prodajnom odnosno poslovnom prostoru kupca. S druge strane, proizvodi koji se daruju kupcima – potrošačima u uobičajenim komercijalnim pakiranjima (nisu prilagođeni) smatraju se reprezentacijom, bez obzira na to što njihova vrijednost nije veća od 21,24 €.

Proizvodi koji nisu iz asortimana poduzetnika, a služe kao reklamni predmeti, mogu biti čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, privjesci i sl. ako imaju oznaku tvrtke, proizvoda ili drugi oblik reklame poduzetnika.

¹ Od 1. siječnja 2024. godine primjenjivat će se nova granična vrijednost od 22,00 €.

Prema svemu navedenome, može se zaključiti da je riječ o promidžbi ako su ispunjeni navedeni zahtjevi:

- proizvodi i roba daju se iz asortimana poduzetnika (proizvodi koje je proizveo ili roba kojom trguje)
- proizvodi i roba prilagođeni su za te svrhe (nisu u standardnim pakiranjima) i imaju oznaku „nije za prodaju“ (nalijepljenu, utisnutu, ušivenu i sl.)
- riječ je o reklamnim predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda ili drugog oblika reklame za uporabu u prodajnom prostoru kupca
- reklamni predmeti koji se daju potrošačima vrijednosti su manje od 21,24 € (bez PDV-a).

Poduzetnici mogu organizirati i **nagradne igre i slične nagradne akcije** u okviru kojih dijele proizvode i / ili robu. U tom slučaju, **neovisno o vrijednosti, načinu pakiranja i o tome je li riječ o dobrima iz asortimana poduzetnika ili ne, riječ je o promidžbi te se takav trošak u cijelosti porezno priznaje.**

Troškovima promidžbe smatraju se i troškovi nastali putem sredstva javnog priopćavanja, na oglašnim stupovima i pločama, telopima, letcima, katalozima, sajmovima i putem interneta te troškovi kojim se promiče ime, dobro ili usluga poreznog obveznika na drugi način koji ima javno obilježje (npr. oglašavanje u dnevnim novinama, časopisima i internetskim portalima, oglašavanje putem društvenih mreža i sl.).

3. POREZNI POLOŽAJ TROŠKOVA REPREZENTACIJE

Troškovi reprezentacije, za razliku od troškova promidžbe, ne priznaju se u cijelosti. **Za 50 % troškova reprezentacije (ugošćenja, darova sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom, uvećava se osnovica poreza na dobitak** (čl. 7. st. 1. t. 3. Zakona o porezu na dobit).

Poslovnim partnerima u ovom slučaju smatraju se osobe (trgovačka društva, obrti, samostalne djelatnosti, udruge, ustanove i sl.) s kojima postoji poslovni odnos ili se očekuje da će se takav odnos uspostaviti. Kako se ne bi dovelo u pitanje obračun poreza na dohodak, vrlo je važno da je trošak reprezentacije usmjeren na darivanje ili ugošćenje poslovnog partnera, a ne njegova osoblja.

Troškovima reprezentacije s pripadajućim PDV-om smatraju se darovi s ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda koji su dani poslovnom partneru ili njegovu opunomoćeniku ili nekoj drugoj osobi, **ako za to ne postoji pravna obveza ili neka druga povezanost s uslugom primatelja** (čl. 23. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit). Ako postoji protuisporuka, tada je najčešće riječ o dvjema odvojenim isporukama – jednoj koju obavlja poduzetnik poslovnom partneru, a drugoj koju obavlja poslovni partner poduzetniku. Tada se trošak iskazuje po primljenom računu, a nastale tražbine prebijaju (kompenziraju).

Uvećanje porezne osnovice za svotu 50 % troškova reprezentacije iskazuje se na red. br. 6. Obrasca PD. Kod poduzetnika koji plaćaju porez na dobitak prema novčanom načelu, uvećanje se iskazuje na red. br. 32. Obrasca PD-NN, ali samo u visini realiziranih (podmirenih) troškova reprezentacije iz poreznog razdoblja.

4. PROMIDŽBA, REPREZENTACIJA I UZORCI S MOTRIŠTA PDV-a

Temeljno pravilo u vezi s mogućnošću odbitka pretporeza jest da porezni obveznik ima pravo od PDV-a, koji je obavezan platiti, odbiti svotu PDV-a (pretporez) koji je obavezan platiti ili ju je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija (čl. 58. st. 1. Zakona o PDV-u). Naravno, postoje i ograničenja prava na odbitak pretporeza. Jedno od njih odnosi se na nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije. Tako je u čl. 61. Zakona o PDV-u propisano da **porezni obveznik ne može odbiti pretporez za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije, pri čemu se reprezentacijom smatraju izdatci za ugošćivanje poslovnih partnera, darivanje poslovnih partnera, plaćanje poslovnim partnerima izdataka za odmor, sport i razonodu, izdataka za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i sl.** Poslovnim partnerima u smislu PDV-a, jednako kao i u smislu poreza na dobitak, smatraju se osobe s kojima postoji poslovni odnos ili se očekuje da će se takav odnos uspostaviti.

Navedeno ograničenje treba primijeniti na ulazne račune za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije, pri stjecanju dobara unutar Europske unije i primljene usluge iz drugih država članica ili trećih zemalja te pri uvozu dobara koja poreznom obvezniku služe za reprezentaciju.

Iznimno od navedenoga, reprezentacijom se ne smatra davanje darova u vrijednosti do 21,24 €, bez PDV-a, u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama, tj. da se smatraju darovima male vrijednosti.

Prema tome, pri nabavi darova male vrijednosti može se odbiti pretporez iako će se on dati poslovnim partnerima i moguće je da će se u smislu oporezivanja porezom na dobitak smatrati troškom reprezentacije.

Kada je riječ o nabavi dobara, u praksi su uobičajene situacije da se pri nabavi ponekad ne zna konačna namjena tih dobara. Primjerice, poduzetnik koji se bavi trgovinom nabavlja robu za daljnju prodaju te priznaje pretporez po ulaznim računima od dobavljača. Potom taj poduzetnik odluči robu dati kao dar poslovnom partneru. S obzirom na to da je pri nabavi pretporez odbijen, postavlja se pitanje treba li poduzetnik „vratiti“ prethodno odbijeni pretporez odnosno obračunati PDV prilikom davanja dara kako bi se neutralizirao učinak PDV-a.

U takvim slučajevima obveza obračuna PDV-a ne nastaje samo ako je riječ o darovima male vrijednosti. Prema čl. 7. st. 4. Zakona o PDV-u isporukom dobara uz naknadu ne smatra se davanje dara male vrijednosti koje obavi porezni obveznik u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama. Darovima male vrijednosti smatraju se darovi čija vrijednost nije veća od 21,24 €.

Tu treba voditi računa o tome da se povremeno davanje dara pojedinačne vrijednosti do 21,24 € bez PDV-a u okviru obavljanja svoje gospodarske ili druge djelatnosti ne smatra isporukom dobara uz naknadu, pod uvjetom da se ne daju istim osobama i da **ne postoji pravna obveza ili obveza protuisporuke odnosno protuusluže primatelja dobra. Povremenim se davanjem dara smatra davanje najviše jednog dara istoj osobi u jednom tromjesečju.** U tom slučaju poduzetnik koji je obveznik PDV-a može pri nabavi priznati pretporez za darove male vrijednosti, a uz ispunjenje navedenih uvjeta, prilikom davanja dara ne treba obračunati ni platiti PDV.

Nadalje, isporukom dobara uz naknadu prema čl. 11. st. 4. Pravilnika o PDV-u ne smatra se ni davanje darova u svrhu promidžbe pojedinačne vrijednosti do 21,24 € bez PDV-a ako je riječ o:

- dobrima koja su posebno prilagođena s oznakom „nije za prodaju“ ili
- reklamnim predmetima s nazivom tvrtke ili proizvoda kao što su čaše, pepeljare, olovke, stolnjaci, podmetači, privjesci, prospekti, katalogi, vrećice i slični proizvodi.

Osim toga, isporukom dobara uz naknadu pod propisanim uvjetima ne smatra ni **besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima.** To proizlazi iz čl. 7. st. 4. Zakona o PDV-u i čl. 11. st. 2. Pravilnika o PDV-u. Prema navedenim odredbama besplatno davanje uzoraka kupcima ili potencijalnim kupcima ne smatra se isporukom dobara uz naknadu ako su ta dobra obilježena kao takva i predstavljaju vrstu robe koja je rezultat poslovanja poreznog obveznika ili je povezana s obavljanjem njegove djelatnosti te ako se oni daju u razumnim količinama. **Razumnim količinama smatra se ona količina koja je potrebna za procjenu uzorka koji se daje kako bi potencijalni kupac mogao nabaviti takva dobra.**

Kod uzoraka ne postoji ograničenje u visini vrijednosti dobara, kao što je to slučaj s darovima male vrijednosti. U skladu s tim, može se zaključiti da se s motrišta PDV-a uzrocima smatraju dobra koja:

- su obilježena kao uzorak
- predstavljaju vrstu robe koja je rezultat poslovanja poreznog obveznika ili su povezana s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika
- se u razumnim količinama daju kupcima ili budućim kupcima.

Osim obilježja s riječju *uzorak* u praksi se koriste i obilježja riječima *tester, testni primjerak, proizvod za testiranje, testni uzorak* i sl. Smatramo da su u ovome kontekstu i takva obilježja prihvatljiva.

Uzorcima u smislu oporezivanja porezom na dobitak nisu posebno uređeni, stoga se postavlja pitanje jesu li troškovi danih uzoraka porezno priznati u cijelosti ili ne. Smatramo da odgovor na to pitanje daju temeljne odredbe u vezi s priznavanjem rashoda prema kojima se priznaju samo oni rashodi poreznog razdoblja koju su u vezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika ili su posljedica obavljanja djelatnosti. Ako

uzmemo u obzir da se uzorci daju s ciljem da kupac ili budući kupac procijeni taj uzorak kako bi mogao nabaviti takva dobra, tada je jasno da je riječ o trošku koji nastaje u vezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika i nastaje u svrhu ostvarivanja prihoda pa **nema ograničenja u priznavanju takva troška.**

Pravilnikom o PDV-u propisana je obveza sastavljanja odgovarajuće knjigovodstvene isprave u vezi s danim besplatnim uzorcima i povremenih davanja darova male vrijednosti do 21,24 € s PDV-om (čl. 11. st. 5.). Ovisno o situaciji, to mogu biti primke, otpremnice, računi, obračuni, izdatnice, odluke i sl. dokumentacija. **Napominjemo da se dani uzorci i darovi male vrijednosti do 21,24 € ne iskazuju u Obrascu PDV jer nije riječ o isporuci uz naknadu.**

Na temelju svega prethodno navedenog može se reći da porezni položaj troškova promidžbe i reprezentacije nije uvijek izjednačen s motrišta PDV-a i motrišta poreza na dobitak odnosno ne vrijedi da trošak reprezentaciju uvijek sadržava i PDV. U cilju lakše usporedbe, u nastavku dajemo tablični prikaz pojedinih vrsta troškova.

Red. br.	Opis	Postupanje s motrišta PDV-a	Porezno (ne) priznavanje troška
I. Darovi pojedinačne vrijednosti do 21,24 € koji se daju povremeno i ne istim osobama (jednom u tromjesečju istoj osobi)			
1.	Darovi su: <ul style="list-style-type: none"> ▪ iz asortimana poreznog obveznika i ▪ posebno prilagođeni za te namjene i ▪ s oznakom „nije za prodaju“ 	Priznaje se pretporez pri nabavi	Promidžba – trošak se priznaje u cijelosti
2.	Darovi imaju neko od sljedećih obilježja: <ul style="list-style-type: none"> ▪ nisu iz asortimana poreznog obveznika ili ▪ nisu posebno prilagođeni ili ▪ nemaju oznaku „nije za prodaju“ 	Ne nastaje obveza obračuna PDV-a kod davanja	Reprezentacija – priznaje se 50 % troška
II. Darovi pojedinačne vrijednosti više od 21,24 € (nisu uzorci)			
1.	Darovi imaju neko od sljedećih obilježja: <ul style="list-style-type: none"> ▪ nisu iz asortimana poreznog obveznika ili ▪ nisu posebno prilagođeni ili ▪ nemaju oznaku „nije za prodaju“ 	Nije dopušten odbitak pretporeza Obračunava se PDV kod davanja ako je pri nabavi priznat pretporez	Reprezentacija – priznaje se 50 % troška Promidžba – trošak se priznaje u cijelosti
2.	Ako su dani u okviru nagradnih igara ili nagradnih akcija		
III. Reklamni predmeti s nazivom društva ili proizvoda (npr. čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, privjesci, prospekti, vrećice, katalogi i sl.)			
1.	Reklamni predmeti u vrijednosti do 21,24 € dani su poslovnim partnerima ili potrošačima	Priznaje se pretporez pri nabavi Ne nastaje obveza obračuna PDV-a kod davanja	Promidžba – trošak se priznaje u cijelosti

Red. br.	Opis	Postupanje s motrišta PDV-a	Porezno (ne) priznavanje troška
2.	Reklamni predmeti u vrijednosti preko 21,24 € dani su za uporabu u poslovnom prostoru kupca	Nije dopušten odbitak pretporeza Obračunava se PDV kod davanja ako je pri nabavi priznat pretporez	Promidžba – trošak se priznaje u cijelosti
3.	Reklamni predmeti u vrijednosti višoj od 21,24 € dani su potrošačima	Nije dopušten odbitak pretporeza Obračunava se PDV kod davanja ako je pri nabavi priznat pretporez	Reprezentacija – priznaje se 50 % troška
IV. Ugošćenje poslovnih partnera			
1.	Primljene usluge ugošćenja poslovnih partnera (npr. računi za konzumaciju hrane i/ili pića, troškove odmora, športa, rekreacije, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i sl.)	Nije dopušten odbitak pretporeza	Reprezentacija – priznaje se 50 % troška
2.	Ugošćenje poslovnih partnera u vlastitoj režiji (objed u vlastitom restoranu, piće u vlastitom ugostiteljskom objektu, smještaj u hotelu i dr.)	Obračunava se PDV po stopi od 13 % ili 25 % ovisno o vrsti usluge	Reprezentacija – priznaje se 50 % troška
V. Uzorci			
1.	Uzorci – dobra koja su obilježena kao uzorak, predstavljaju vrstu robe koja je rezultat poslovanja poreznog obveznika ili su povezana s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika i daju se u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima	Priznaje se pretporez pri nabavi Ne nastaje obveza obračuna PDV-a kod davanja	Trošak se priznaje u cijelosti
VI. Nagrade dodijeljene na nagradnim igrama ili nagradnim natječajima			
1.	Nagrade u dobrima ili uslugama	Nije dopušten odbitak pretporeza Obračunava se PDV kod davanja ako je pri nabavi priznat pretporez	Promidžba – trošak se priznaje u cijelosti

Prethodna tablica može biti smjernica u postupanju prilikom knjiženja poslovnih događaja, međutim i dalje treba biti oprezan u vezi s utvrđivanjem svih činjenica bitnih za određivanje poreznog statusa pojedinačnog poslovnog događaja.

U smislu oporezivanja PDV-om promidžbenog materijala i uzoraka treba istaknuti i oslobođenje od plaćanja PDV-a koje se primjenjuje na promidžbeni materijal i uzorke dobara zanemarive vrijednosti prilikom uvoza. Naime, prema čl. 97. st. 4. Pravilnika o PDV-u promidžbeni materijali bez stvarne komercijalne vrijednosti koje dobavljači besplatno šalju svojim klijentima, koji se ne mogu koristiti ni u koju drugu svrhu osim u svrhu reklamiranja, **oslobođeni su PDV-a pri uvozu**. Glede uzoraka dobara male vrijednosti, bitno je da oni služe za naručivanje istovrsnih dobara i neupotrebljivi su za druge svrhe. Takvim se uzorcima smatraju predmeti koji predstavljaju vrstu robe čiji način prezentiranja i količina, za dobra iste vrste i kvalitete, isključuju njihovo korištenje u bilo kakvu svrhu osim naručivanja. **Na takve uzorke ne obračunavaju se ni uvozna davanja** prema čl. 86. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1186/2009 od 16. studenoga 2009. godine *O uspostavi sustava oslobođenja od carine u Zajednici*. Nadležna tijela prilikom obavljanja carinskih postupaka mogu tražiti da se određeni predmeti, kako bi imali pravo na oslobođenje od plaćanja uvoznih davanja, trajno onesposobe tako da ih se rastrga, perforira ili jasno i neizbrisivo označi, ili nekim drugim načinom, pod uvjetom da takva radnja ne uništi njihovu kvalitetu kao uzorka. **Uvozna davanja ne plaćaju se ni na uvoz malih reprezentativnih uzoraka robe** koji su namijenjeni za trgovačke sajmove i sl. događaje, kao ni na prospekte, kataloge i druge predmete koji se besplatno dostavljaju radi oglašavanja robe na takvim događajima.

5. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA PROMIDŽBE

Troškovi promidžbe evidentiraju se na temelju vjerodostojne dokumentacije u okviru osnovnih računa 415 i 463. U okviru osnovnog računa 415 – *Usluge promidžbe, sponzorstva i troškovi sajмова* evidentiraju se primljene usluge promidžbe, dok se u okviru osnovnog računa 463 – *Troškovi reprezentacije i promidžbe (interne)* evidentiraju troškovi promidžbe nastali na temelju davanja dobara.

U nastavku dajemo nekoliko primjera troškova promidžbe.

Primjer 1. Troškovi promidžbe najmom medija

Trgovačko društvo naručilo je izradu dizajna elektroničkog panoa od društva Dizajn po cijeni od 500,00 € (osnovica 400,00 € + 25 % PDV-a 100,00 €). Zatim je društvo sklopilo ugovor s trgovačkim društvom RRiF plus d.o.o. o *web-oglašavanju* putem najma reklamnog prostora (*bannera*) na mrežnoj stranici www.rrif.hr. Prema ugovoru na svakoj stranici na portalu bit će iskazan elektronički pano (*billboard*) s reklamom koju dostavi društvo i s aktivnom poveznicom na mrežnu stranicu toga trgovačkog društva. Promidžbena kampanja ograničena je na 80.000,00 prikaza tijekom prosinca 2023. godine, a ugovorena cijena je 2.080,00 € s PDV-om (osnovica 1.664,00 € + 25 % PDV-a 416,00 €). Tijekom prosinca primljeni su računi za navedene usluge.

PROPISI I STAJALIŠTA
Besplatan pristup na RRiF-ovoj mrežnoj stranici

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Usluge promidžbenih agencija	4151	400,00	500,00
	Pretporez – 25 %	140012	100,00	
	Dobavljači usluga	2201		
	<i>Za račun za izradu elektroničkog panoa</i>			
2.	Troškovi promidžbe najmom medija	4158	1.664,00	2.080,00
	Pretporez – 25 %	140012	416,00	
	Dobavljači usluga	2201		
	<i>Za račun za promidžbu putem portala</i>			

Promidžbena aktivnost u ovom se slučaju sastojala od dvaju povezanih poslovnih događaja. Prvi je izrada elektroničkog panoa, tj. dizajn oglasa, a potom je slijedila objava tog oglasa na portalu. Na temelju primljenih računa i druge dokumentacije koja potvrđuje da su usluge obavljene, društvo je priznalo pretporez u cijelosti te evidentiralo trošak promidžbe.

Osim oglašavanja u tuzemstvu, moguća su i oglašavanja u inozemstvu, tj. putem inozemnih društava. U praksi prednjače oglašavanja putem interneta i društvenih mreža koje, u pravilu, obavljaju društva iz inozemstva. U takvim slučajevima bitno je pribaviti vjerodostojnu dokumentaciju koja dokazuje da je usluga pružena (račune, ugovore, potvrde i sl.) jer samo obavljeno plaćanje prema inozemnim društvima kao što su Google, Meta (Facebook) i sl. nije dokaz o primljenoj usluzi i nastalom trošku.

Primjer 2. Troškovi promidžbe u inozemstvu

Trgovačko društvo tijekom prosinca oglašavalo se na društvenoj mreži Facebook, za što je primilo račun od trgovačkog društva iz Nizozemske u svoti od 100,00 € te putem Google oglasa, za što je primljen račun od trgovačkog društva iz Irske u svoti od 250,00 €. U obama slučajevima bila je riječ o promidžbenoj kampanji u kojoj se predstavljao novi proizvod trgovačkog društva.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi promidžbe u inozemstvu	4152	100,00	100,00
	Dobavljači usluga iz EU	2212		
	Pretporez od primljenih usluga iz EU – 25 %	14032	25,00	
	Obveza za PDV za primljene usluge iz EU – 25 %	24032		25,00
	<i>Za račun za oglašavanje putem Facebooka</i>			
2.	Troškovi promidžbe u inozemstvu	4152	250,00	250,00
	Dobavljači usluga iz EU-a	2212		
	Pretporez od primljenih usluga iz EU – 25 %	14032	62,50	
	Obveza za PDV za primljene usluge iz EU-a – 25 %	24032		62,50
	<i>Za račun za oglašavanje putem Googlea</i>			

Na temelju primljenih računa odnosno usluga iz EU-a društvo je u obvezi prema čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona o PDV-u obračunati PDV po stopi od 25 %. S obzirom na to da su navedene usluge primljene u cilju obavljanja oporezive djelatnosti i društvo je u

sustavu PDV-a, po primljenim računima iskazana je obveza za PDV te je istodobno priznat pretporez u istoj svoti. U Obrascu PDV za prosinac primljeni račun iskazan je na poziciji II. 10. *Primljene usluge iz EU po stopi od 25 %* i na poziciji III. 10. *Pretporez od primljenih usluga iz EU po stopi od 25 %*. Osim toga, račun je iskazan i na poziciji VI.3. Obrasca PDV zajedno s ostalim primljenim uslugama od poreznih obveznika bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje) te u Obrascu PDV-S.

Kada bi bila riječ o trgovačkom društvu koje nije upisano u registar obveznika PDV-a, tj. o malom poreznom obvezniku, tada bi po primljenom računu bila iskazana obveza, ali ne i pretporez jer takvi porezni obveznici ne mogu priznati pretporez. Za svotu obračunanog PDV-a uvećao bi se trošak promidžbe u inozemstvu (račun 4152).

Za oglašavanje putem društvenih mreža odnosno promociju proizvoda ili usluga često se koriste *influenceri* – osobe koje mogu ostaviti značajan utjecaj u svijetu društvenih medija. U tom slučaju treba voditi računa o poreznom položaju tih osoba. Oni svoju djelatnost najčešće obavljaju putem obrta, ali mogu i putem trgovačkih društava. Svakako je bitno da su registrirani za tu djelatnost i da ispostavljaju račune za obavljene usluge. Ako je pak riječ o fizičkoj osobi koja nema registriranu djelatnost, a odradila je promociju za poduzetnika, tada poduzetnik na dogovorenu naknadu obračunava javna davanja na način propisan za drugi dohodak.

Nerijetko se u praksi događaju slučajevi da se naknada ne plaća u novcu nego u naravi. Primjerice, poduzetnik daje *influenceru* proizvode, a *influencer* se zauzvrat obvezuje promovirati te proizvode. U tom slučaju nastaju dvije isporuke. Prva isporuka je isporuka dobara koju obavlja poduzetnik, a druga je usluga promocije koju *influencer* pruža poduzetniku.

Primjer 3. Usluga promidžbe koja se kompenzira

Trgovačko društvo koje se bavi proizvodnjom uredskog namještaja dogovorilo je s obrtom HRInfluence promidžbu novoga uredskog stolca tako da društvo isporuči stolac obrtu, a obrt će zauzvrat objaviti 10 *postova* na društvenim mrežama u visini vrijednosti isporučena stolca. Društvo je izdalo račun za stolac u svoti od 280,00 € (osnovica 224,00 € + 25 % PDV-a 56,00 €). Cijena proizvodnje stolca je 224,00 €. Primljen je račun od obrta za uslugu promidžbe u svoti od 280,00 € bez obračunanog PDV-a jer obrt nije u sustavu PDV-a te dokazi o objavama.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca dobara	1200	280,00	56,00
	Obveza za PDV – 25 %	240012		
	Prihod od prodaje proizvoda	7500		
	<i>Za izdani račun za uredsku stolicu</i>			224,00
2.	Trošak zaliha prodanih proizvoda	700	224,00	224,00
	Gotovi proizvodi na skladištu – uredski stolci	6300		
	<i>Za razduženje stanja zaliha gotovih proizvoda</i>			

RAČUNOVODSTVO

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
3.	Ostali troškovi promidžbe	4159	280,00	
	Dobavljači obrtnici i slobodna zanimanja	2220		280,00
	<i>Za račun za promidžbu na društvenim mrežama</i>			
4.	Dobavljači obrtnici i slobodna zanimanja	2220	280,00	
	Potraživanja od kupaca dobara	1200		280,00
	<i>Za prijebaj obveze i potraživanja</i>			

Vrlo je važno u takvim slučajevima da svatko ispostavi račun za svoju isporuku kako bi se ispravno evidentirali nastali poslovni događaji i izvršio prijebaj (kompenzacija) nastalih tražbina. Takve su situacije česte u praksi u odnosima sa sportskim klubovima, udrugama i sl. neprofitnim organizacijama. I u tim slučajevima bitno je da poduzetnik izda račun za isporučena dobra ili obavljene usluge i primi račun od neprofitne organizacije za obavljenju uslugu oglašavanja. U nedostatku takva računa primljenu uslugu oglašavanja poduzetnik može evidentirati i na temelju sklopljenog ugovora i druge dokumentacije iz koje je razvidno da je usluga pružena i koja je vrijednost pružene usluge, ali svakako treba istaknuti da su i neprofitne organizacije obvezne ispostaviti račun za obavljenju uslugu.

Reklamni darovi mogu se davati tijekom cijele godine, međutim, krajem kalendarske godine se, u pravilu, češće poduzetnici odlučuju za davanje promidžbenih dobara kao što su kalendari, rokovnici, šalice, čaše, pepeljare i sl.

Primjer 4. Davanje reklamnog materijala kupcima u vrijednosti do 21,24 €

Trgovačko društvo naručilo je izradu 1.000 komada personaliziranih kalendara s nazivom društva i proizvodima koje društvo nudi po cijeni od 2,50 € po komadu bez PDV-a te 1.000 komada rokovnika u vrijednosti od 8,50 € po komadu bez PDV-a. Primljen je račun u svoti od 13.750,00 € (osnovica 11.000,00 € + 25 % PDV-a 2.750,00 €). Tijekom prosinca kupcima i poslovnim partnerima podijeljeno je 950 kalendara i 800 rokovnika. Za vlastite potrebe utrošeno je 5 kalendara i 10 rokovnika.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zaliha reklamnog materijala – kalendari	31000	2.500,00	
	Zaliha reklamnog materijala – rokovnici	31001	8.500,00	
	Pretporez – 25 %	140012	2.750,00	
	Dobavljači dobara	2200		13.750,00
	<i>Za račun za reklamni materijal</i>			
2.	Trošak promidžbe u dobrima	4637	9.175,00	
	Zaliha reklamnog materijala – kalendari	31000		2.375,00
	Zaliha reklamnog materijala – rokovnici	31001		6.800,00
	<i>Za razduženje podijeljena reklamnog materijala</i>			

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
3.	Uredski materijal	4010	97,50	
	Zaliha reklamnog materijala – kalendari	31000		12,50
	Zaliha reklamnog materijala – rokovnici	31001		85,00
	<i>Za vlastitu potrošnju</i>			

Na podijeljene reklamne predmete nije obračunan PDV-a jer pojedinačna vrijednost dobara koja se daruju ne prelazi 21,24 €, a trošak je u cijelosti porezno priznat. Na utrošene kalendare i rokovnike za potrebe društva također se ne obračunava PDV (neovisno o nabavnoj vrijednosti), a trošak je također u cijelosti porezno priznat. Na jednak bi se način evidentirala i davanja reklamnih predmeta u vrijednosti do 21,24 € kao što su čaše, pepeljare, olovke, podmetači, privjesci i sl.

Nije neuobičajeno u praksi da poduzetnici daju poslovnim partnerima reklamne predmete čija pojedinačna vrijednost prelazi 21,24 €. U tom slučaju na dane reklamne predmete treba obračunati PDV ako je pri nabavi priznat pretporez.

Primjer 5. Davanje reklamnog materijala poslovnim partnerima u vrijednosti većoj od 21,24 €

Trgovačko društvo koje se bavi proizvodnjom parketa nabavilo je 20 komada radnih prsluka koje je odmah podijelilo poslovnim partnerima koji prodaju njihov parket, a koje će prema dogovoru nositi trgovci zaposleni kod poslovnog partnera za vrijeme radnog vremena. Na prslucima je ušiven naziv i logo društva, a nabavna vrijednost pojedinog prsluka je 40,00 €. Primljen je račun u svoti od 1.000,00 € (osnovica 800,00 € + 25 % PDV-a 200,00 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi promidžbe	4635	1.000,00	
	Dobavljači dobara	2200		1.000,00
	<i>Za račun za prsluke</i>			

U ovom slučaju društvo nije priznalo pretporez jer nije riječ o darovima male vrijednosti – vrijednost dara prelazi 21,24 €. Da je društvo koristilo dobra sa zalihe za koje je pri nabavi priznat pretporez, tada bi pri davanju dara trebalo obračunati PDV po stopi od 25 %. **S motrišta poreza na dobitak taj je trošak priznat u cijelosti jer su reklamni predmeti s nazivom tvrtke i logom društva dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca. Kada bi prsluci bili dani potrošačima, bila bi riječ o troškovima reprezentacije odnosno djelomično porezno priznatom trošku (u visini od 50 %) jer vrijednost prelazi graničnu vrijednost od 21,24 €.**

To se ograničenje u priznavanju troškova ne primjenjuje kada se dobra daju u okviru nagradnih igara ili nagradnih natječaja.

Primjer 6. Isporuke dobara u okviru nagradnih igara

Trgovačko društvo je za potrebe dodjele nagrade na nagradnoj igri s veleprodajnog skladišta izdalo prijenosno računalo nabavne vrijednosti 320,00 €. Za obračuna PDV-a izdan je interni račun u svoti od 400,00 € (osnovica 320,00 € + 25 % PDV-a 80,00 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi promidžbe	4635	400,00	
	Roba na skladištu – prijenosno računalo	66001		320,00
	Obveza za PDV – 25 %	240012		80,00
	Za isporuku robe u okviru nagradne igre			

U ovom je slučaju riječ o davanju dobara sa zalihama za potrebe nagradne igre. S obzirom na to da je pri nabavi prijenosnog računala priznat pretporez, potrebno je obračunati PDV prilikom davanja dara. Poreznu osnovicu čini tržišna odnosno nabavna vrijednost računala. Kada se prima račun dobavljača za dar dan u okviru nagradnih igara, tada je dopušteno u cijelosti evidentirati primljeni račun na teret troškova promidžbe – bez odbitka pretporeza. U tom slučaju ne nastaje oporeziva isporuka između društva i primatelja nagrade prema čl. 7. st. Zakona o PDV-u.

Osim nagrada u obliku darova, na nagradnim igrama mogu se kao dar dodijeliti i usluge. Ako će te usluge pružiti netko drugi, tada se trošak priznaje u visini plaćene svote pružatelju usluge (zajedno s PDV-om). Kada poduzetnik sam pruža uslugu dobitniku na nagradnoj igri, tada je na vrijednost usluge potrebno obračunati pripadajući PDV.

Primjer 7. Isporuke usluge u okviru nagradnog natječaja

Trgovačko društvo koje se bavi ugostiteljstvom organiziralo je nagradni natječaj na kojemu dobitnik ostvaruje pravo na posebnu večeru u njihovu restoranu. Cijena koštanja pripreme obroka iznosi 24,78 € (utrošene namirnice 12,00 € + plaće radnika na pripremi i usluživanju hrane 10,00 € + troškovi energije 1,50 € + amortizacija i otpis imovine 1,00 € + ostali troškovi 0,28 €). Za potrebe obračuna PDV-a izdan je interni račun za pruženu uslugu pripreme i usluživanja hrane u svoti od 28,00 € (osnovica 24,78 € + 13 % PDV-a 3,22 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi promidžbe	4635	28,00	
	Prihod s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za potrebe reprezentacije i promidžbe	7553		24,78
	Obveza za PDV – 13 %	240011		3,22
	Za pruženu uslugu u okviru nagradne igre			

U ovom slučaju PDV je obračunan po stopi od 13 % jer je riječ o pruženoj usluzi pripreme i usluživanja hrane u ugostiteljskom objektu. Svi troškovi od kojih se sastoji vrijednost obavljene usluge evidentirani su prema prirodnim vrstama troškova u okviru razreda 4 – Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi, a iskazivanjem internih prihoda ti troškovi se „neutraliziraju“.

Da je riječ o pruženoj usluzi smještaja u hotelu, apartmanu, kampu i sl. kategoriziranim objektima, također bi se obračunao PDV po stopi od 13 %. U tom

bi slučaju nastala i obveza obračuna i plaćanja turističke pristojbe koja bi uvećavala trošak promidžbe. Kada bi nagrada bila neka druga usluga, npr. vožnja balonom, rafting, ronjenje i sl., tada bi se PDV obračunao po stopi od 25 %, a nastali trošak bio bi u cijelosti porezno priznat.

6. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA REPREZENTACIJE

Troškovi reprezentacije terete rashode razdoblja u kojima su nastali. Na temelju vjerodostojne dokumentacije, u pravilu primljenih računa, vanjske usluge reprezentacije ili primljene isporuke za darove dane poslovnim parterima evidentiraju se u okviru osnovnog računa 418 – Usluge reprezentacije – ugošćivanja. U slučaju korištenja robe ili gotovih proizvoda za reprezentaciju i vlastitih usluga, troškovi se evidentiraju na posebnim računima u okviru osnovnog računa 463 – Troškovi reprezentacije i promidžbe (interne).

U nastavku dajemo primjere nekoliko poslovnih događaja na temelju kojih se knjiži trošak reprezentacije.

Primjer 8. Ugošćivanje poslovnog partnera u tuzemstvu

Trgovačko društvo primilo je račun za večeru u svoti od 2.000,00 € (od toga PDV 25 % iznosi 200,00 €, a PDV od 13 % 115,04 €). Ugošćenju su nazočili poslovni partneri te četiri osobe zaposlene u trgovačkom društvu. Na poledini računa navedeni su poslovni partneri koje je poduzetnik ugostio. Račun je plaćen debitnom karticom društva, što je vidljivo na izvodu s transakcijskog računa.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % vanjskih usluga ugošćenja (reprezentacije) s 50 % PDV-a – porezno priznato	4180	1.000,00	
	50 % vanjskih usluga ugošćenja (reprezentacije) s 50 % PDV-a – porezno nepriznato	4181	1.000,00	
	Dobavljači usluga	2201		2.000,00
	Za račun za poslovnu večeru			
2.	Dobavljači usluga	2201	2.000,00	
	Transakcijski račun	1000		2.000,00
	Za izvadak s računa			

S obzirom na to da je riječ o trošku ugošćenja poslovnih poduzetnik po primljenom računu nema pravo na odbitak pretporeza, a trošak se dijeli 50:50 – porezno priznati i porezno nepriznati. Iako se po primljenom računu ne može priznati pretporez, račun je potrebno evidentirati u Knjizi ulaznih računa (Obrascu U-RA), a svotu pripadajućeg pretporeza iskazati u odgovarajućem stupcu „ne može se odbiti“. U ovom primjeru u Knjizi ulaznih računa u stupcu 15. iskazuje se svota od 115,04 €, a u stupcu 17. svota od 200,00 €. Na jednak se način postupa i s primljenim računima od tuzemnih poreznih obveznika za neke druge troškove reprezentacije (darovi, razonoda, najam plovila, smještaj u kućama za odmor, hoteli i dr.) koji su nastali iz poslovnih odnosa s poslovnim partnerom od kojega se ne očekuje nikakva protučinidba povezana s navedenim troškom.

Kod plaćanja računa u vezi s ugošćenjem treba voditi računa o tome da se na računu (npr. poleđini računa) ili dokumentaciji o tim troškovima navede naziv poduzetnika čiji su predstavnici ugošćeni.

Napomena može izgledati ovako:

Usluga ugošćenja u svoti od 2.000,00 € odnosi se na ugošćenje predstavnika društva Plus d.o.o. iz Zagreba i Minus d.o.o. iz Šibenika prilikom razgovora o isporuci novih proizvoda.

U Zagrebu 7. prosinca 2023. godine.

Odgovorna osoba: Ante Horvat

Uobičajeno je da se vrijednost ugošćenja djelomično odnosi i na zaposlenike koji su prema nalogu poslodavca nazočili ugošćenju poslovnih partnera. U tom se slučaju taj dio ne može smatrati njihovim primitkom ostvarenim po osnovi i u vezi s nesamostalnim radom. To potvrđuje i mišljenje Ministarstva financija (KLASA: 410-01/01/871) od 23. listopada 2001. godine. Ako se na dokumentaciji ne navede naziv poduzetnika čiji su predstavnici ugošćeni, tada se dovodi u pitanje opći tretman takva troška, odnosno, ako su ugošćenju nazočili i zaposlenici, tada bi se dio koji se odnosi na pojedinog zaposlenika smatrao primitkom tog zaposlenika. Bitno je voditi računa i o tome kada je nastao trošak za reprezentaciju. Naime, ako je trošak ugošćenja poslovnih partnera (npr. plaćen ručak ili večera) nastao na službenom putovanju odnosno radu na terenu, tada svotu neoporezive dnevnice za taj dan kad je osiguran obrok treba umanjiti radnicima koji su nazočili ugošćenju. To je propisano u čl. 7. st. 13. Pravilnika o porezu na dohodak u kojemu je navedeno da ako je na službenom putovanju odnosno radu na terenu, na teret poslodavca, osiguran jedan obrok (ručak ili večera), neoporeziva svota dnevnice koja se isplaćuje u novcu smanjuje se za 30 % odnosno za 60 % ako su osigurana dva obroka (ručak i večera). Jasno je navedeno da će se smatrati da je osobi osigurana prehrana i ako je osiguran obrok (ručak i/ili večera) iz sredstava reprezentacije poslodavca.

Prilikom plaćanja takvih računa često se zanemari ograničenje u plaćanju u gotovu novcu propisano Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12. – 114/23.). Prema čl. 28. st. 3. tog Zakona propisano je da obveznik fiskalizacije može plaćati gotovim novcem drugom obvezniku fiskalizacije, ako drukčije nije propisano posebnim poreznim propisom, za nabavu proizvoda i usluga do svote od 663,62 € (od 1. siječnja 2024. godine 670,00 €) po jednom računu. To ograničenje vrijedi kada poduzetnik plaća račun drugom obvezniku fiskalizacije (trgovačkom društvu, obrtniku, samostalnoj djelatnosti i dr.). Međutim, to se ograničenje ne primjenjuje na ugošćenja koja nastaju u inozemstvu. U tom slučaju treba voditi računa o ograničenju iz Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranju terorizma (Nar. nov., br. 108/17. – 151/22.) prema kojemu pravna osoba koja obavlja registriranu djelatnost u RH ne smije obaviti plaćanje u gotovini u vrijednosti od 10.000,00 € i većoj (čl. 55. st. 1. tog Zakona).

Primjer 9. Trošak smještaja poslovnog partnera u inozemstvu

Trgovačko društvo primilo je račun za smještaj poslovnih partnera u Njemačkoj u svoti od 850,00 € s uključenim njemačkim PDV-om. Račun je platio direktor u gotovini.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % vanjskih usluga ugošćenja (reprezentacije) s 50 % PDV-a – porezno priznato	4180	425,00	
	50 % vanjskih usluga ugošćenja (reprezentacije) s 50 % PDV-a – porezno nepriznato	4181	425,00	
	Dobavljači usluga iz EU-a <i>Za račun za smještaj poslovnog partnera</i>	2212		850,00
2.	Dobavljači usluga	2201	850,00	
	Obveza s temelja tekuće nabave u gotovini <i>Za obvezu refundacije troška direktoru</i>	2310		850,00

Porezni obveznik iz Njemačke na računu za pruženju uslugu smještaja obračunao je PDV jer je usluga smještaja oporeziva prema mjestu gdje je pružena (kod nas to propisuje čl. 19. Zakona o PDV-u). Na temelju primljenog računa odnosno usluge poduzetnik ne treba obračunati hrvatski PDV niti ga iskazati u Obrascu PDV, ni u Obrascu PDV-S. Jednako se postupi i s primljenim računima za ugošćenje poslovnih partnera u restoranima i sl. ugostiteljskim objektima u inozemstvu.

Osim ugošćenja poslovnih partnera, u praksi su uobičajeni slučajevi davanja darova poslovnim partnerima. U sljedećim primjerima obrazložimo takve situacije.

Primjer 10. Kupnja dara poslovnim partnerima u tuzemstvu

Trgovačko društvo kupilo je 10 butelja vina od domaćeg proizvođača, koje je podijelilo poslovnim partnerima. Primljen je račun za vino u svoti od 300,00 € (osnovica 240,00 € + 25 % PDV-a od 60,00 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % reprezentacije – darova danih poslovnim partnerima (s 50 % PDV-a) po ulaznim računima dobavljača – porezno priznato	4182	150,00	
	50 % reprezentacije – darova danih poslovnim partnerima (s 50 % PDV-a) po ulaznim računima dobavljača – porezno nepriznato	4183	150,00	
	Dobavljači dobara <i>Za račun za darove dane poslovnim partnerima</i>	2200		300,00

S obzirom na to da su darovi odmah podijeljeni poslovnim partnerima, po primljenom računu priznaje se trošak. Poduzetnik treba osigurati podatke o tome kojim je sve poslovnim partnerima dao darove. Primjerice, na poleđini primljenog računa može navesti kojim je sve poslovnim partnerima dao vino.

To vrijedi i u drugim slučajevima, a sve s ciljem kako se ne bi dovela u pitanje osnovanost nastanka takva troška. Naime, u praksi nisu rijetke situacije gdje se na teret reprezentacije knjiže privatni troškovi članova uprave ili članova društva, što u svakom slučaju nije dopušteno. Pojedinačna vrijednost dara prelazi 21,24 €, stoga po primljenom računu nije dopušteno priznati pretporez.

Osim u tuzemstvu, darovi mogu biti kupljeni i u inozemstvu odnosno u EU-u ili trećim zemljama. Po primljenim računima za dobra koja je poduzetniku isporučilo trgovačko društvo iz EU-a, potrebno je obračunati PDV na stjecanje dobara iz EU-a, a u slučaju kupnje u trećim zemljama, uvoz dobara treba prijaviti Carinskoj upravi.

Primjer 11. Stjecanje dara za poslovne partnere iz EU-a

Trgovačko društvo kupilo je u Austriji dva ručna sata koja su dana poslovnom partneru u odnosu s kojim društvo ostvaruje najveće prihode (> od 5 mil. €). Primljen je račun za satove u ukupnoj vrijednosti od 14.000,00 €.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % reprezentacije – darova danih poslovnim partnerima (s 50 % PDV-a) po ulaznim računima dobavljača – porezno priznato	4182	8.750,00	
	50 % reprezentacije – darova danih poslovnim partnerima (s 50 % PDV-a) po ulaznim računima dobavljača – porezno nepriznato	4183	8.750,00	
	Dobavljači dobara iz EU-a	2210		14.000,00
	Obveza za PDV za stjecanje dobara iz EU – 25 %	24022		3.500,00
	Za račun za darove dane poslovnom partneru			

U ovom slučaju riječ je o stjecanju dobara iz EU za koje poduzetnik nema pravo na odbitak pretporeza. Zbog toga obračunani PDV uvećava trošak reprezentacije (priznati i nepriznati u istoj svoti). Po primljenom računu u Obrascu PDV iskazuje se obveza na poziciji II. 7. *Stjecanje dobara iz EU po stopi od 25 %*. Na poziciji III.7. Pretporez od stjecanja dobra iz EU-a po stopi od 25 % ne iskazuje se ništa jer poduzetnik nema pravo na odbitak pretporeza. Primljeni račun iskazuje se i u Obrascu PDV-S.

U ovom je slučaju riječ o darovima znatne vrijednosti. Treba imati na umu da propisi ne ograničavaju ni vrijednost ni oblik dara koji se može dati poslovnom partneru. Međutim, darovi veće vrijednosti mogu biti predmetom kontrole, stoga kao i u drugim situacijama poduzetnik mora opravdati nastanak takva troška. Trošak svakako treba odgovarati poduzetnikovim mogućnostima, poslovnim običajima te biti opravdan razlozima i kriterijima pod kojim je dan.

Svakako treba voditi računa i o novoj odredbi Zakona o porezu na dobit koja je na snazi od 12. listopada 2023. godine prema kojoj se **svaka nepripadna nagrada, dar ili druga imovinska ili neimovinska korist bez obzira na vrijednost, koja se može sankcionirati u skladu s propisima kaznenog zakonodavstva, ne**

priznaje kao porezno priznati trošak poslovanja. Još uvijek nisu jasni kriteriji prema kojima će se postupati u praksi u vezi s takvim troškovima. To ćemo vjerojatno saznati iz upute za sastavljanje prijave poreza na dobitak koju jednom godišnje objavljuje Ministarstvo financija – Porezna uprava.

Poduzetnici mogu poslovnim partnerima darovati i robu odnosno proizvodima iz vlastitog skladišta. Ako se daje roba iz vlastite maloprodaje, najprije bi trebalo takvu robu na temelju internog dokumenta prenijeti / vratiti na skladište te nakon toga evidentirati davanje darova poslovnim partnerima.

Primjer 12. Darovanje robe iz vlastitog skladišta poslovnim partnerima

Trgovačko društvo donijelo je odluku o darovanju pametnih satova poslovnim partnerima. Pametni satovi nalaze se na veleprodajnom skladištu, a nabavna vrijednost je 400,00 €. Ispostavljen je interni račun za 10 satova koji su dani kao dar poslovnim partnerima, u svoti od 5.000,00 € (osnovica 4.000,00 € + 25 % PDV-a 1.000,00 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % troškova reprezentacije u darovima (robi i proizvodima) s PDV-om	4630	2.500,00	
	50 % od svih neto-troškova reprezentacije (vlastitih) s PDV-om	4633	2.500,00	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		1.000,00
	Roba na skladištu	660		4.000,00
	Za dane darove poslovnim partnerima			

S obzirom na to da je pri nabavi priznat pretporez, kod davanja darova poslovnim partnerima obračunan je PDV. Satovi nisu i ne mogu biti u prilagođenim pakiranjima, stoga se trošak smatra reprezentacijom.

Primjer 13. Darovanje gotovih proizvoda poslovnim partnerima

OPG koji je u sustavu PDV-a i obveznik je poreza na dobitak podijelilo je poslovnim partnerima 10 paketa vlastitih proizvoda. Ti proizvodi nemaju oznaku „nije za prodaju“ i nisu u prilagođenim pakiranjima. Pojedinačna vrijednost pojedinog paketa je 42,00 €, od čega se na jabuke odnosi 4,00 €, a na pčelinje proizvode, pekmez i džem 38,00 €. Za potrebe obračuna PDV-a izdan je interni račun u svoti od 517,00 € (od toga se na PDV po stopi od 25 % odnosi 95,00 €, a na PDV po stopi od 5 % odnose se 2,00 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % troškova reprezentacije u darovima (robi i proizvodima) s PDV-om	4630	258,50	
	50 % od svih neto-troškova reprezentacije (vlastitih) s PDV-om	4633	258,50	
	Obveza za PDV – 5 %	240010		2,00
	Obveza za PDV – 25 %	240012		95,00
	Prihod s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za potrebe reprezentacije i promidžbe	7553		420,00
	Za dane darove poslovnim partnerima			

RAČUNOVODSTVO

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
2.	Trošak zaliha prodanih proizvoda	700	420,00	
	Gotovi proizvodi na skladištu	630		420,00
	<i>Za razduženje stanja zaliha gotovih proizvoda</i>			

Za razliku od prethodnog primjera kada je dana roba kao dar poslovnim partneru, prilikom korištenja gotovih proizvoda za potrebe reprezentacije potrebno je priznati interni prihod. Učinak tog prihoda neutralizira iskazani trošak na temelju razduženja stanja gotovih proizvoda.

PDV je obračunan po stopi koja je propisana za primjenu u prometu određenih dobara. Primjerice, za svježe voće i povrće to je stopa od 5 %. U ovom je slučaju riječ o darovanju proizvoda poslovnim partnerima koji nisu u prilagođenim pakiranjima nego u uobičajenim u kojim OPG prodaje svoje proizvode na tržištu i koji nemaju oznaku „nije za prodaju“. Kada bi gotovi proizvodi imali oznaku „nije za prodaju“, bili u prilagođenim pakiranjima i bili dani na uporabu u poslovnom prostoru poslovnog partnera, tada bi se trošak smatrao promidžbom odnosno bio bi priznat u cijelosti. I u tom bi slučaju bilo potrebno obračunati PDV jer nije riječ o daru male vrijednosti (do 21,24 €).

Trošak reprezentacije može nastati i ugošćenjem poslovnih partnera u vlastitoj režiji. Primjerice u vlastitom *cafe*-baru, restoranu, hotelu i sl.

Primjer 14. Ugošćenje poslovnih partnera u vlastitom ugostiteljskom objektu

Trgovačko društvo ugostilo je poslovne partnere u vlastitom ugostiteljskom objektu u Zagrebu. Za potrebe ugošćenja utrošena je butelja vina u vrijednosti od 25,00 € (osnovica iznosi 20,00 €, a PDV po stopi od 25 % je 5,00 €) i hrana u vrijednosti od 33,90 € (osnovica 30,00 €, a PDV po stopi od 13 % je 3,90 €). U navedene vrijednosti uključena je i vrijednost ugostiteljske usluge – pripreme i usluživanja hrane i pića. Društvo je za te potrebe sastavilo interni obračun. Na poleđini tog obračuna navedeni su podatci poslovnog partnera koji je ugošćen.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % troškova vlastitih usluga za reprezentaciju s PDV-om	4630	29,45	
	50 % od svih neto-troškova reprezentacije (vlastitih) s PDV-om	4633	29,45	
	Obveza za PDV – 13 %	240011		3,90
	Obveza za PDV – 25 %	240012		5,00
	Prihod s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za potrebe reprezentacije i promidžbe	7553		50,00
	<i>Za ugošćenje poslovnog partnera u vlastitom ugostiteljskom objektu</i>			

Svi troškovi od kojih se sastoji vrijednost obavljene usluge evidentirani su prema prirodnim vrstama troškova u okviru razreda 4 – *Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi*. U ovom slučaju porez na potrošnju nije obračunan jer se ugostiteljski objekt

nalazi u Zagrebu, gdje se ne plaća porez na potrošnju. Ako se ugostiteljski objekt nalazi na području lokalne samouprave (grada ili općine) koja je donijela odluku o naplati poreza na potrošnju, tada se na potrošnju alkoholnih pića (vinjak, rakiju i žestoka pića) prirodnih vina, specijalnih vina, piva i bezalkoholnih pića u ugostiteljskim objektima po internom obračunu za utrošena pića za potrebe reprezentacije treba obračunati i porez na potrošnju. Isti je postupak obračuna i knjiženja ugošćenja na način da se poslovnim partnerima osigura smještaj u vlastitom hotelu, apartmanima ili na vlastitom plovilu. U tom slučaju na vrijednost usluge obračunava se PDV po stopi od 13 %, a trošak treba uvećati za turističku pristojbu.

Poslovnim partneru može se dati na korištenje i osobni automobil, motocikl, zrakoplov i dr. prijevozna sredstva te ostala imovina.

Primjer 15. Davanje kampera na uporabu poslovnom partneru

Trgovačko društvo ima u svojoj dugotrajnoj imovini kamper koji je dalo poslovnom partneru na korištenje u razdoblju od 15 dana bez naknade. Vrijednost obavljene usluge je 850,00 €. Za potrebe obračuna PDV-a izdan je interni račun u svoti od 1.062,50 € (osnovica 850,00 € + 25 % PDV-a 212,50 €)

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	50 % troškova vlastitih usluga za reprezentaciju s PDV-om	4630	531,25	
	50 % od svih neto-troškova reprezentacije (vlastitih) s PDV-om	4633	531,25	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		212,50
	Prihod s osnove uporabe vlastitih proizvoda i usluga za potrebe reprezentacije i promidžbe	7553		850,00
	<i>Za davanje na uporabu kampera poslovnom partneru</i>			

Iskazani prihod neutralizirati će evidentirani troškovi na temelju uporabe kampera (amortizacija, održavanje, registracije, osiguranja i dr.). Jednak pristup treba primijeniti i kod obračuna ostalih vlastitih usluga za reprezentaciju. Najprije je potrebno utvrditi vrijednost usluge (cijenu koštanja). Nakon toga na utvrđenu vrijednost treba obračunati PDV primjenom odgovarajuće stope. Ukupni trošak reprezentacije uvijek čini vrijednost usluge uvećana za obračunani PDV.

7. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA DANIH UZORAKA

Troškovi danih uzoraka (testera, testnih uzoraka i sl.) evidentiraju se u okviru računa 4636 – *Uzorci proizvoda i robe dani kupcima radi procjene i nabave*. Kako je već prethodno navedeno, uzorcima se smatraju dobra koja su obilježena kao takva i predstavljaju vrstu robe koja je rezultat poslovanja poreznog obveznika ili je povezana s obavljanjem njegove djelatnosti te se daju u razumnim količinama. Razumna količina je ona koja je potrebna za procjenu kupovine takvih dobara.

Poduzetnici najčešće nabavljaju ili sami proizvode veću količinu dobara koju potom dijele kao uzorke.

Primjer 16. Nabavljena dobra i vlastiti proizvodi dani kao uzorak

Trgovačko društvo bavi se djelatnošću trgovine i proizvodnje kozmetičkih preparata. Od tuzemnog dobavljača nabavljeno je 1.000 kom krema za ruke u pakiranju od 5 ml s oznakom „uzorak“ po cijeni od 500,00 € (osnovica 400,00 € + 25 % PDV-a 100,00 €). U cijenu je uključena i dostava. Uzorci su zaprimljeni na skladište. Proizvedeno je 2.000 kom krema za lice u pakiranju od 2,5 ml s oznakom „tester“ čija je vrijednost proizvodnje 800,00 €. Tijekom prosinca na temelju izdatnica sa skladišta podijeljeno je kupcima 800 kom uzoraka krema za ruke i 1.500 kom uzoraka kreme za lice.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Uzorci robe na skladištu Pretporez – 25 % Dobavljači dobara <i>Za primljen račun za uzorke</i>	660000	400,00	500,00
		140012	100,00	
		2200		
2.	Proizvodnja u tijeku Raspored troškova za obračun proizvodnje <i>Za obračun proizvodnje</i>	6000	800,00	800,00
		490		
3.	Gotovi (proizvedeni) uzorci na skladištu Proizvodnja u tijeku <i>Za zaprimanje gotovih proizvoda – uzoraka na zalihe</i>	630000	800,00	800,00
		6000		
4.	Uzorci proizvoda i robe dani kupcima radi procjene i nabave Uzorci robe na skladištu <i>Za davanje nabavljenih uzoraka kupcima</i>	4636	320,00	320,00
		660000		
5.	Uzorci proizvoda i robe dani kupcima radi procjene i nabave Prihod s osnovne upotrebe vlastitih proizvoda za ostale potrebe <i>Za davanje proizvedenih uzoraka kupcima</i>	4636	600,00	600,00
		7554		
6.	Trošak zaliha prodanih proizvoda Gotovi (proizvedeni) uzorci na skladištu <i>Za razduženje zaliha proizvedenih uzoraka</i>	700	600,00	600,00
		630000		

Napomena: U knjiženju je zbog jednostavnosti prikaza izostavljeno knjiženje nastalih troškova proizvodnje po prirodnim vrstama troškova (sirovine, materijal, plaće radnika i dr.).

Kako je razvidno iz prikazanog knjiženja, po ulaznom računu od dobavljača priznat je pretporez, a prilikom davanja uzoraka PDV nije obračunan. Napominjemo da je za dane uzorke potrebno osigurati odgovarajuće isprave u skladu s odredbama čl. 11. st. 5. Pravilnika o PDV-u. U našem slučaju to su izdatnice. Međutim, to mogu biti i bilo koji drugi dokumenti (npr. primke, otpremnice, obračuni, interni računi i sl.) koji sadržavaju podatke o nastalom poslovnom događaju.

U ovom je primjeru riječ o dobrima vrlo male vrijednosti. Napominjemo da **neoporezivanje uzoraka PDV-om nije ograničena vrijednošću samog uzorka**. Tako su u praksi moguće i situacije da uzorci vrijede nekoliko stotina ili čak tisuća eura. I u tom slučaju PDV se neće obračunati ako su to dobra koja su obilježena kao uzorak i predstavljaju vrstu robe koja je rezultat poslovanja poreznog obveznika ili je povezana s obavljanjem njegove djelatnosti te se daju u razumnim količinama.

8. ZAKLJUČAK

Razlučivanje troškova promidžbe i reprezentacije u praksi nije uvijek jednostavno zbog različitih situacija koje se mogu pojaviti. U prethodnim dijelovima ovog članka navedeni su brojni primjeri troškova promidžbe, reprezentacije i danih uzoraka koji mogu nastati u praksi. Naravno, moguće su i neke situacije koje možda kroz primjere nismo obuhvatili. U tom slučaju treba primijeniti, u ovom članku navedene, temeljne smjernice za postupanje s pravom na odbitak pretporeza, obračunom PDV-a te priznavanjem ili nepriznavanjem troškova prilikom sastavljanja prijave poreza na dobitak. U svakom slučaju, treba biti vrlo oprezan jer i samo jedan neispunjeni uvjet može dijeliti trošak promidžbe od troška reprezentacije ili uzorak od oporezive isporuke.



AKTUALNO

NOVO U 2023.

HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV

IX. izdanje, 2023.

Svi tekstovi hrvatskih i međunarodnih računovodstvenih standarda

Dinamičnost promjena ne zaobilazi ni računovodstvene standarde. Kako su u nas u primjeni Hrvatski standardi financijskog izvješćivanja i Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja, u profesijskom radu nužno je njihovo poznavanje.

Prvi korak u određivanju prirode nastaloga poslovnog događaja i njegova računovodstvenog obuhvaćanja jest poznavanje računovodstvenih standarda te način na koji su oni definirali knjigovodstveno priznavanje radi financijskog izvješćivanja.

U ovoj su knjizi dani pročišćeni tekstovi izmijenjenih i dopunjenih Međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja (dalje: MSFI) i izmijenjenih i dopunjenih Hrvatskih standarda financijskog izvješćivanja (dalje: HSFI) koji su trenutačno u primjeni.

S obzirom na to da se u primjeni poreznih propisa, glede prihoda, troškova i rashoda, uzima ono što je računovodstvenim standardima određeno u vezi s navedenim kategorijama, njihovo poznavanje profesijski je imperativ.



Narudžbenica na kraju časopisa.

Računovodstveno i porezno motrište prefakturiranih troškova

Praksa *prefakturiranja* troškova vrlo je zastupljena u poslovanju poreznih obveznika u RH. Često je riječ o tome da porezni obveznici plaćaju račune za isporuke koje nisu primili i dalje ih *prefakturiraju* društvima na koja se ti računi odnose. Međutim, česti su i slučajevi da društva uz isporučene usluge *prefakturiraju* i određene troškove koji su nastali u okviru pružanja ugovorene usluge. Autorica u članku obrazlaže računovodstveno i porezno motrište *prefakturiranih* troškova. Uz to, daje primjere takvih troškova koji se najčešće pojavljuju u poslovnoj praksi.

1. UVOD

U našoj poslovnoj praksi pod pojmom *prefakturiranih* troškova podrazumijevaju se troškovi za koje izdaju račune društva koja nisu izravno sudjelovala u isporuci dobara ili usluga koje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju*. Najčešće je riječ o tome da se troškovi ne odnose na poslovanje društva koje je primilo račun za te usluge – troškove, nego se ti troškovi odnose na druge osobe koje su u poslovnom odnosu s tim društvom.

Porezni propisi koji se primjenjuju u RH ne definiraju pojam *prefakturiranih* troškova te navedeni termin ne predstavlja službeni termin koji se upotrebljava u poreznoj terminologiji u RH. U poslovnoj praksi poreznih obveznika u RH *prefakturiranje* troškova predstavlja zaračunavanje odnosno izdavanje računa za usluge ili dobra od strane poreznih obveznika koji nisu izravno sudjelovali u isporuci usluga ili dobara koje dalje zaračunavaju, nego su navedeni porezni obveznici primili račune za te isporuke (računi glase na te porezne obveznike) i dalje za te isporuke izdaju račune drugim poreznim obveznicima. Drugim riječima, navedeni se troškovi ne odnose na poslovanje društva koje je primilo račun za te troškove, nego se ti troškovi odnose na druge osobe koje su najčešće u poslovnom odnosu s tim društvom.

U tim slučajevima nije riječ o prolaznim stavkama, odnosno troškovima koji se podmiruju u ime i za račun drugih osoba, a koje se npr. pojavljuju kod špeditera, odvjetnika i javnih bilježnika koji plaćaju određene svote troškova (pristojbe, takse, poreze i sl.) u ime i za račun osoba koje zastupaju.

Naime, prolazne se stavke ne evidentiraju ni kao trošak ni kao prihod društva koje je u ime i za račun drugog društva platilo njegove troškove. U poslovnoj praksi poduzetnici često ne mogu odrediti je li u nekom slučaju riječ o prolaznoj stavci koja ne podliježe obračunu PDV-a ili je riječ o trošku koji nastaje prilikom obavljanja određenih isporuka i koji se smatra dijelom naknade za obavljanu isporuku dobara i/ili usluga na koju se obračunava PDV.

Kako bi se ispravno odredio porezni položaj, u takvim je slučajevima važno odrediti tko je obveznik plaćanja određene obveze prema odgovarajućim zakonskim propisima (je li to primatelj računa ili druga osoba, a primatelj računa je samo obavio plaćanje usluge). Ako je obveznik plaćanja druga osoba, a

primatelj računa ima samo obvezu fizičkog plaćanja toga troška, tada je s motrišta PDV-a riječ o prolaznoj stavci. U skladu s navedenim, za određivanje može li neka stavka biti prolazna stavka, odlučujući je odgovor na pitanje tko je obveznik plaćanja te stavke.

Nadalje, u poslovnoj se praksi pojavljuju i slučajevi *prefakturiranja* troškova u okviru isporuke dobara odnosno usluga koji su sastavni dio troškova pruženih isporuka tih dobara odnosno usluga. Takvi se troškovi s računovodstvenog, ali i poreznog motrišta smatraju sastavnim dijelom naknade za obavljanje navedenih isporuka toga društva. Međutim, postoje i određene isporuke, što je posebno izraženo kod usluga, kod kojih je teško definirati je li riječ o jedinstvenoj isporuci neke usluge ili o više odvojenih isporuka (npr. kod zakupa).

2. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA

Prema zahtjevima Hrvatskog standarda financijskog izvješćivanja (dalje: HSFI) 1 – *Financijski izvještaji* odnosno Međunarodnog računovodstvenog standarda (dalje: MRS) 1 – *Prezentiranje financijskih izvještaja*, troškovi poslovanja društva **evidentiraju se prema prirodnim vrstama**. Jednaki zahtjev postavljen je i u Pravilniku u strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16. i 144/20.) koji propisuje strukturu i sadržaj računa dobitka i gubitka.

Temeljni uvjeti za priznavanje troškova su vjerojatnost smanjenja budućih ekonomskih koristi koji proizlaze iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i mogućnost da se vrijednost tih koristi može pouzdano utvrditi. U skladu s temeljnim računovodstvenim načelom o nastanku poslovnog događaja i zahtjevima HSFI-ja 16 – *Rashodi* odnosno MRS-a 1, troškovi poslovanja evidentiraju se u onom razdoblju oporezivanja kad su nastali ili pak na koje se odnose. Pri tome nije bitno jesu li troškovi plaćeni ili se njihovo plaćanje očekuje u nekom od budućih razdoblja oporezivanja. Daljnje računovodstveno obuhvaćanje ovisi o tome je li riječ o „usklađivim troškovima“ ili „neusklađivim troškovima“ odnosno troškovima razdoblja. Ako je riječ o usklađivim troškovima, tada njihovo daljnje računovodstveno postupanje definiraju zasebni računovodstveni standardi, ovisno o vrsti imovine na koju se odnose. S obzirom na zahtjeve spomenutih računovodstvenih standarda **svi troškovi se početno evidentiraju prema prirodnoj vrsti, neovisno o tome je li u nekom slučaju riječ o prefakturiranom trošku ili o trošku koji se odnosi**

na isporuku, a koju je obavio dobavljač koji je zaračunava odnosno fakturira. Pri tome se pri klasifikaciji troškova prema prirodnoj vrsti postupka prema nazivima koji se nalaze na računu za *prefakturirane* troškove. Prijeboj troškova nije dopustiv, tj. ne može se iskazati potraživanje od krajnjeg dužnika koji će trošak podmiriti uz istodobno iskazivanje prema isporučitelju (dobavljaču). To zabranjuje MRS 1 u t. 32. i Okvir HSFI-ja u t. 1.3.8.

Pri definiranju računovodstvenog postupanja s troškovima važno je uzeti u obzir je li u nekom slučaju riječ o „čistom prefakturiranju“ troškova ili se ti troškovi smatraju izdancima koji su nastali pri pružanju usluge ili isporuke dobara društvu drugom društvu ili drugoj osobi. Drugim riječima, važno je utvrditi je li u nekom slučaju trošak koji se „prefakturira“ sastavni dio naknade za neke druge ugovorene isporuke usluga ili nije. Ako je riječ o „čistom prefakturiranju“ troškova bez pružanja usluge ili isporuke robe na koju se oni odnose, u društvu koji *prefakturira* troškove, ti se troškovi po ulaznom računu od dobavljača evidentiraju prema prirodnim vrstama troška.

3. PREFAKTURIRANI TROŠKOVI S MOTRIŠTA POREZA NA DOBITAK

Porezno motrište priznavanja troškova poslovanja društva uređuje Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.). Člankom 5. st. 1. Zakona o porezu na dobit propisano je da poreznu osnovicu za obračun poreza na dobitak čini dobitak koji se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobitak, uvećana i smanjenja prema odredbama Zakona. Pri tome se rashodima poreznog razdoblja ne smatraju rashodi koji nisu u vezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika, niti su posljedica obavljanja djelatnosti.

Budući da i navedena zakonska odredba o oporezivanju dobitka upućuje na priznavanje troškova koji su vezani za obavljanje djelatnosti, račune za troškove koji se ne odnose na poslovanje nekog društva, a fakturirani su na to društvo, uputno je *prefakturirati* društvu na koje se ti troškovi odnose, ako je tako ugovoreno. Ta odredba neizravno upućuje i na priznavanje troškova u društvu na koje se odnose. Primjerice, kada društvu u sklopu pružanja njegove usluge nastaju troškovi koji su nužni da bi se ta usluga pružila, ti troškovi predstavljaju naknadu pružanja usluge tog društva i evidentiraju se kao troškovi koji su u vezi s obavljanjem djelatnosti tog društva. Nakon toga se kupcu odnosno primatelju usluge zaračunava obavljena usluga, a ne troškovi obavljanja te usluge jer je riječ o novoj isporuci. Ako je, primjerice, riječ o tome da su društvu pri obavljanju usluge prijevoza dobara drugom društvu nastali troškovi goriva, cestarine, tunelarine, amortizacije vozila, plaće i dnevnica zaposlenika i sl., ti se troškovi smatraju „ovisnim troškovima“ obavljene usluge prijevoza i oporezuju se kao i ugovorena usluga prijevoza te ulaze u naknadu, neovisno o tome što se, ako je tako ugovoreno, odvojeno iskazuju na izlaznom računu.

4. PREFAKTURIRANI TROŠKOVI S MOTRIŠTA PDV-a

Prema odredbi čl. 4. st. 1. Zakona o porezu na dođanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon o PDV-u) PDV se plaća na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav. **Budući da *prefakturiranje* troškova predstavlja način prevaljivanja troškova, u tom je slučaju riječ o nadoknadi učinjenih izdataka koja podliježe oporezivanju PDV-om.** Prema odredbi čl. 33. st. 1. Zakona o PDV-u poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke, uključujući svote subvencija koje su izravno povezane s cijenom isporučenih dobara ili usluga. U poreznu se osnovicu uračunavaju svote 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. Međutim, u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti koji se kupcu odobre u trenutku isporuke, ni svote koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke. U praksi se postavlja pitanje uključuje li se u svotu naknade koja čini osnovicu za obračun PDV-a kod *prefakturiranja* i ulazni PDV-a odnosno priznati pretporez. S obzirom na to da je ulazni PDV pretporez koji se u cijelosti priznaje, jer će se svota troškova dalje *prefakturirati*, taj se pretporez ne uključuje u osnovicu za obračun PDV-a. Međutim, poduzetnik koji *prefakturira* troškove može u osnovicu za obračun PDV-a, osim ulaznog troška, uključiti i svoju proviziju odnosno naknadu za *prefakturiranje*. Tada neto-svota čini osnovicu (nadoknadu) koja se fakturira krajnjem korisniku.

U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u *prefakturiranje* troškova od strane poreznog obveznika podliježe obračunu PDV-a jer je riječ o nadoknadi koja se smatra isporukom dobara i usluga na koje se odnosi račun za navedenu isporuku. Porezna osnovica za obračun PDV-a pri *prefakturiranju* troškova je naknada za isporuku usluga i / ili dobara koju zaračunava porezni obveznik koji *prefakturira* navedene troškove.

U praksi se često postavljaju pitanja ulaze li u naknadu za obračun PDV-a i stavke na koje na ulaznom računu nije zaračunan PDV. Takav je slučaj, primjerice, kod prolaznih stavki na koje isporučitelj usluga nije zaračunao PDV u skladu s čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u. To su, primjerice, sudske pristojbe kod odvjetnika, javnih bilježnika, kod komunalnih usluga sredstva za investicije i sl. Takve se vrste troškova smatraju prolaznom stavkom samo kod isporučitelja usluge koji ih uplaćuje u korist državnog ili lokalnog proračuna. Kod *prefakturiranja* smatraju se naknadom koju treba uračunati u ukupnu vrijednost isporuke, a koja je oporeziva PDV-om.

5. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA PRIJEVOZA

Prema odredbi čl. 20. Zakona o PDV-u usluge prijevoza putnika oporezuju se prema mjestu gdje se obavlja prijevoz razmjerno prijednim udaljenostima. U skladu s navedenim, prijevoz putnika za relaciju u RH oporezuje se hrvatskim PDV-om po stopi od 25 %, a prijevoz putnika koji je obavljen izvan teritorija RH oporezuje se prema poreznim propisima zemalja u kojima je obavljen. **Usluge međunarodnog prijevoza putnika, osim cestovnog i željezničkog prometa, oslobođene su PDV-a prema čl. 43. st. 2. Zakona o PDV-u.** Navedeno se oslobođenje odnosi na prijevoz brodovima i zrakoplovima, i to za cijelu dionicu puta. U skladu s navedenim, usluge prijevoza putnika se, u načelu, oporezuju prema mjestu gdje se obavlja prijevoz, odnosno prema razmjerno prijednim udaljenostima uz iznimku međunarodnog prijevoza. Međutim, usluge prijevoza putnika koje porezni obveznici u RH primaju od isporučitelja tih usluga iz RH i iz EU-a (avioprijevoznika, prijevoznika koji obavljaju željeznički prijevoz putnika i dr.) te ih dalje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju* drugim društvima i ostalim osobama, oporezuju se prema **posebnom postupku oporezivanja iz čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u.** Navedeno potvrđuje i Ministarstvo financija u stajalištu MF KLASA: 410-19/13-01/680, od 12. studenoga 2015. godine. U nastavku se daje dio stajališta:

U skladu s navedenim, usluga prijevoza putnika se načelno oporezuje prema mjestu gdje se obavlja prijevoz, odnosno prema razmjerno prijednim udaljenostima. Međutim, obzirom da prema navodima u upitu tuzemni porezni obveznik u svoje ime i za svoj račun poreznim obveznicima iz Europske unije obavlja prodaju međunarodnih zrakoplovnih karata koje nabavlja putem sustava Amadesu i od drugih IATA agencija u cilju njihove daljnje prodaje u predmetnom slučaju navedeni tuzemni porezni obveznik obvezan je prilikom prodaje zrakoplovnih karata primijeniti poseban postupak oporezivanja iz čl. 91. st. 1. Zakona. Naime kao što je prethodno navedeno posebnim postupkom oporezivanja primjenjuje se sukladno presudi Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenog 1992. godine i u situaciji kad putnička agencija kupuje i prodaje usluge kupcima koje se sastoje od više usluga i čine jedinstvenu uslugu, ali i u slučaju kada se radi o prodaji samo jedne usluge koja se smatra osnovnom uslugom povezanom s putovanjem. Za prodaju zrakoplovnih karata tuzemni porezni obveznik obvezan je prema odredbama čl. 79. Zakona o PDV-u izdati račun u kojem navodi napomenu „posebni postupak oporezivanja – putničke agencije.“ Prodaja zrakoplovnih karata, odnosno ostvarena razlika u cijeni iskazuje se u Obrascu PDV-a (točka II.3.), međutim ista se ne iskazuje u obrascu ZP.

Iz navedenog stajališta proizlazi da se kod preprodaje zrakoplovnih karata također primjenjuje posebni postupak jer je riječ o isporuci **usluge prijevoza koja je vezana uz putovanje.** To znači da porezni obveznici u tom slučaju trebaju izdati račun koji sadržava sljedeću napomenu: *Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u.*

Primjer 1. Prefakturiranje troškova prijevoza putnika

Društvo Tim d.o.o. primilo je račun avioprijevoznika, društva Let d.d. za prijevoz putnika na relaciji Zagreb – Frankfurt na ukupnu svotu od 2.000,00 € (uključujući i pristojbe). Navedena aviokarta odnosi se na prijevoz zaposlenika povezanog društva Malus d.o.o. u kojemu društvo Tim d.o.o. ima udjele.

Društvo Tim d.o.o. *prefakturiralo* je društvu Malus d.o.o. troškove aviokarte koji se odnose na njihove zaposlenike u svoti od 2.000,00 € (bez marže) kako bi nadoknadilo taj trošak. Na izlaznom računu to je društvo stavilo napomenu: *Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u.*

Knjiženje kod društva Tim d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Prijevozne usluge zrakoplovom Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za avioprijevoz</i>	4105 2201	2.000,00	2.000,00
2.	Potraživanja za nadoknadu troškova prijevoza Prihod od prefakturiranih troškova <i>Za prefakturirani trošak avioprijevoza</i>	12892 7836	2.000,00	2.000,00

Društvo Tim d.o.o. u navedenom je primjeru evidentiralo troškove avioprijevoza putnika po primljenom ulaznom računu avioprijevoznika (društva Let d.d.) prema prirodnoj vrsti troška neovisno o tome što će taj trošak nadoknaditi od drugog društva. Budući da kod prodaje odnosno *prefakturiranja* usluga avioprijevoza **nije ostvarena pozitivna zarada – marža, u navedenom primjeru nema porezne osnovice za obračun PDV-a.** Po izdanom računu za *prefakturirani* trošak prijevoza u društvu Mini d.o.o. terećen je račun 12892 – *Potraživanja za nadoknadu troškova prijevoza* uz priznavanje računa 7836 – *Prihod od prefakturiranih usluga.*

U slučaju da je društvo Tim d.o.o. pri *prefakturiranju* toga troška zaračunalo određenu naknadu, tada bi se PDV obračunao iz navedene naknade preračunanom stopom od 20 %. Primjerice, da je u navedenom primjeru naknada 50,00 € te da je izlazni račun za te karte izdan u svoti od 2.050,00 €, PDV bi iznosio 10,00 € (50,00 × 20 %).

Pri *prefakturiranju* prijevoza dobara primjenjuju se temeljna pravila oporezivanja PDV-om kao i u slučaju zaračunavanja tih usluga od strane društva koje je fizički obavilo tu uslugu. Primjerice, pri *prefakturiranju* usluga prijevoza dobara od strane poreznog obveznika u RH drugome hrvatskome poreznom obvezniku obračunava se PDV po stopi od 25 %. Nadalje, pri *prefakturiranju* tih usluga poreznom obvezniku iz EU-a koji ima valjani PDV ID broj primjenjuje se prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u. U nastavku se daje takav primjer.

Primjer 2. Prefakturiranje usluga prijevoza dobara

Društvo More d.o.o. primilo je račun od društva Prijevoz d.o.o. za prijevoz dobara na relaciji Zagreb – Maribor na ukupnu svotu od 3.750,00 € s uključenim PDV-om po stopi od 25 % u svoti od 750,00 €.

Društvo More d.o.o. *prefakturiralo* je navedenu uslugu društvu iz Slovenije na temelju ugovora te je u tu svrhu izdalo račun za navedenu uslugu prijevoza društvu Kotus iz Slovenije koji ima valjani PDV ID broj na svotu od 3.000,00 € uz prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u. Knjiženje kod društva More d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Prijevozne usluge u cestovnom prometu	4102	3.000,00	3.750,00
	Pretporez – 25 %	140012	750,00	
	Dobavljači usluga	2201		
	<i>Za primljeni račun za prijevoz</i>			
2.	Potraživanja za nadoknadu troškova prijevoza	12892	3.000,00	3.000,00
	Prihod od prefakturiranih troškova	7836		
	<i>Za prefakturirane prijevozne usluge</i>			

Budući da je u navedenom primjeru naručitelj navedenih usluga strani porezni obveznik koji ima valjani PDV ID broj, pri *prefakturiranju* tih usluga primijenjen je prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

6. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA UGOSTITELJSKIH USLUGA

Prema odredbi čl. 22. st. 1. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanja i usluživanja pića u tim objektima, osim onih koje se stvarno obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar EU-a, smatra se **mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju**. U skladu s navedenim zakonskim odredbama, mjestom oporezivanja usluga pripremanja i usluživanja hrane i pića u ugostiteljskom objektu smatra se mjesto gdje se te usluge stvarno pružaju. Ako se ugostiteljska usluga pripremanja i usluživanja hrane i pića (koja nije uključena u uslugu smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona) **obavlja u ugostiteljskom objektu koji se nalazi u RH, mjesto oporezivanja je u RH. To znači da se na te usluge obračunava hrvatski PDV.** Međutim, ako se ugostiteljska usluga pripremanja i usluživanja hrane i pića obavlja, primjerice, u ugostiteljskom objektu koji se nalazi u Njemačkoj, mjesto oporezivanja je u Njemačkoj i na te se usluge obračunava njemački PDV.

Kada je riječ o *prefakturiranju* usluga pripremanja i usluživanja hrane, također je bitno definirati gdje su obavljene usluge pripremanja hrane i obavljena usluga prehrane u ugostiteljskim objektima, neovisno o tome što društvo koje *prefakturira* taj trošak nije izravno pružilo tu uslugu. To sve zbog toga što se na računu društva koji *prefakturira* taj trošak zaračunava ta usluga.

Nadalje, kada je riječ o primjeni stope PDV-a pri *prefakturiranju* ugostiteljskih usluga koje su pružene u RH, uputno je postupiti prema stajalištu Ministarstva financija od 20. prosinca 2020. (MF KLASA: 410-19/19 - 02/356), čiji dio navodimo:

PDV obračunavaju i plaćaju po stopi od 25 % porezni obveznici koji pripremanje i usluživanje jela i slastica kao i isporuku pripremljenog jela i slastica ne obavljaju u i izvan ugostiteljskog objekta u smislu posebnog propisa te koji ne pružaju dodatne usluge (primjerice posluživanje pripremljenog jela i slastica u primjerenoj ambalaži, posudi ili na podlošku uz dodatni pribor za jelo) koje omogućuju trenutnu konzumaciju. Također PDV po stopi od 25 % obračunava se i plaća na pripremanje i usluživanje te isporuku pripremljenih bezalkoholnih pića, toplih i hladnih napitaka kao i alkoholnih pića.

U skladu s tim, pri *prefakturiranju* ugostiteljskih usluga koje su pružene u RH uputno je primijeniti stopu od 25 % jer porezni obveznik koji *prefakturira* navedene usluge nije pružio dodatnu uslugu odnosno uslugu pripremanja i posluživanja hrane.

U nastavku se daje primjer *prefakturiranja* troškova prehrane drugom poreznom obvezniku.

Primjer 3. Prefakturiranje troškova prehrane poslovnom partneru

Društvo Fortuna d.o.o. primilo je račun od ugostiteljskog objekta Bali d.o.o. iz Zagreba za ručak tijekom kojeg je obavljen sastanak s predstavnicima društva iz Poljske o budućoj poslovnoj suradnji. Račun glasi na svotu od 226,00 € (s uračunanim PDV-om po stopi od 13 % u svoti od 26,00 €).

Račun je plaćen s transakcijskog računa društva Fortuna d.o.o. Društvo Fortuna d.o.o. je u skladu s ugovorom *prefakturiralo* navedene troškove društvu iz Poljske. Za tu je svrhu izdalo račun na svotu od 250,00 € (s uračunanim PDV-om po stopi od 25 % u svoti od 50,00 €) sa svim elementima iz čl. 79. Zakona o PDV-u.

Knjiženje kod društva Fortuna d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Usluge konzumacije	41999	200,00	226,00
	Pretporez po ulaznim računima 13 %	140011	26,00	
	Dobavljači usluga	2201		
	<i>Za primljeni račun za ručak</i>			
2.	Dobavljači usluga	2201	226,00	226,00
	Transakcijski račun	1000		
	<i>Za plaćanje računa</i>			
3.	Potraživanja za nadoknadu troškova prehrane	12893	250,00	200,00
	Obveza za PDV po stopi od 25 %	240012	50,00	
	Prihod od prefakturiranih troškova	7836	200,00	
	<i>Za prefakturirani trošak prehrane</i>			

Iz primjera je razvidno da je pretporez po ulaznom računu za trošak prehrane kod društva Fortuna d.o.o. priznat u cijelosti, a razlog tomu je taj što će se taj trošak dalje *prefakturirati* poslovnom partneru. Jednako je tako i trošak konzumacije knjižen u 100-postotnoj svoti jer nije riječ o trošku reprezentacije, nego o trošku konzumacije koji se nadoknađuje od poslovnog partnera. Po izdanom računu za *prefakturirani* trošak ručka u društvu Fortuna d.o.o. terećen je račun 12893 – *Potraživanja za nadoknadu troškova prehrane* uz priznavanje računa 240012 – *Obveza za PDV – 25 %* i računa 7836 – *Prihod od prefakturiranih usluga*.

7. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA NAJMA I ZAKUPA NEKRETNINA

Prema odredbi čl. 40. st. 1. t. l. Zakona o PDV-u najam stambenih prostorija koji se zaračunava fizičkim osobama (građanima) oslobođen je od plaćanja PDV-a. Pri tome se stanovanjem smatra **trajni boravak – življenje u stambenom prostoru**, kako to propisuje čl. 73. st. 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Sve prateće usluge i isporuke dobara u vezi s najmom stana za stanovanje koje se uključuju u svotu naknade za najam stana, kao što su isporuke vode, struje, plina, grijanja, odvoz smeća, također su oslobođene plaćanja PDV-a. U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u režijski troškovi, ali i troškovi čišćenja zajedničkih dijelova zgrada kod davanja u najam prostora za trajno stanovanje, oslobođeni su plaćanja PDV-a, **ako su uključeni u cijenu najma**. Navedeno potvrđuje i Ministarstvo financija u svom stajalištu od 31. siječnja 2014. (MF KLASA: 410-19/13 - 01/312). Dio tog mišljenja daje se u nastavku:

Ako grad zaračunava (prefakturira) zakupnicima i najmoprimcima uslugu čišćenja zajedničkih dijelova zgrade, obvezan je na navedenu uslugu obračunati PDV, neovisno o tome što mu porezni obveznik koji je obavio uslugu čišćenja nije zaračunao PDV.

Napominje se da usluge čišćenja sukladno članku 73. stavku 4. Pravilnika mogu biti oslobođene PDV-a samo ako su uključene u iznos naknade za najam stambenog prostora koji je oslobođen plaćanja PDV-a, obzirom da se radi o pratećim uslugama usko vezanim uz glavnu uslugu najma.

Primjer 4. Prefakturiranje režijskih troškova koji su uključeni u cijenu najma

Društvo Graditelj d.o.o. ima u vlasništvu stambenu zgradu s 5 neprodanih stanova koje iznajmljuje građanima za trajno stanovanje. U ugovorima o najmu definirano je da su troškovi režija uključeni u svotu naknade za najam stana. Društvo Graditelj d.o.o. primilo je račune za struju, vodu i komunalnu naknadu na ukupnu svotu od 750,00 €. Od toga se na struju odnosi svota od 450,00 € s uračunanim PDV-om, na vodu svota od 200,00 € s uračunanim PDV-om, a na komunalnu naknadu svota od 100,00 €.

Na temelju sklopljenih ugovora o najmu društvo Graditelj d.o.o. izdalo je stanarima u studenome 2023. godine račune za najam u svoti od 2.500,00 € u koju su uključeni troškovi režija za stanove.

Knjiženje kod društva Graditelj d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Voda i odvodnja Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za vodu</i>	4172 2201	200,00	200,00
2.	Struja Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za struju</i>	4060 2201	450,00	450,00
3.	Komunalna naknada Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun za komunalnu naknadu</i>	4170 2201	100,00	100,00
4.	Potraživanja od kupaca usluga Prihodi od zakupa nekretnine <i>Za izdane račune za najam i režije</i>	1201 7570	2.500,00	2.500,00

Budući da su troškovi režija uključeni u svotu najamnine koja je oslobođena PDV-a, društvo Graditelj d.o.o. po računima nije imalo pravo koristiti pretporez. U slučaju da je društvo Graditelj d.o.o. uz navedeno iznajmljivalo i parkirna mjesta najmoprimcima, na te bi se isporuke zaračunao PDV po stopi od 25 % jer navedene isporuke nisu oslobođene PDV-a.

Iznajmljivanje namještenih ili nenamještenih soba i stambenih prostorija, radi povremenog boravka, bez namjere trajnog življenja i u poslovne svrhe (predstavnicima tvrtki i sl.) nije oslobođeno plaćanja PDV-a odnosno oporezivo je PDV-om po stopi od 25 %. Također, iznajmljivanje namještenih ili nenamještenih soba i stambenih prostorija pravnoj osobi ne smatra se najmom u svrhu stanovanja i nije oslobođeno plaćanja PDV-a.

Kada se korisnicima navedenih usluga *prefakturiraju* troškovi struje, vode, čišćenja i sl. režijski troškovi, često se pojavljuju pitanja koja se stopa PDV-a pritom treba primijeniti s obzirom na to da su isporuke struje i vode oporezive PDV-om po stopi od 13 %. Prema navedenom mišljenju Ministarstva financija navedeni se troškovi mogu uključiti u cijenu zakupa poslovnog prostora. Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku:

Prema odredbi članka 4. stavka 1. Zakona PDV se plaća na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

U skladu s navedenim, obzirom da prefakturiranje materijalnih troškova predstavlja način prevladavanja troškova, u tom slučaju su zapravo nadoknada učinjenih izdataka i podliježu oporezivanju PDV-om. Poreznu osnovicu prilikom prefakturiranja režijskih troškova čini ukupni trošak koji je grad imao za navedene režijske troškove, pri čemu napominjemo da iznos PDV-a koji grad može kod režijskih troškova odbiti kao pretporez nije trošak grada.

Napominje se da se sukladno odredbama Zakona u cijenu zakupa poslovnog prostora mogu uključiti i režijski troškovi obzirom da se radi o pratećim uslugama usko vezanim uz glavnu uslugu zakupa, te se na ukupnu naknadu za obavljenu uslugu obračunava PDV po stopi 25 %.

Iz prethodno navedenog stajališta Ministarstva financija proizlazi da se u cijenu zakupa poslovnog prostora uključuju i režijski troškovi te se tada ukupna naknada oporezuje po stopi od 25 %. Međutim, prema **presudi Europskog suda pravde C-42/14 od 16. travnja 2015. godini režijski troškovi mogu se i pod određenim uvjetima smatrati i odvojenim isporukama**. Naime, iz navedene presude proizlazi da je sadržaj ugovora o zakupu ključan element za utvrđivanje je li riječ o jedinstvenoj isporuci najma ili o više odvojenih isporuka. Prema toj je presudi riječ o jedinstvenoj transakciji kada je više elemenata ugovora povezano i čini jednu ekonomsku isporuku. Nadalje, neka se usluga može smatrati pomoćnom uslugom ako ne predstavlja sama sebi svrhu. Tako se, primjerice, usluge potrošnje struje, vode i plina mogu smatrati pomoćnim uslugama koje su odvojene od zakupnine ako zakupoprimac ima posebna brojala iz kojih je vidljiva njegov

stvarna potrošnja tih usluga. Uz to, u presudi se navodi da je riječ o odvojenim isporukama tih usluga i u slučaju da zakupoprimalac ima mogućnost odabira isporučitelja navedenih usluga.

S obzirom na to da se presude Europskog suda pravde izravno primjenjuju u državama članicama EU-a, naše je mišljenje da bi se u poslovnoj praksi trebalo postupati prema zaključcima iz navedene presude. Ministarstvo financija do sada nije objavilo službeno mišljenje vezano uz navedenu presudu.

8. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA SMJEŠTAJA U HOTELIMA I OBJEKTIMA SLIČNE NAMJENE

Prema odredbi čl. 19. Zakona o PDV-u usluge smještaja u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje, oporezuju se prema mjestu gdje se nekretnina nalazi. U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u, mjestom oporezivanja usluga smještaja smatra se mjesto gdje se obavlja usluga smještaja. Primjerice, ako uslugu smještaja gostu isporučuje hotel koji se nalazi u RH, mjesto oporezivanja je u RH. To znači da na te usluge hotel u RH obračunava hrvatski PDV po stopi od 13 %. S druge strane, ako uslugu smještaja gostu isporučuje hotel koji se nalazi u Austriji, mjesto oporezivanja je u Austriji i na tu uslugu hotel u Austriji obračunava austrijski PDV.

Kada je riječ o *prefakturiranju* usluga smještaja odnosno zaračunavanju usluga smještaja koje ne pruža izravno hotel ili objekt slične namjene gostu nego putnička agencija ili organizator putovanja, tada je bitno uzeti u obzir i odredbe čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u. Prema navedenim zakonskim odredbama posebni postupak oporezivanja odnosi se na poslovanje putničkih agencija, ako posluju s kupcima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. Taj se postupak ne primjenjuje na putničke agencije kada djeluju samo kao posrednici i na koje se za izračun porezne osnovice primjenjuju odredbe iz čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u. Putničkim se agencijama, u smislu Zakona o PDV-u, smatraju organizatori putovanja te se stoga posebni postupak ne odnosi samo na putničke agencije i organizatore putovanja nego i na sve ostale osobe koje se bave prodajom putovanja. Stoga, nije bitno tko obavlja uslugu, već je bitno da jer riječ o uslugama u vezi s putovanjem, a također za potrebe PDV-a nije nužno da se određena pravna osoba registrira kod nadležnog suda kao putnička agencija da bi se usluge koje obavlja oporezivale prema posebnom postupku. To mogu biti udruge, škole, fakulteti i drugi porezni obveznici koji prodaju putovanja u svoje ime, a koriste se uslugama drugih poreznih obveznika pri prodaji.

Putnička agencija primjenjuje posebni postupak neovisno o tome kome obavlja uslugu organizacije putovanja, što proizlazi iz presude Europskog suda pravde koji se u vezi s primjenom posebnog postupka očitovao u slučaju C-189/11 EK v. Španjolska od 26. rujna 2013. godine, što znači da se **kupcem smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge. To može biti građanin, ali može biti i fizička ili pravna osoba koja nabavlja putovanje za svoje potrebe ili zbog prodaje putovanja.**

Prema odredbi čl. 91. st. 3. Zakona o PDV-u obavljena usluga oporeziva je prema mjestu sjedišta ili stalne poslovne jedinice poreznog obveznika, odnosno organizatora putovanja iz koje se obavljaju usluge. Stoga, ako putnička agencija ili neki drugi organizator putovanja ima sjedište u tuzemstvu ili ako ima u tuzemstvu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju usluge, tada je mjesto oporezivanja tih usluga u RH i primjenjuju se odredbe hrvatskog Zakona o PDV-u.

Člankom 187. st. 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23., dalje: Pravilnik o PDV-u) propisano je da se posebni postupak oporezivanja putničkih agencija primjenjuje i ako porezni obveznik u svoje ime obavlja uslugu organizacije putovanja kojom pribavlja kupcu usluge koje se sastoje od prijevoza ili drugih turističkih usluga, ali ne uključuju noćenje (izlet). Međutim, za primjenu posebnog postupka oporezivanja bitno je da se obavlja jedna od usluga vezana za putovanje, kao što su smještaj ili prijevoz. Posebni postupak oporezivanja primjenjuje se u situaciji kada putnička agencija kupuje i prodaje usluge kupcima koje se sastoje od više usluga i čine jedinstvenu uslugu, ali i kada je riječ o prodaji samo jedne usluge koja se smatra osnovnom uslugom povezanom s putovanjem, što proizlazi i iz presude Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenoga 1992. godine.

U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u, usluge smještaja koje porezni obveznici u RH primaju od isporučitelja tih usluga iz RH i iz EU-a (hotela i objekata slične namjene) te ih dalje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju* drugim društvima i ostalim osobama, oporezuju se prema posebnom postupku oporezivanja marže iz čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u. To znači da porezni obveznici u tom slučaju trebaju izdati račun koji sadržava sljedeću napomenu: *Posebni postupak oporezivanja turističkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u.*

Osnovicu za obračun PDV-a u tome slučaju čini razlika u cijeni koja se oporezuje PDV-om po stopi od 25 %, a svota PDV-a koju porezni obveznik plaća izračunava se primjenom preračunane stope PDV-a, koja iznosi 20 %, na ostvarenu razliku u cijeni. Ako nema razlike u cijeni, odnosno ako se zaračunava ista svota koja se plaća hotelu ili objektu slične namjene, tada ne postoji porezna osnovica za obračun PDV-a pri izdavanju izlaznog računa za tu uslugu.

Ako se usluge smještaja obavljaju izvan EU-a, tada se usluga putničke agencije koju pruža putniku smatra posredničkom uslugom, koja je oslobođena na temelju odredbe čl. 49. Zakona o PDV-u. Naime, odredbom čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u propisano je porezno oslobođenje za usluge posredovanja u vezi s transakcijama koje se obavljaju izvan EU-a. To znači da je marža, odnosno naknada koju ostvari putnička agencija, usluga koja je oslobođena od PDV-a kad posrednici djeluju u tuđe ime i za tuđi račun u transakcijama koje se obavljaju izvan EU-a. Navedeno je određeno čl. 93. Zakona o PDV-u: *Ako se transakcije što ih putnička agencija povjeri drugom poreznom obvezniku obavljaju izvan Europske unije, usluge putničke agencije*

smatraju se posredničkom uslugom oslobođenom PDV-a temeljem članka 49. ovoga Zakona. Kada se te transakcije obavljaju i unutar i izvan Europske unije, oslobođen je samo onaj dio usluge putničke agencije koji se odnosi na transakcije izvan Europske unije.

To znači da se usluge smještaja koje porezni obveznici u RH primaju od isporučitelja tih usluga iz trećih zemalja (hotela i objekata slične namjene) te ih dalje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju* drugim društvima i ostalim osobama smatraju posredničkom uslugom koja je oslobođenja PDV-a prema čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u. U tom slučaju porezni obveznici trebaju izdati račun koji sadržava sljedeću napomenu: *Oslobođeno PDV-a prema čl. 49. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u.*

Primjer 5. Prefakturiranje troškova smještaja

Društvo Tim d.o.o. primilo je račun od hotela Sun d.d. iz RH na svotu od 2.270,00 € (s uključenim PDV-om po stopi od 13 % u svoti od 260,00 € i turističkom pristojbom u svoti od 10,00 €) za uslugu smještaja zaposlenika društva Matis d.o.o. u kojemu društvo Tim d.o.o. ima sudjelujući interes (povezano društvo).

Prema sporazumu s društvom Matis d.o.o., društvo Tim d.o.o. *prefakturiralo* je društvu Matis d.o.o. troškove smještaja koji se odnose na njihove zaposlenike u svoti od 2.270,00 € (bez marže) kako bi nadoknadilo taj trošak. Na izlaznom računu to je društvo stavilo napomenu: *Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija prema čl. 91. Zakona o PDV-u.*

Knjiženje kod društva Tim d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi noćenja Dobavljači usluga <i>Za primljeni račun hotela za smještaj radnika društva Matis d.o.o.</i>	4606 2201	2.270,00	2.270,00
2.	Potraživanja za nadoknadu troškova smještaja Prihod od prefakturiranih troškova <i>Za prefakturirani trošak smještaja društvu Matis d.o.o.</i>	12891 7836	2.270,00	2.270,00

Društvo Tim d.o.o. u navedenom je primjeru evidentiralo troškove noćenja po primljenom ulaznom računu od hotela (društva Sun d.d.) prema prirodnoj vrsti troška, neovisno o tome što će taj trošak nadoknaditi od drugog društva. Naime, svi se troškovi u skladu s računovodstvenim okvirom koji se primjenjuje u RH početno evidentiraju prema prirodnoj vrsti, neovisno o tome je li u nekom slučaju riječ o *prefakturiranom* trošku ili o trošku koji se odnosi na isporuku koju je obavio dobavljač koji ju zaračunava odnosno fakturira. Nadalje, iz primjera je vidljivo da društvo Tim d.o.o. **nije koristilo pretporez za usluge smještaja koje se odnose na zaposlenike društva Matis d.o.o., a koje na temelju ugovora zaračunava tome društvu i za navedenu uslugu primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija.** Budući da kod prodaje odnosno *prefakturiranja* usluga smještaja nije ostvarena pozitivna zarada – marža, nema porezne osnovice za obračun PDV-a. U slučaju da je društvo Tim d.o.o. na navedenu isporuku

zaračunalo svoju maržu, tada bi osnovicu za obračun PDV-a činila razlika u cijeni koja se oporezuje PDV-om, a svota PDV-a bi se utvrdila primjenom preračunane stope PDV-a od 20 % na ostvarenu maržu. Po izdanom računu za *prefakturirani* trošak smještaja u društvu Tim d.o.o. terećen je račun 12891 – *Potraživanja za nadoknadu troškova smještaja* uz priznavanje računa 7836 – *Prihod od prefakturiranih usluga.*

9. PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA VEZANIH ZA LEASING VOZILA

Kod **ugovora o financijskom najmu vozila** u poslovnoj se praksi često ugovara da je primatelj lizinga obavezan samostalno osigurati vozilo kod nadležnog osiguravatelja i o sklopljenom ugovoru obavijestiti leasing društvo. Međutim, u nekim slučajevima davatelj leasinga ugovaraju policu osiguranja koju dalje *prefakturiraju* primatelju lizinga. S poreznog motrišta, odnosno s motrište PDV-a, u tim je slučajevima pod određenim uvjetima leasing društvo u mogućnosti primijeniti oslobođenje iz čl. 40. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u prema kojemu su PDV-a oslobođene transakcije **osiguranja i reosiguranja, uključujući s njima povezane usluge koje obavljaju posrednici u osiguranju i reosiguranju te zastupnici u osiguranju.**

Navedeno proizlazi iz stajališta Ministarstva financija od 26. veljače 2016. (MFKLASA: 410-19/16-01/24.):

U upitu se navodi da kao vlasnik vozila koja iznajmljuje, leasing društvo ista osigurava kod osiguravajućih kuća te taj trošak u stvarno nastalom iznosu bez dodavanja marže zaračunava korisniku leasinga i iskazuje ga odvojeno u računu. Nadalje, navodi se da u nekim slučajevima leasing društvo dobiva popust na uslugu osiguranja, a istu prefakturira u iznosu bez popusta. U vezi navedenog, u upitu se skreće pažnja na presudu Suda Europske unije u predmetu C-224/11 te se postavlja pitanje o primjeni oslobođenja iz članka 40. stavka 1. točke a) Zakona o PDV-u u opisanom slučaju. ... Sukladno presudi Suda Europske unije u predmetu C-224/11 od 17. siječnja 2013. godine (leasing društvo BGZ Leasing sp. z.o.o.), leasing društvo može primijeniti oslobođenje iz članka 40. stavka 1. točke a) Zakona pri prefakturiranju troškova osiguranja, ukoliko se u konkretnom slučaju radi o okolnostima identičnim onima u navedenom predmetu te samo ako je leasing društvo samo ugovorilo osiguranje predmeta leasinga s osiguravajućim društvom i u računu korisniku leasinga zaračunava točan trošak osiguranja. Stoga, kada leasing društvo dobiva popust na uslugu osiguranja, a istu korisniku leasinga prefakturira u iznosu bez popusta, tako zaračunani troškovi zapravo su nadoknada učinjenih izdataka leasing društva koja je sastavni dio ukupne naknade koja čini osnovicu na koju se obračunava i plaća PDV u smislu članka 4. stavka 1. Zakona.

U skladu s navedenim, leasing društvo pri *prefakturiranju* usluga osiguranja kod financijskog najma može primijeniti oslobođenje iz čl. 40. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u ako je leasing društvo samo ugovorilo osiguranje predmeta leasinga s osiguravajućim društvom i u računu korisniku leasinga zaračunava točan trošak osiguranja.

Primjer 6. Prefakturiranje troškova osiguranja primatelju lizinga

Trgovačko društvo Zak d.o.o. ima u financijskom leasingu osobni automobil Mercedes GLE. Od leasing društva primljen je račun za osiguranje vozila na svotu od 500,00 € bez PDV-a jer je leasing društvo samo ugovorilo osiguranje vozila s osiguravajućim društvom i u računu društvu Man d.o.o. zaračunava točan trošak osiguranja od 500,00 € koliko je i platilo osiguravajućem društvu.

Knjiženje kod društva Zak d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Premije osiguranja prijevoznih sredstava Dobavljači usluga Za primljeni račun za osiguranje	4642 2201	500.00	500,00

Trgovačko društvo Zak d.o.o. po primljenom je računu za osiguranje vozila od leasing društva evidentiralo trošak osiguranja u 100-postotnoj svoti zbog toga što taj trošak ne predstavlja naknadu za korištenje vozilom, nego je riječ o osiguranju vozila koji se priznaje u cijelosti kao porezno priznati rashod.

Ako je već sklopljen ugovor o osiguranju, ali primatelj leasinga ne podmiruje svoje obveze na vrijeme, osiguravatelji mogu teretiti leasing društvo kao vlasnika osigurane imovine za te svote. U tim slučajevima leasing društvo treba *prefakturirati* to primatelju leasinga. O poreznom položaju te transakcije očitovao se također Ministarstvo financija u svom stajalištu od 27. kolovoza 2015. (MF KLASA: 410-01/15-01/39), čiji dio navodimo:

... u upitu se navodi slučaj kada primatelj leasinga kao ugovaratelj usluge osiguranja ne podmiri svoju obvezu temeljem izdane police osiguranja, a osiguravajuće društvo za neplaćenu uslugu tereti leasing društvo koje taj trošak prefakturira primatelju leasinga.

Prema tome, mišljenja smo da se u ovom slučaju ne može primijeniti navedena presuda te da prefakturirani troškovi osiguranja od strane leasing društva primatelju leasinga zbog nepodmirivanja obveze po polici osiguranja od strane primatelja leasinga predstavljaju trošak za davatelja leasinga koji davatelj leasinga prevaljuje na primatelja leasinga. Tako zaračunani troškovi zapravo su nadoknada učinjenih izdataka davatelja leasinga koja je sastavni dio ukupne naknade koja čini osnovicu na koju se obračunava i plaća PDV u smislu članka 4. stavka 1. točaka 1. i 3. Zakona o PDV-u.

U skladu s navedenim, lizinško društvo **pri prefakturiranju toga troška treba obračunati PDV po stopi od 25 %**. To znači da primatelj lizinga ne može priznati trošak osiguranja u 100-postotnoj svoti jer kod takva *prefakturiranja* nije riječ o trošku osiguranja nego o nadoknadi troškova koji imaju porezni položaj kao i svaki drugi trošak korištenja vozilom, kao dio troška najma. To znači da se priznaje 50 % tog troška, a za 50 % se uvećava osnovica poreza na dobitak. Uz navedeno priznaje se i 50 % pretporeza po ulaznom računu.

Kod ugovora o financijskom lizingu davatelj lizinga tereti primatelja, osim za troškove osiguranja (kada ih primatelj ne sklapa izravno s osiguravateljem), i za

plaćanje poreza na cestovna motorna vozila, kazne za prometne prekršaje i sl. To sve zbog toga što ta rješenja glase na leasing društvo koje je stvarni vlasnik vozila. U tim je slučajevima, prema prethodno navedenom stajalištu Ministarstva financija, riječ o **opozivnim isporukama na koje se obračunava PDV po stopi od 25 %**. Dio navedenog stajališta koji se odnosi na taj dio daje se u nastavku.

Navedeno se primjenjuje i u slučaju prefakturiranja pojedinih troškova kao što su porez na cestovna motorna vozila, troškovi registracije motornog vozila, troškovi za prekršajne kazne, parkirne kazne te je davatelj leasinga obavezan obračunati PDV prilikom prefakturiranja pojedinih troškova primatelju leasinga.

10. NADOKNADA TROŠKOVA KOJI SE SMATRAJU DIJELOM NOVE ISPORUKE DOBARA ILI USLUGA

U procesu pružanja ugovorenih isporuka dobara i usluga drugim društvima nastaju troškovi koji su nužni kako bi se te isporuke mogle obaviti. Najčešće je riječ o internim izdancima odnosno troškovima kao što su utrošak sirovina i materijala, rad zaposlenika (uključujući troškove prijevoza pri obavljanju ugovorne isporuke, troškove dnevnica i sl.). U poslovnim knjigama društva koje pruža ugovorene isporuke, takve se vrste troškova evidentiraju prema prirodnim vrstama, a kupcu odnosno naručitelju fakturira se ugovorena isporuka dobara ili usluga. Takvo postupanje proizlazi iz osnovnih računovodstvenih zahtjeva o priznavanju prihoda od obavljenih isporuka. Ako je, primjerice, riječ o tome da su u društvu pri obavljanju usluge prijevoza drugom društvu nastali troškovi goriva, cestarine, tunelarine, amortizacije vozila, plaće i dnevnica zaposlenika i sl., ti se troškovi smatraju „ovisnim troškovima“ obavljene usluge i uključuju se u troškove društva koje je pružilo uslugu prijevoza.

U vezi s uključivanjem **putnih troškova u cijenu usluge** Ministarstvo financija dalo je svoje mišljenje 18. prosinca 2006. (MF KLASA: 410-19/06-01/183) za koje smatramo da se može i dalje primijeniti jer se odredbe Zakona o PDV-u u tome dijelu nisu izmijenile. U tome mišljenju stoji da *prema članku 8. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost osnovica poreza na dodanu vrijednost je naknada za isporučena dobra ili obavljene usluge. Naknadom se smatra sve ono što primatelj dobara ili usluga treba dati platiti za isporučena dobra i obavljene usluge, osim poreza na dodanu vrijednost. U poreznu osnovicu ulazi i sve ono što neka druga osoba, a ne primatelj dobara ili usluga treba dati ili platiti poduzetniku za isporučena dobra ili obavljene usluge.*

Tuzemno društvo A prilikom određivanja cijene svoje usluge programiranja, u obzir treba uzeti i izdatke koje će imati u svezi obavljanja te usluge. Stoga smatramo da bi tuzemni poduzetnik cijenu svoje usluge koju zaračunava inozemnom poduzetniku trebao temeljiti između ostalog na izdacima koje je imao za obavljanje usluge programiranja, a osnovicu za obračun poreza na dodanu vrijednost čini ukupna naknada za isporučeno dobro ili obavljenu uslugu u smislu članka 8. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Prema tome, pri ugovaranju isporuka dobara odnosno usluga bitno je uzeti u obzir izdatke koji će nastati pri obavljanju ugovorene isporuke, a koji se uključuju u cijenu koštanja ugovorene isporuke.

RAČUNOVODSTVO

Primjer 7. Fakturiranje usluga održavanja računalne opreme

Društvo Toni d.o.o. s društvom Mint d.o.o. ima sklopljen ugovor o održavanju postrojenja i opreme. U društvu Toni d.o.o. pri obavljanju navedene usluge nastali su troškovi utroška materijala u svoti od 500,00 €, troškovi terenskog rada radnika koji su obavljali te usluge u svoti od 265,50 € i drugi slični troškovi obavljanja te usluge.

Na kraju mjeseca ispostavljen je račun na svotu od 4.000,00 € (s uračunanim PDV-om) za održavanje opreme u koji su uključeni svi troškovi obavljanja tih usluga.

Knjiženje kod društva Toni d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota		
			Duguje	Potražuje	
1.	Troškovi sirovina i materijala	4000	500,00	500,00	
	Zalihe sirovina i materijala Za utrošeni materijal	3100			
2.	Dnevnice za rad na terenu	4604	265,50	265,50	
	Obveze za nadoknadu nadoknade troškova Za evidentiranje obveza dnevnica za rad na terenu	2302			
3.	Potraživanja od kupaca usluga	1201	4.000,00	800,00	
	Obveza za PDV po stopi od 25 %	240012			
	Prihodi od prodaje usluga	751			3.200,00
	Za račun za uslugu održavanja opreme				

Iz prikazanog je primjera razvidno da je društvo Toni d.o.o. zaračunalo ugovorenu uslugu održavanja postrojenja i opreme bez *prefakturiranja* troškova koje je imalo pri obavljanju tih usluga. Zbog toga je u društvu Toni d.o.o. priznat prihod od prodaje usluga na računu 751, a PDV je obračunan na ukupnu naknadu odnosno 3.200,00 €. **Ovdje nije riječ o prefakturiranju troškova, nego o fakturiranju nove usluge.**

U poslovnoj se praksi ugovaraju i poslovi organizacije određenih događaja kao što su kongresi, seminari, edukacije i sl. U tim slučajevima porezni obveznik koji je organizator tih događanja često snosi različite troškove organizacije, primjerice troškove prehrane, najma dvorane i sl. Stoga se postavlja pitanje poreznog motrišta navedenih troškova kod organizatora. Budući da je u tim slučajevima riječ o jedinstvenoj usluzi organizacije navedenih događanja, u poslovnim se knjigama društva koje pruža usluge organizacije te vrste troškova evidentiraju prema prirodnim vrstama, a kupcu odnosno naručitelju zaračunava se ugovorena isporuka organizacije kongresa, seminara, edukacije i sl.

Prema odredbi čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta toga poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice.

U skladu s navedenim odredbama Zakona o PDV-u, usluge organizacije kongresa, seminara, edukacije i sl. koje hrvatski porezni obveznik zaračunava poreznom obvezniku iz EU-a ili iz treće zemlje oporezuju se prema sjedištu primatelja usluga. Na izlaznom računu treba staviti napomenu sljedećeg sadržaja:

Prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u. Ako se te usluge zaračunavaju poreznom obvezniku iz RH, obračunava se PDV po stopi od 25 %.

U vezi s navedenim očitovao se Ministarstvo financija u stajalištu od 29. travnja 2014. (MF KLASA: 410-01/13-01/4167). Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku:

U skladu s navedenim, ako tuzemni porezni obveznik stranoj tvrtki s kojom prema navodima u upitu ima sklopljen Ugovor o promidžbi izdaje račune za određene troškove, odnosno usluge koje predstavljaju dio marketinških usluga koje su definirane navedenim ugovorom tada se na takve usluge primjenjuje opće načelo oporezivanja prema kojem se mjestom obavljanja usluge smatra sjedište poreznog obveznika primatelja usluge. Stoga, tuzemni porezni obveznik u računu koji izdaje stranom poreznom obvezniku neće zaračunati PDV, već će navesti napomenu da se radi o prijenosu porezne obveze temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

U vezi prava na odbitak pretporeza, napominjemo da tuzemni porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza za usluge primljene od drugih tuzemnih poreznih obveznika kao što su primjerice turističke agencije i hoteli obzirom da joj iste služe za potrebe oporezivih transakcija.

U slučaju kada hrvatski porezni obveznik za stranog poreznog obveznika obavlja samo uslugu organizacije kongresa napominjemo da se na takvu uslugu primjenjuje opće načelo oporezivanja prema kojem se mjestom obavljanja usluge članka 17. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatra sjedište poreznog obveznika primatelja usluge. Međutim, u slučaju kada hrvatski porezni obveznik obavlja uslugu pristupa kongresu tada se mjestom oporezivanja takve usluge smatra mjesto gdje se takav kongres održava.

11. NADOKNADA TROŠKOVA OVRHE

Kod ovršnih postupaka u poslovnoj se praksi često postavlja pitanje treba li ovrhovoditelj ovršeniku izdati račun za nadoknadu troškova ovrhe. Prema mišljenju Ministarstva financija od 9. srpnja 2014. (MF KLASA: 410-19/13-01/75) račun za te troškove izdaje javni bilježnik ovrhovoditelju kojemu je i obavio tu uslugu. Pritom javni bilježnik treba voditi računa je li ovrhovoditelj obveznik PDV-a ili nije. Ako je ovrhovoditelj obveznik PDV-a, tada ima pravo priznavanja pretporeza iz ulaznog računa odvjetnika ili javnog bilježnika. Ako ovrhovoditelj nije obveznik PDV-a, ne može priznati pretporez iz ulaznog računa javnog bilježnika u koji je uračunan PDV. Navedeni se troškovi priznaju u poslovnim knjigama ovršenika na temelju rješenja o ovrsi, a ne na temelju računa ovrhovoditelja jer on za to ne izdaje račun nego ga uračunava u vrijednost naknade u Prijedlogu za ovrhu. Dio navedenog mišljenja daje se u nastavku:

Kada odvjetnik ili javni bilježnik koji su upisani u registar obveznika PDV-a ovrhovoditelju za obavljanu uslugu izdaju račune s PDV-om, obvezni su utvrditi i zaračunati PDV na troškove ovrhe što ih snosi ovršenik. Po tim računima ovrhovoditelj, u skladu s odredbama Zakona o PDV-u, koristi pravo na odbitak iskazanog PDV-a kao pretporeza.

U skladu s naprijed navedenim ovrhovoditelj koji je koristio pravo na odbitak PDV-a po računima odvjetnika i bilježnika u Prijedlogu za ovrhu u svoje troškove uračunava odvjetničku i javnobilježničku naknadu iskazanu na tim računima bez PDV-a, kao nadoknadu svojih izdataka. Međutim, ovrhovoditelj koji nije upisan u registar obveznika PDV-a oslobođen je plaćanja PDV-a, na isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak PDV-a koji su mu zaračunali drugi poduzetnici, u svoje troškove uračunava odvjetničku i javnobilježničku naknadu iskazanu na tim računima s PDV-om. Napominjemo da je PDV neutralan za poreznog obveznika koji ima pravo na odbitak pretporeza, što proizlazi iz odredbe čl. 163. st. 4. Pravilnika o PDV-u kojom je propisano da načelno PDV obračunan na isporuke dobara i usluga nije prihod poreznog obveznika niti je PDV zaračunan na ulaznim računima - pretporez rashod poreznog obveznika.

12. ZAKLJUČAK

Pod pojmom *prefakturiranih* troškova podrazumijevaju se troškovi za koje izdaju račune društva koja nisu sudjelovala u isporuci dobara ili usluga koje zaračunavaju odnosno *prefakturiraju* drugom subjektu. U članku je obrazloženo porezno motrište *prefakturiranih* troškova s motrišta PDV-a i poreza na dobitak te su dani primjeri *prefakturiranja* troškova koji se najčešće pojavljuju u poslovnoj praksi. *Prefakturiranje* troškova od strane poreznog obveznika podliježe obračunu PDV-a jer je riječ o nadoknadi koja se smatra isporukom dobara i usluga na koje se odnosi račun za navedenu isporuku. Porezna osnovica za obračun PDV-a pri *prefakturiranju* troškova je naknada za isporuku usluga i / ili dobara koju zaračunava porezni obveznik koji *prefaktura* navedene troškove.



Jasna VUK, mag. oec. i ovl. rač.*

UDK 657.1/336.2

Godišnji popis imovine i obveza i evidentiranje popisnih razlika

Zakon o računovodstvu propisuje obvezu provedbe godišnjeg popisa imovine i obveza za sve obveznike poreza na dobitak, ali ne uređuje način provedbe. Na temelju odluke uprave društva provodi se popis imovine i obveza te se knjiže popisne razlike ovisno o njihovu računovodstvenom i poreznom položaju. Porezni položaj popisnih razlika ovisi ponajprije o uzroku njihova nastanka i utvrđenoj odgovornosti. O specifičnostima organizacije i provedbe popisa imovine i obveza te o poreznom položaju i računovodstvenom postupanju s popisnim razlikama na imovini kod obveznika poreza na dobitak, pročitajte u nastavku članka.

1. OBVEZA PROVEDBE GODIŠNJEG POPISA IMOVINE I OBVEZA

Jedan od temeljnih zahtjeva prilikom sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja je da oni trebaju istinito i fer prezentirati financijski položaj trgovačkog društva. To znači da imovina i obveze iskazane u financijskim izvještajima trebaju odražavati stvarno stanje. Kako bi se to moglo osigurati, potrebno je stanje u poslovnim knjigama uskladiti sa stvarnim stanjem odnosno potrebno je provesti godišnji popis imovine i obveza (inventuru).

Obveza poduzetnika – obveznika poreza na dobitak je, u skladu s čl. 15. st. 2. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. – 82/23., dalje: ZOR), **provesti tijekom godine, a najkasnije krajem poslovne godine popis imovine i obveza i s popisanim stvarnim stanjem uskladiti knjigovodstveno stanje.** Taj popis ima karakteristike potpunoga godišnjeg popisa jer se popisuje cjelokupna imovina koju poduzetnik posjeduje te sve obveze društva. Obveza godišnjeg popisa proizlazi i iz čl. 66. st 14. Općega poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22., dalje: OPZ) u kojemu je navedeno da porezni obveznik mora popisati imovinu i obveze te navesti njihove pojedinačne vrijednosti na početku poslovanja i krajem svake poslovne godine kao godišnji popis.

Poduzetnici čija je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini najčešće provode popis i utvrđuju popisne razlike s datumom 31. prosinca.

2. PROVEDBA POPISA IMOVINE I OBVEZA

ZOR i OPZ ne uređuju način i vrijeme provedbe godišnjeg popisa imovine i obveza. To znači da je odluka poduzetnika kada će i na koji način provesti godišnji popis, ali važno je da rezultat popisa bude stanje na 31. prosinca. Kako bi se osiguralo stanje imovine i obveza na 31. prosinca, godišnji popis imovine i obveza može se provesti prije ili nakon tog datuma. Ako se popis provede prije 31. prosinca, utvrđeno stanje svodi se na stanje na 31. prosinca tako da se uveća za sve nabave koje su bile u razdoblju od provedbe popisa do kraja godine te umanju za sva smanjenja (npr. razduženja skladišta za prodano ili utrošeno).

Primjer 1. Svodenje zaliha na stanje na 31. prosinca – popis obavljen u studenome

Uprava društva donijela je odluku da će se godišnji popis imovine i obveza obaviti 30. studenoga. Utvrđeno je stanje zaliha robe u vrijednosti 349.000,00 €, a stanje u poslovnim knjigama je 350.000,00 €. Nastala popisna razlika je manjak koji je smatra dopuštenim manjkom i koji je proknjižen na odgovarajući način. Tijekom prosinca nabavljeno je robe u vrijednosti

* Viša predavačica na Veleučilištu RRIF

58.000,00 € koja je zaprimljena na skladište i prodano je robe čija nabavna vrijednost iznosi 145.000,00 €. Utvrđuje se stanje zaliha na 31. prosinca 2023. godine na sljedeći način:

stanje zaliha na 30. 11. 2023. (knjigovodstveno stanje)	349.000,00 €
+ nabave tijekom 12. 2023.	58.000,00 €
- smanjenje zaliha za prodanu robu tijekom 12. 2023.	145.000,00 €
= knjigovodstveno stanje zaliha robe na 31. 12. 2023.	262.000,00 €

Kada se popis provodi poslije 31. prosinca, postupak je obrnut – dobiveno stanje umanjuje se za sva povećanja i uvećava za sva smanjenja. Sve popisne razlike koje se ne mogu utvrditi na ovaj način, a odnose se na poslovanje poduzetnika između datuma obavljena popisa i 31. prosinca, doći će do izražaja prilikom provedbe sljedećeg popisa.

Za uspješnu provedbu godišnjeg popisa važno je poštovanje procedure koja predstavlja primjer dobre prakse, a uključuje donošenje odluke o provedbi godišnjeg popisa imovine i obveza, fizičku provedbu popisa te utvrđivanje i knjiženje popisnih razlika.

2.1. DONOŠENJE ODLUKE O PROVEDBI GODIŠNJEG POPISA

Uprava društva ili njezin direktor odnosno nositelj obrta „dobitaša“ donosi odluku o godišnjem popisu. Odluka treba sadržavati sve bitne podatke važne za provedbu popisa kao što su vrijeme kada će se popis provesti, predmet popisa, tko će sudjelovati u provedbi popisa (popisna povjerenstva) i do kada treba popis obaviti.¹ Odluku treba donijeti na vrijeme kako bi se popis mogao organizirati i provesti na zadovoljavajući način.

Popisna povjerenstva uobičajeno čine tri osobe, ali to može biti i samo jedna osoba ako je riječ o mikro i malim društvima. Uputno je da član povjerenstva nije osoba koja je izravno odgovorna za stanje pojedine vrste imovine kako ne bi došlo do sukoba interesa, ali taj uvjet se ponekad u praksi ne može osigurati. Ako društvo nema zaposlenih ili ima nedovoljan broj zaposlenih za provedbu inventure, dopušteno je i opravdano angažirati vanjske suradnike – studente, umirovljenike i ostale osobe. No sve osobe koje sudjeluju u inventuri trebaju biti plaćene za svoj rad.

2.2. PROVEDBA POPISA IMOVINE I OBVEZA

Ključnu ulogu u provedbi popisa imaju popisna povjerenstva. Njihov zadatak je organizacija i provedba popisa. U tu svrhu popisna povjerenstva obavještavaju osobe koje sudjeluju u popisu ili su njime zahvaćene (npr. osobe koje su odgovorne za određenu vrstu imovine) o vremenu obavljanja popisa i dinamici provedbe.

Temeljna isprava kod provedbe popisa su popisne liste. **Popisne liste, u skladu s čl. 66. st. 17. OPZ-a,**

smatraju se knjigovodstvenim ispravama. One sadržavaju podatke o stvarnom i knjigovodstvenom stanju te o nastalim popisnim razlikama (viškovi i manjkovi), a prilažu se odluci uprave društva na temelju koje se povodi njihovo knjiženje na računima glavne knjige te u analitičkim knjigovodstvima.

Način provedbe popisa ovisi o tehničkim mogućnostima poduzetnika – popis se može obavljati uz uporabu suvremene tehnologije (bez papira) i uz korištenje „papirnatih popisnih lista“. Ako će se koristiti papirnatu popisnu listu, onda popisna povjerenstva najkasnije na dan popisa preuzimaju popisne liste koje sadržavaju samo popis imovine koja se popisuje. Nakon provedbe fizičkog brojanja i vaganja, utvrđuje se stvarno stanje i podatci o stvarnom stanju i unose u popisnu listu. Računovodstvo na temelju podataka iz poslovnih knjiga unosi podatke o stanju u poslovnim knjigama u popisnu listu, vraća popisnu listu popisnim povjerenstvima koja utvrđuju popisne razlike. Nakon usporedbe stvarnog i knjigovodstvenog stanja utvrđuju se popisne razlike – manjak ili višak. **O utvrđenim popisnim razlikama povjerenstvo sastavlja izvješće koje se dostavlja upravi društva (direktoru) i u kojem se daje prijedlog kako postupiti s nastalim popisnim razlikama.** Ako uprava prihvaća rezultate provedenog popisa, donosi odluku o knjiženju popisnih razlika. Ako uprava ne prihvaća rezultate provedenog popisa, jer sumnja u njihovu istinitost, nalaže se imenovanje novih povjerenstava i provedba ponovljenog popisa.

2.3. POSEBNOSTI POPISA POJEDINIH VRSTA IMOVINE I OBVEZA

Svaka vrsta imovine i obveza ima svoje specifičnosti na koje imenovana popisna povjerenstva trebaju obratiti pozornost prilikom provedbe popisa.

Popisom dugotrajne nematerijalne imovine utvrđuje se količinsko stanje ove imovine, ali i opravdanost njezina daljnjeg korištenja. Ako se pojedina stavka dugotrajne nematerijalne imovine više ne koristi, jer je, primjerice, zastarjela, daje se prijedlog za raschodovanje te imovine. **Dugotrajna materijalna imovina** obuhvaća zemljišta, građevinske objekte, strojeve, opremu, transportna sredstva i biološku imovinu (trajni nasadi i osnovno stado). Popis te imovine provodi se utvrđivanjem brojnog stanja i provjerom vlasništva (jesu li sve nekretnine upisane u zemljišne knjige pod nazivom društva). Također se utvrđuje koristi li se imovina koja se nalazi u poslovnim knjigama za potrebe trgovačkog društva ili ne. Ako se pojedina imovina ne koristi za potrebe društva, nego isključivo za potrebe vlasnika poslovnih udjela, takva se imovina mora isknjižiti iz poslovnih knjiga.

Kako bi se moglo **utvrditi stanje potraživanja od kupaca, kupcima se šalju izvodi otvorenih stavaka (IOS).** Kupci će nakon provjere stanja u svojim poslovnim knjigama dostaviti potpisane IOS-e te će se prema njima provesti usklađenja. Zadatak je popisnog povjerenstva i provjeriti dinamiku naplate potraživanja, njihovu zastarjelost ili nemogućnost naplate. Stoga povjerenstvo daje prijedlog što učiniti s pojedinim potraživanjima – provesti vrijednosno usklađenje, ako se procijeni da će do naplate doći u narednom razdoblju, ili provesti definitivni otpis potraživanja, ako se utvrdi da do naplate neće doći.

¹ Primjer odluke o godišnjem popisu može se vidjeti u članku objavljenom u RRiF br. 12/22. pod nazivom „Godišnji popis (inventura) imovine i obveza poduzetnika za 2022. godinu“ od str. 124.

Popis zaliha obuhvaća popis zaliha sirovina i materijala, sitnog inventara, rezervnih dijelova, ambalaže, gotovih proizvoda, proizvodnje u tijeku, trgovačke robe i biološke imovine. Za svaku vrstu zaliha potrebno je utvrditi stanje (količina) i kakvoću odnosno utvrditi jesu li zalihe upotrebljive za daljnju uporabu ili ne. Ako se prilikom popisa utvrde zalihe koje ne zadovoljavaju uvjete za daljnju uporabu, daje se prijedlog za zbrinjavanje takvih zaliha na odgovarajući način. Ponekad će provedba popisa npr. stanja u prodajnim objektima zahtijevati drukčiju organizaciju rada pa o tome treba na vrijeme voditi računa.

Popis gotova novca provodi se u svim blagajnama brojanjem novčanica i utvrđivanjem njihova stanja. Međutim, potrebno je i utvrditi stanje novca na računima i uskladiti to stanje sa stanjem u poslovnim knjigama. To se provodi usporedbom stanja na računima koji su navedeni na izvodu banke (stvarno stanje) i stanja na računima glavne knjige.

Stanje kratkoročnih i dugoročnih obveza također je potrebno uskladiti sa stvarnim stanjem. Provjerava se ročnost obveza i njihova utemeljenost. Ako su neke obveze zastarjele ili vjerovnik više ne postoji, povjerenstvo daje prijedlog za otpis obveza u korist prihoda.

Imovina koja se nalazi kod drugih poduzetnika (npr. **Roba u komisiji, imovina dana u najam**) također treba biti predmet popisa. U pravilu se za popis ove vrste imovine traži pomoć poduzetnika kod kojih se ta imovina i nalazi.

3. POPISNE RAZLIKE NA IMOVINI

Popisna razlika nastaje kada se nakon provedenog popisa utvrdi da stanje imovine u poslovnim knjigama ne odgovara stvarnom stanju, a nastale razlike mogu biti manjak ili višak. S obzirom na to da su predmet popisa i potraživanja i obveze, rezultat provedenog popisa najčešće je utvrđivanje postojanja pojedine obveze te jesu li obveze zastarjele ili nisu. U skladu s utvrđenim, donosi se odluka o otpisu pojedinih vrsta obveza. Jednak je slučaj i s različitim vrstama potraživanja kod kojih treba utvrditi jesu li potraživanja i dalje osnovana, jesu li zastarjela te koja je vjerojatnost njihove naplate. Nakon utvrđivanja osnovnih karakteristika potraživanja (osnovanost, utuživost, naplativost), donosi se odluka o možebitnom vrijednosnom usklađenju ili konačnom otpisu.

3.1. VIŠAK IMOVINE

Ako je provedenim popisom utvrđeno da je stvarno stanje imovine veće u odnosu na stanje u poslovnim knjigama – riječ je o višku imovine. Zbog prirodnih karakteristika imovine, višak ne može nastati sam po sebi, već je uvijek rezultat djelovanja ljudskog faktora. Najčešći razlozi nastanka viška su pogrešno evidentiranje poslovnih događaja u poslovnim knjigama ili njihovo neevidentiranje. Naime, razlog nastanka viška, npr. robe u skladištu, može biti propuštanje evidentiranja primitka robe u skladište ili pogreške u brojanju (vaganju) robe prilikom zaprimanja na skladište. Čest je slučaj pojave viška sitnog inventara prilikom provedbe godišnjeg popisa. Naime, praksa nekih trgovačkih društava je nabavljeni sitni inventar izravno evidentirati na računima razreda 4 – *Troškovi*

prema vrstama, financijski i ostali rashodi, a ne kao zalihu odnosno imovinu. Utvrđivanjem viška priznaje se prihod po procijenjenoj tržišnoj cijeni odnosno po cijeni nove nabave ili cijeni proizvodnje ako je riječ o višku gotovih proizvoda. Iako se poduzetnici „lakše“ nose s utvrđenim viškom imovine, dobro postavljenim internim procedurama on se može svesti na minimum.

3.2. MANJAK IMOVINE

O manjku imovine je riječ kada je stvarno stanje utvrđeno popisom manje u odnosu na stanje u poslovnim knjigama. Kada se utvrdi postojanje manjka pojedine vrste imovine, potrebno je utvrditi razlog njegova nastanka. Najveći dio manjkova nastaje zbog same prirode poslovnog procesa odnosno kao posljedica radnji koje su nužne za obavljanje pojedine djelatnosti. No manjak može nastati i ljudskim djelovanjem (krađa, namjerno uništavanje imovine, nesavjesno rukovanje i sl.), djelovanjem više sile (manjak zbog elementarne nepogode ili okolnosti na koje nitko nije mogao utjecati) ili je riječ o manjku koji je nastao zbog poslovnog procesa, ali iznad propisanih svota (prekomjerni manjak).

Vrste manjka koji nastaje zbog prirodnih karakteristika imovine su kalo, rastep, lom i kvar i mogu se javiti na zalihama sirovina i materijala, gotovih proizvoda i robe. Pod **kalom**, npr. proizvoda, podrazumijeva se gubitak na njegovoj težini ili količini koji nastaje zbog prirodnih procesa isušivanja, hlapljenja, smrzavanja, topljenja i kvarenja. Najčešće je riječ o zalihama koje su zbog svojih karakteristika podložnije djelovanju prirodnih procesa.

Rastep (rasip) nastaje zbog manipulacije, pretovara, prijevoza, premještanja dobara te drugih postupaka (razlijeva, isparivanja) vezanih uz određena dobra. **Kvar** nastaje zbog djelovanja mikroorganizama i drugih prirodnih procesa. **Lom** (kao oštećenje) nastaje u postupcima manipulacije određenim proizvodima koji se u tom procesu mogu polomiti (npr. čaše, keramika i sl.) jer je riječ o dobrima koji su po svojoj naravi lomljivi. **Tehnološki manjak** javlja se u procesu proizvodnje pojedinih vrsta proizvoda, a njihova visina ovisi o vrsti procesa. **Manjak zbog više sile** nastaje kao posljedica elementarnih nepogoda kao što su poplava, potres, požar i slično. Ova vrsta manjka utvrđuje se nakon nastanka štetnog događaja provedbom izvanrednog popisa. **Manjak zbog provalne krađe** nastaje također djelovanjem više sile, ali za razliku od manjka uzrokovanog elementarnom nepogodom, ovdje je riječ o nepoznatom ljudskom faktoru koji je prouzročio manjak. Za utvrđivanje visine manjka zbog provalne krađe također je potrebno provesti izvanredan popis imovine koja je bila predmet provalne krađe. **Manjak zbog protoka roka trajanja** veže se uz proizvode koji imaju ograničen rok trajanja, a poduzetnik ih nije upotrijebio do naznačenog roka za potrebe proizvodnje (ako je riječ o sirovinama i materijalu) ili ih nije prodao (ako je riječ o robi i gotovim proizvodima).

Manjak nastao nesavjesnim rukovanjem i nepažnjom radnika je manjak koji se može javiti na svim oblicima imovine i za njegov nastanak je radnik izravno odgovoran. **Manjak zbog izuzimanja za potrebe člana uprave** nastaje kada član uprave

trgovačkog društva uzima za svoje privatne potrebe imovinu društva, a koja mu se ne zaračunava putem ispostavljanja računa ili neke druge isprave o prodaji. Ova vrsta manjka nastaje i ako član uprave na račun društva kupuje imovinu za svoje privatne potrebe te se ona evidentira kao imovina društva, ali se ne nalazi u društvu niti služi za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti. Kako se ovakve vrste manjka ne bi pojavljivale, prilikom nastanka takvih događaja (kupovina imovine za privatne potrebe) potrebno ih je odgovarajuće evidentirati – tako nabavljena imovina ne evidentira se kao imovina društva, već kao potraživanje od osobe koja je tu imovinu nabavila za svoje privatne potrebe.

4. POSTUPANJE S POPISNIM RAZLIKAMA

Nakon provedenog popisa imovine i utvrđenih razlika, potrebno je odrediti razlog nastanka manjka odnosno viška, možebitnu odgovornost osoba koje su zadužene za tu vrstu imovine te poredno postupanje. S obzirom na to da visina nastalih popisnih razlika, osobito kada je riječ o manjku, utječe na osnovicu poreza na dobitak, određivanju vrste popisne razlike treba pristupiti s posebnom pozornošću.

4.1. PRIMJENA ODLUKA HGK-a I INTERNIH AKATA PODUZETNIKA

S obzirom na to da pojedine vrste manjka nastaju zbog prirodnih karakteristika imovine ili tehnoloških procesa tijekom proizvodnje, **visina dopuštenog manjka utvrđena je na temelju iskustva struke, a objavljena je u odlukama Hrvatske gospodarske komore (dalje: HGK) za sve obveznike poreza na dobitak te u odlukama Hrvatske obrtničke komore (dalje: HOK) za sve obveznike poreza na dohodak.** To znači da obrtnici „dobitaši“ prilikom određivanja dopuštene visini pojedine vrste manjka primjenjuju odredbe HGK-a, a ne HOK-a

Do sada je HGK donio ukupno 18 odluka kojima je propisana dopuštena visina manjka s osnove kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka odnosno manjka koji je nastao kao posljedica prirodnih utjecaja ili svojstava proizvoda odnosno kao posljedica radnji koje se nužno poduzimaju u pojedinim djelatnostima.²

Od 6. srpnja ove godine u primjeni je nova Odluka o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu (Nar. nov., br. 69/23. i 77/23.). Značajna razlika u odnosu na „staru“ odluku iz 1999. godine je da se priznaje kalo prilikom pripremanja i usluživanja pića i napitaka u ugostiteljskom objektu i rastep u prostoru za pripremanje pića te u točioniku, što do sada nije bio slučaj.

Nova odluka koja se odnosi na dopušteni manjak u ugostiteljstvu primjenjuje se na sve popise koji su obavljani od 6. srpnja nadalje.³ HGK nije donio

² Popis odluka HGK-a može se pronaći na mrežnim stranicama Porezne uprave.

³ Detaljnije o primjeni ove odluke može se pročitati u časopisu RRIF br. 9/23. u članku pod nazivom Nova Odluka HGK-a o dopuštenom manjku u ugostiteljstvu od str. 54.

odluke za sve proizvodne djelatnosti, stoga je velik broj djelatnosti koje nemaju propisanu dopuštenu visinu manjka.

Poduzetnici koji se bave proizvodnim djelatnostima za koje HGK nije donio odluku, **moгу sami na temelju iskustva donijeti interne odluke o visini manjka koji nastaje zbog prirodnih karakteristika dobara odnosno zbog određenih proizvodnih procesa.**⁴ Utvrđenu visinu manjka potrebno je dokumentirati kako bi se nedvojbeno moglo zaključiti o kakvom je manjku riječ.

Međutim, manjak dugotrajne imovine, novca, sitnog inventara, rezervnih dijelova i slično ne može biti dopušteni manjak, nego se treba utvrditi odgovornost osobe zadužene za upravljanje tom imovinom ili je riječ o manjku na teret društva (prekomjerni manjak). Za ovu vrstu manjka poduzetnik ne može donijeti svoj interni akt.

4.2. POREZNI POLOŽAJ POPISNIH RAZLIKA

Porezni položaj nastalih popisnih razlika potrebno je sagledati s motrišta triju poreza: poreza na dodanu vrijednost, poreza na dobitak i poreza na dohodak. Stoga porezni položaj nastalih popisnih razlika uređuju odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon o PDV-u), Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23., dalje: Pravilnik o PDV-u), Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.) i Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.).

4.2.1. Popisne razlike s motrišta poreza na dodanu vrijednost

S motrišta odredaba Zakona o PDV-u popisna razlika kod obveznika poreza na dobitak koji je ujedno i obveznik PDV-a može biti predmet oporezivanja ili ne podliježe oporezivanju PDV-om. Na porezni položaj utvrđene popisne razlike ponajprije utječe o kojoj je vrsti razlike riječ. Naime, porezni položaj manjka naveden je u čl. 26. Pravilnika o PDV-u u skladu s kojim **ne podliježe oporezivanju PDV-om:**

- **kalo, rastep, kvar i lom** najviše do visine utvrđene odlukom HGK-a
- **manjak dobara nastao djelovanjem više sile** (manjkovi odnosno štete od elementarnih nepogoda kao što su poplava, požar, potres i dr., ratnih razaranja i **provalnih krađa** do visine utvrđene na temelju očevidnika nadležnog tijela za procjenu štete)
- **tehnološki manjak** nastao u procesu proizvodnje do visine utvrđene normativima prema vrsti djelatnosti odnosno do visine utvrđene zakonima o posebnim porezima odnosno trošarinama za proizvode koji podliježu plaćanju tih poreza
- **manjak dobara zbog neodgovarajuće kvalitete, protoka roka trajanja, kala, rastepa, loma i kvara iznad visine utvrđene odlukom HGK-a**

⁴ Primjer jedne takve Odluke / Pravilnika o tehnološkom manjku za industriju prerade mesa u suhomesnate proizvode objavili smo u RRIF-u, br. 12/21., st. 95.

odnosno odluke poduzetnika, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlašteni službenik Porezne uprave ili ako porezni obveznik raspolaže odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili pravnih osoba o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje

- manjak dobara zbog isporuke hrane bez naknade (donacija) koju porezni obveznik obavi u svrhu sprječavanja njezina uništavanja, zaštite okoliša i pomoći krajnjim primateljima u skladu s Pravilnikom o uvjetima, kriterijima i načinima doniranja hrane i hrane za životinje (Nar. nov., br. 119/15.) isključivo neprofitnim pravnim osobama kojima je nadležno upravno tijelo izdalo rješenje kojim se odobrava stalno prikupljanje i pružanje humanitarne pomoći i registrirane su kao posrednici koji sudjeluju u lancu doniranja hrane, a do 2 % prihoda odnosno primitaka prethodne godine (za porezne obveznike koji nisu poslovali prethodne godine kao kriterij uzima se prihod tekuće godine). Pri tome se za vrijednost isporuka koje se smatraju porezno priznatim manjkom uzima nabavna vrijednost takve hrane bez PDV-a.

Porezni obveznici koji obavljaju donacije hrane, a nisu poslovali u prethodnoj godini, obvezni su u posljednjem razdoblju oporezivanja tekuće godine izvršiti ispravak ako su prešli 2 % od prihoda te godine.

U slučaju elementarnih nepogoda porezno priznatim manjkom dobara smatrat će se i isporuke hrane bez naknade (donacije) koje se obave izravno krajnjim primateljima u skladu s Pravilnikom o uvjetima, kriterijima i načinima doniranja hrane i hrane za životinje.

Ako visina tehnološkog manjka nastalog u procesu proizvodnje nije zakonom uređena, a poduzetnik nije njegovu visinu propisao internom odlukom, Porezna uprava procjenjuje normative na temelju međuovisnosti između prihoda i rashoda putem normativna utroška materijala, energije, rada i drugih proizvodnih čimbenika (čl. 26. st. 3. Pravilnika o PDV-u).

Sljedeće vrste manjka **podliježu oporezivanju PDV-om:**

- manjak dobara za koje se tereti odgovorna osoba (izuzimanje dobara u neposlovne svrhe)
- manjak dobara za koji se ne tereti odgovorna osoba
- kalo, rastep, kvar i lom iznad visine utvrđene odlukom HGK-a ili interne odluke poduzetnika (prekomjerni manjak)
- manjak dobara zbog provalne krađe iznad visine utvrđene na temelju očevidnika nadležnog tijela za procjenu šteta
- manjak dobara zbog proteka roka trajanja ako je porezni obveznik ta dobra nabavio unutar tri mjeseca prije isteka otpisnog roka, osim ako je riječ o dobrima čiji je rok trajanja manji od tri mjeseca ili su dobra donirana
- manjak dobara zbog donacije hrane i hrane za životinje iznad 2 % prihoda prethodne godine odnosno tekuće godine ako je riječ o poduzetnicima koji nisu poslovali prethodne godine.

Nadalje, u čl. 7. st. 3. Zakona o PDV-u navedeno je da se **isporukom dobara uz naknadu smatra**

uporaba dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili se općenito njima koriste u druge svrhe, osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez. U skladu s prethodno navedenom odredbom, PDV se obračunava u slučaju utvrđenog manjka ako je manjak nastao tako da su članovi uprave ili zaposlenici uzeli imovinu trgovačkog društva za svoje privatne potrebe.

Osnovica za obračun PDV-a kod utvrđenog manjka je, u skladu s čl. 33. st. 4. Zakona o PDV-u, **nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke.** Pritom se, u skladu s čl. 42. st. 3. Pravilnika o PDV-u, nabavnom cijenom smatra cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave kada je riječ o izuzimanju odnosno isporuci dobara koja su kupljena, a prilikom nabave PDV je odbijen u cijelosti ili djelomično.

Međutim, **potrebno je razlikovati manjak na teret odgovorne osobe i manjak koji je osoba izravno prouzročila (npr. uzimanje dobara za osobne potrebe).** Naime, o manjku na teret odgovorne osobe govorimo kada je neka osoba odgovorna za upravljanje pojedinom imovinom (npr. skladištar), a nastao je manjak za koji je odgovorna ta osoba, ali ona nije imala nikakve koristi od toga odnosno nije ga ona izravno prouzročila. Za takav se manjak tereti odgovorna osoba, a uprava društva može odrediti da odgovorna osoba treba nadoknaditi manjak ili se on obračunava kao primitak u naravi. Ako je dokazano da je osoba uzela dobra za svoje privatne potrebe, **riječ je o isporuci dobara koja se u poreznom smislu tretira kao prodaja te se ispostavlja račun. U tom slučaju osnovica za obračun PDV-a je tržišna vrijednost u skladu s čl. 33. st. 9. i 10. Zakona o PDV-u** koja predstavlja ukupnu svotu koju kupac ili naručitelj u trenutku isporuke dobra prema načelu nenarušavanja tržišnog natjecanja mora platiti isporučitelju dobara u tuzemstvu. Ako se ne može utvrditi usporediva isporuka dobara, tada se tržišnom vrijednosti smatra svota koja nije niža od nabavne cijene tih ili sličnih dobara ili ako je ta cijena nepoznata, ukupna visina utvrđenih troškova u trenutku isporuke. **Račun za utvrđeni manjak ispostavlja se s datumom donošenja odluke o terećenju osobe, a datum isporuke je datum provedbe popisa (31. prosinca).**

Obveza obračuna PDV-a na utvrđeni manjak nastaje, u skladu s čl. 36. st. 8. Pravilnika o PDV-u, u trenutku kada je utvrđen manjak jer se manjak dobara utvrđuje popisom koji se provodi sa stanjem 31. prosinca. To znači da će se obračunane svote PDV-a po osnovi manjka iskazati u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja odnosno u obrascu za prosinac 2023. godine koji se predaje do 20. siječnja 2024. godine.

Obračunom PDV-a na utvrđeni nedopušteni manjak na neki način se vraća pretporez koji je korišten

prilikom nabave dobara. Zbog toga se **na utvrđeni manjak novca u blagajni ne obračunava PDV jer nije riječ o isporuci**. Utvrđeni višak također se ne smatra isporukom te stoga nije oporeziv PDV-om.

4.2.2. Popisne razlike s motrišta poreza na dobitak

S motrišta određaba Zakona o porezu na dobit, razlikuje se **porezno priznati od porezno nepriznatog manjka**. Porezno priznati manjak je onaj koji se evidentira kao trošak i za njegovu svotu se ne uvećava osnovica poreza na dobitak u Prijavi poreza na dobit (dalje: Obrazac PD). Nasuprot tomu, **porezno je nepriznati manjak** tijekom godine „uvjetno“ priznati trošak jer se za njegovu svotu treba uvećati osnovica poreza na dobitak u Obrascu PD.

U skladu s čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona o porezu na dobit i čl. 26. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 156/22.), osnovica poreza na dobitak uvećava se za manjkove na imovini iznad visine utvrđene odlukom HGK-a, u smislu propisa o PDV-u po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak ako je odluku da se ne tereti odgovorna osoba donio upravni odbor, nadzorni odbor ili skupština trgovačkog društva, a zbog nepostojanja objektivne mogućnosti utvrđivanja osobne odgovornosti radnika, člana društva ili druge fizičke osobe.

Ako je na vrijednost manjka dobara obračunan porez na dohodak (obračun plaće ili primitka u naravi), takvi se troškovi smatraju priznatim troškovima s motrišta Zakona o porezu na dobit i za njihovu se svotu ne uvećava porezna osnovica. Manjkovi koji se s motrišta Zakona o porezu na dobit smatraju porezno nepriznatim troškom, unose se u Obrazac PD kao povećanje osnovice poreza na dobitak pod rednim brojem 8. – *Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore (čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona)*. Porezni položaj manjka navodi se u odluci o knjiženju popisnih razlika.

4.2.3. Popisne razlike s motrišta poreza na dohodak

Određbe Zakona o porezu na dohodak primjenjuju se ako je riječ o manjku koji se smatra nekim od oblika dohotka odnosno „primanja“ fizičke osobe koja može biti zaposlenik ili član društva. Tako se prema

odluci poduzetnika manjak može obračunavati i oporezivati kao:

- **dohodak od nesamostalnog rada (plaća) u naravi radnika** koji je odgovoran za imovinu kod koje je utvrđen manjak
- **dohodak od nesamostalnog rada (plaća) u naravi ovlaštene osobe** koja je trebala donijeti odluku o terećenju odgovorne osobe za svotu utvrđenog manjka, ali je to propustila učiniti
- **dohodak od kapitala člana društva (fizička osoba)** koji je izuzeo dobra za svoje privatne potrebe.

U skladu s čl. 21. st. 3. Zakona o porezu na dohodak i čl. 21. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.), **primitcima po osnovi nesamostalnog rada smatraju se i primitci po osnovi manjkova na imovini iz čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona o porezu na dobit, ako se za svotu tih manjkova ne tereti odgovorna osoba i ako se po toj osnovi ne utvrđuje dohodak od kapitala iz čl. 66. Zakona o porezu na dohodak**. Utvrđeni manjak uvećan za obračunani PDV smatra se primitkom po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) i pripisuje se radniku koji je ovlašten donijeti odluku o terećenju odgovorne osobe, a to nije učinio.

Ako se utvrđeni manjak smatra primitkom u naravi, njegova vrijednost se, u skladu s čl. 22. st. 1. Pravilnika o porezu na dohodak, **utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti tih primitaka koja je važeća u mjestu davanja (s uračunanim PDV-om)**.

Uzimajući u obzir odredbe Zakona o PDV-u i Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak, prilikom utvrđivanja svote manjka na teret radnika, tj. odgovorne osobe, **PDV obračunan na nabavnu cijenu ili cijenu proizvodnje dobara dodaje se na prodajnu cijenu dobara**.

Zbog jednostavnosti postupanja, u praksi se često odstupa od prethodno navedenog zakonskog okvira te se za potrebe utvrđivanja vrijednosti plaće u naravi po osnovi manjka PDV obračunava na prodajnu cijenu i dodaje prodajnoj cijeni. Na taj je način vrijednost manjka veća jer je i PDV obračunan na veću osnovicu odnosno na osnovicu koja sadržava i maržu.

Sljedeća slika prikazuje vrste manjkova i njihov porezni položaj s motrišta PDV-a, poreza na dobitak i poreza na dohodak.

Tablica 1. Vrste manjkova i njihov porezni položaj

Red. br.	Vrsta manjka		Podliježe li oporezivanju PDV-om	Porezni položaj s motrišta Zakona o porezu na dobit	
				Porezno priznati trošak	Porezno nepriznati trošak
1.	Kalo, rastep, kvar i lom	do visine propisane odlukom HGK-a	NE	DA	–
		iznad visine propisane odlukom HGK-a	DA	–	DA
2.	Manjak nastao djelovanjem više sile	do visine utvrđene očevidnikom ovlaštene osobe	NE	DA	–
		iznad visine utvrđene očevidnikom ovlaštene osobe	DA	–	DA
3.	Tehnološki manjak	do visine utvrđene normativima ili Zakonom o trošarinama	NE	DA	–
		iznad visine utvrđene normativima ili Zakonom o trošarinama	DA	–	DA

Red. br.	Vrsta manjka		Podliježe li oporezivanju PDV-om	Porezni položaj s motrišta Zakona o porezu na dobit	
				Porezno priznati trošak	Porezno nepriznati trošak
4.	Manjak zbog proteka roka trajanja	nabava unutar 3 mjeseca prije isteka otpisnog roka	DA	-	DA
		nabava izvan roka od 3 mjeseca prije isteka otpisnog roka	NE	DA	-
5.	Manjak na teret odgovorne osobe		DA	DA	-
6.	Manjak za koji se ne tereti odgovorna osoba (obračun plaće u naravi)		DA	DA	-
7.	Manjak na teret člana uprave (izuzimanje)		DA	DA	-
8.	Manjak na teret člana uprave (isplata dobitka)		DA	DA	-

Za pravilno porezno postupanje s nastalim manjkovima potrebno je osigurati vjerodostojnu dokumentaciju i utvrditi razlog njihova nastanka.

5. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POPISNIH RAZLIKA

Evidentiranje poslovnih događaja vezanih za popisne razlike provodi se na računima glavne knjige i u analitičkim knjigovodstvima, ovisno o utvrđenom poreznom položaju popisnih razlika i provedenim obračunima, s datumom bilanciranja odnosno 31. prosinca godine za koju je popis obavljen (ako je poslovna godina jednaka kalendarskoj). Nakon što su proknjižene popisne razlike, stanje u poslovnim knjigama treba odgovarati stvarnom stanju i tek tada se može pristupiti zaključnim knjiženjima vezanim uz utvrđivanje financijskog rezultata. Nastale popisne razlike knjiže se na računima u okviru dvaju razreda. U razredu 4 – *Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi*⁵ knjiži se manjak koji je utvrđen na dugotrajnoj imovini, novcu te zalihama sirovina i materijala, sitnog inventara, rezervnih dijelova, ambalaže i autoguma. U razredu 7 – *Pokriće rashoda i prihodi razdoblja* knjiže se manjkovi utvrđeni na zalihama gotovih proizvoda, robe te same proizvodnje u tijeku. Utvrđeni višak također se knjiži na računima u okviru razreda 7.

U nastavku se daju primjeri knjiženja pojedinih vrsta popisnih razlika.

5.1. VIŠAK IMOVINE

Neovisno o tome na se koju vrstu imovine odnosi nastali višak, on se evidentira kao prihod po procijenjenoj vrijednosti na datum kada je višak utvrđen. Knjiženje se provodi na računima 7814 – *Inventurni viškovi na robi, proizvodima i zalihama sirovina, materijala, dijelova i dugotrajne imovine* i 7815 – *Viškovi u blagajni (novac, vrijednosni papiri i dr.)*.

Primjer 2. *Višak dugotrajne imovine, zaliha robe, sitnog inventara i novca u blagajni*

Provedenim popisom imovine utvrđen je sljedeći višak:

- 2 kom mobitela XYZ procijenjene pojedinačne vrijednosti 600,00 € (ukupno 1.200,00 €)
- 3 kom robe A procijenjene pojedinačne vrijednosti 20,00 € (ukupno 60,00 €)

⁵ Prema RRiF-ovu računskom planu za poduzetnike, XXVI. izdanje, Zagreb, 2023.

- 5 kom brusilica pojedinačne vrijednosti 100,00 € (ukupno 500,00 €)
- u glavnoj blagajni 5,00 €.

Popisno povjerenstvo utvrđuje da su pronađene bušilice korištene, nalaze se u uporabi te se predlaže njihov jednokratni otpis.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Telekomunikacijska oprema	0312	1.200,00	
	Glavna blagajna	1020	5,00	
	Roba na skladištu	660	60,00	
	Sitni inventar u uporabi	360	500,00	
	Troškovi sitnog inventara u uporabi	4040	500,00	
	Otpis sitnog inventara	363		500,00
	Inventurni viškovi na robi, proizvodima,...	7814		1.760,00
Viškovi u blagajni	7815		5,00	
<i>Za knjiženje utvrđenog viška</i>				

Utvrđeni će se viškovi mobitela (dugotrajna imovina), robe i sitnog inventara osim u financijskom računovodstvu, evidentirati i u analitičkim knjigovodstvima te na skladištu robe. Za utvrđeni višak u blagajni povećava se stanje novca u blagajni. Pretpostavka za nastanak ovog viška je propust u brojanju sitnog novca. Razlog nastanka viška dugotrajne imovine, osobito kada je riječ o mobitelima, najčešće je propust u evidentiranju uređaja koji su primljeni kroz neki vid obročne otplate.

5.2. MANJAK IMOVINE

5.2.1. Kalo, rastep, kvar i lom

Vrste manjka koje se u praksi najčešće pojavljuju su kalo, rastep, kvar i lom. U poslovnoj se praksi prvo utvrđuje manjak do visine utvrđene odlukom HGK-a ili internom odlukom poduzetnika, a ono što prelazi dopuštenu razinu, ako nije odgovornost radnika, predstavlja prekomjerni manjak.

Primjer 3. *Kalo, rastep, kvar i lom*

Trgovačko društvo bavi se trgovinom na veliko i malo. Obavljen je godišnji popis i utvrđen je manjak od 15 kom sredstava za čišćenje stakla na veleprodajnom skladištu i manjak 45 kom u prodavaonici. Sredstva za čišćenje stakla vode se na veleprodajnom skladištu po cijeni od 2,00 €/kom, a maloprodajna cijena iznosi 2,75 €/kom (uračunana marža je 0,20 €/kom i uračunani PDV 0,55 €/kom). Prema podatcima

RAČUNOVODSTVO

tijekom godine prodano je ukupno 1.320 kom u veleprodaji i 3.240 kom u maloprodaji. Utvrđuje se količina dopuštenog manjka.

Prema Odluci o dopuštenom manjku u trgovini, dopuštena visina manjka za sredstva za čišćenje iznosi:

- 0,50 % od prodane količine u veleprodaji i
- 1,0 % od prodane količine u maloprodaji.

Dopuštena visina manjka iznosi:

- u veleprodaji ⇔ $1.320 \text{ kom} \times 0,50 \% = 6,60 \text{ kom}$
⇔ zaokruženo 7 kom

To znači da je od utvrđenog manjka u veleprodaji (15 kom) dopušteni manjak kom (7 kom \times 2,00 € = 14,00 €), a ostatak od 8 kom (8 kom \times 2,00 € = 16,00 €) predstavlja prekomjerni manjak. Na prekomjerni manjak obračunava se PDV po stopi od 25 % te iznosi 4,00 €. Prekomjerni manjak knjiži se na teret društva (nije utvrđena odgovornost neke osobe) u ukupnoj svoti od 20,00 €.

- u maloprodaji ⇔ $3.240 \text{ kom} \times 1,0 \% = 32,40 \text{ kom}$
⇔ zaokruženo 32 kom

To znači da je od utvrđenog manjka 32 kom dopušteni manjak (maloprodajna vrijednost = 32 kom \times 2,75 € = 88,00 €, uračunani PDV = 17,60 €, uračunana marža = 6,40 €, nabavna vrijednost 64,00 €). Prekomjerni manjak je 13 kom (maloprodajna vrijednost = 35,75 €, uračunani PDV = 7,15 €, uračunana marža = 2,60 €, nabavna vrijednost = 26,00 €). Vrijednost prekomjernog manjka s PDV-om je 32,50 €.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Kalo, rastep, kvar i lom u dop. visini	7130	14,00	
	Prekomjerni kalo, rastep, kvar i lom	7133	20,00	
	Roba u skladištu	6600	30,00	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		4,00
	Za utvrđeni manjak na veleprodajnom skladištu			
2.	Kalo, rastep, kvar i lom u dop. visini	7130	64,00	
	Prekomjerni kalo, rastep, kvar i lom + PDV	7133	32,50	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		6,50
	Uračunani PDV – 25 %	6640		24,75
	Uračunana marža	6681		9,00
	Roba u prodavaonici	6630	123,75	
	Za utvrđeni manjak u prodavaonici			

Razlog nastanka manjka robe u prodavaonici mogu biti sitne krađe čiji počinitelji nisu odmah otkriveni. Ako sitne krađe prelaze količine dopuštenog manjka, riječ je o prekomjernom manjku na koji se obračunava PDV primjenom odgovarajuće stope PDV-a – stopa PDV-a koja se primjenjuje na tu vrstu robe.

Primjer 4. Utvrđivanje i evidentiranje manjka namirnica i pića u ugostiteljskom objektu

Ugostiteljski objekt Šank u vlasništvu je trgovačkog društva. U ovom objektu uslužuju se pića (alkoholna, bezalkoholna, pivo, vino i kokteli) i različite vrste cijedenih sokova (*smoothie*). Društvo nabavlja namirnice (voće) i pića na veliko te ih evidentira na skladištu. Svakodnevno se na temelju normativa smanjuju zalihe i evidentira trošak. Provedena je inventura skladišta 31. prosinca 2023. godine te su utvrđeni sljedeći podaci:⁶

⁶ Zbog jednostavnosti primjera prikazan je samo dio zaliha.

- Stanje na računima glavne knjige (na računu 3108 – *Zalihe pića, hrane i dr. u ugostiteljstvu i hotelijerstvu*) i u materijalnom knjigovodstvu je ukupno 885,20 € – 132 kg naranča (0,80 €/kg, 105,60 €), 150 kg ananasa (1,30 €/kg, 195,00 €), 58 kg limuna (1,20 €/kg, 69,60 €) i 103 l vina u rinfuzi (5,00 €/l, 515,00 €).
- Provedenim popisom komisija je utvrdila ukupnu vrijednost zaliha 823,40 € i to u kg i l: 130 kg naranči, 120 kg ananasa, 57 kg limuna i 99 l vina u rinfuzi.
- U prosincu ukupno je zaprimljeno 730 kg naranči, 520 kg ananasa, 430 kg limuna i 650 l vina u rinfuzi.
- Prema dopuštenim stopama manjka iz čl. 3. Odluke HGK-a i podacima društva, dopušteni manjak je: 29,20 kg naranči (730 kg \times 4 %), 10,40 kg ananasa (520 kg \times 2 %), 17,20 kg limuna (430 kg \times 4 %) i 4,55 l vina u rinfuzi (650 l \times 0,7 %).
- Manjak naranče od 2 kg je dopušteni manjak (1,60 €), manjak 10,40 kg ananasa je dopušteni manjak (13,52 €), manjak 19,60 kg ananasa je nedopušten (prekomjerni manjak 25,48 €, PDV 5 % 1,27 €, ukupno 26,75 €), manjak 1 kg limuna je dopušteni manjak (1,20 €) i manjak 4 l vina u rinfuzi je dopušteni manjak (20,00 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o .	Zalihe pića, hrane i dr. u ugostiteljstvu i hotelijerstvu <i>Za početno stanje</i>	3108	885,20	
1.	Dopušteni manjkovi na zalihama – kalo, rastep, kvar i lom na zalihama prema odluci HGK-a	4831	36,32	
	Prekomjerni manjkovi na zalihama (kalo, rastep, kvar i lom) iznad normativa + PDV, prema odluci HGK-a	4832	26,75	
	Obveza za PDV – 5 %	240010		1,27
	Zalihe pića, hrane i dr. u ugostiteljstvu i hotelijerstvu	3108		61,80
	Za utvrđeni manjak na 31. prosinca			

Uputno je da se aktom poduzetnika – poreznog obveznika uredi način i dinamika provedbe popisa zaliha. U prethodnom primjeru u obzir su uzete zaprimljene količine tijekom prosinca jer je odluka poduzetnika da se svaki mjesec (zadnji dan u mjesecu) provodi inventura skladišta. To znači da su sa zadnjim danom u mjesecu za prethodne mjesece proknjižene popisne razlike te se za prosinac uzimaju u obzir samo nabave (zaprimljene količine) tijekom tog mjeseca.

Primjer 5. Manjak na teret društva

Trgovačko društvo ima zalihu ambalaže koja se koristi za transport vlastitih gotovih proizvoda kupcima. U uporabi je evidentirano 1.500 kom plastičnih sanduka ukupne vrijednosti 2.250,00 € (pojedinačna vrijednost 1,50 €) koji su u cijelosti jednokratno otpisani. Provodi se popis ambalaže te je utvrđeno da nedostaje 58 kom plastičnih sanduka. Pregledom dokumentacije nije utvrđeno da su oni otpremljeni kupcima, a ne može se niti utvrditi odgovornost djelatnika.

Uprava društva donosi odluku da je riječ o prekomjernom manjku na teret društva. Procijenjena je tržišna vrijednost plastičnih sanduka 1,30 € po komadu jer sanduci nisu dugo bili u uporabi.

Obracun PDV-a:

Vrijednost ambalaže = 58 kom × 1,30 € = 75,40 €

Svota PDV-a = 75,40 € × 25 % = 18,85 €

Ukupna svota manjka = 94,25 €

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
5 ^o .	Ambalaža u uporabi Otpis ambalaže <i>Za početna stanja</i>	361 364	2.250,00	2.250,00
1.	Prekomjerni manjkovi na zalihama Otpis ambalaže Ambalaža u uporabi Obveza za PDV – 25 % Ostali poslovni prihodi <i>Za prekomjerni manjak ambalaže</i>	4832 364 361 240012 7859	94,25 87,00	87,00 18,85 94,25

Kao što je razvidno iz prethodnog primjera, ambalaža koja nedostaje i koja je otpisana u cijelosti, isknjižena je iz evidencije, a na njezinu procijenjenu tržišnu vrijednost obračunano je 25 % PDV-a. Vrijednost manjka uvećana za PDV predstavlja porezno nepriznati trošak koji uvećava osnovicu poreza na dobitak.

5.2.2. Manjak zbog više sile

Manjak zbog više sile nastaje kao posljedica elementarnih nepogoda (npr. potresa), provalnih krađa ili ratnih događanja. Ako je društvo osiguralo svoju imovinu, posljedice takvih događaja mogu se ublažiti ili u cijelosti otkloniti s obzirom na to da će društvo dobiti odštetu od osiguravajućeg društva.⁷

5.2.3. Manjak na teret radnika

Ako je provedbom popisa utvrđeno da je radnik uzeo nešto od imovine poduzetnika, a to nije platio, tada mu se ispostavlja račun u kojemu se na vrijednost manjka obračunava PDV. U pojedinim je slučajevima nabavna vrijednost materijala ujedno i vrijednost po kojoj se može prodati na tržištu te se na tu vrijednost obračunava PDV primjenom odgovarajuće stope.

Primjer 6. Manjak robe u prodavaonici na teret radnika

Proveden je popis robe u prodavaonici. Utvrđen je manjak robe za koji se tereti radnika. Maloprodajna vrijednost manjka je 80,00 € (nabavna vrijednost 46,00 €, 25 % PDV-a 16,00 € i marža 18,00 €).

⁷ Detaljnije o manjku zbog više sile može se pročitati u članku „Računovodstvo šteta zbog prirodnih nepogoda“ u RRIF-u, br. 9/23. od str. 37.

Obracun manjka:

PDV = 46,00 € × 25 % = 11,50 €

Potraživanje od radnika = nabavna vrijednost 46,00 € + 25 % PDV-a 11,50 € + marža 18,00 € = 75,50 €

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Roba u prodavaonici po 25 % PDV-a Manjak robe na teret odgovorne osobe Uračunani PDV – 25 % Uračunana marža <i>Za razduženje prodavaonice za manjak</i>	6630 7134 6640 6681	80,00 46,00	16,00 18,00
2.	Potraživanje od radnika za manjak + PDV Obveza za PDV – 25 % Prihod za manjkove od odgovornih osoba <i>Za terećenje radnika za manjak</i>	1303 240012 7838	75,50	11,50 64,00

Radnik svotu za koju ga se tereti može podmiriti izravnom uplatom na transakcijski račun društva, uplatom u gotovini u blagajnu društva ili može dati pisanu privolu da mu se za svotu duga obustavi plaća.

Napomena: O obustavi plaće može se pročitati u posebnom članku objavljenom u ovom broju časopisa.

Međutim, poduzetnik može donijeti odluku da radnik ne treba nadoknaditi svotu manjka te se onda manjak obračunava kao plaća u naravi. Ako bi se takva odluka donijela za radnika iz prethodnog primjera, svotu od 75,50 € koliko iznosi potraživanje od radnika, trebalo bi „podići“ na bruto primjenom odgovarajućih koeficijenata i obračunati kao plaću u naravi. Obracun je potrebno izraditi s datumom donošenja odluke – 31. prosinca 2023. godine.

Primjer 7. Manjak sitnog inventara i dugotrajne imovine na teret radnika

Proveden je popis sitnog inventara u uporabi i dugotrajne imovine te je utvrđeno da je zaposlenik Luka Matić zadužen za mobitel XY i prijenosno računalo M. Zaposlenik je povjerenu imovinu nepažnjom izgubio, stoga se donosi odluka o potraživanju od njega za nastali manjak. Mobitel je evidentiran kao sitni inventar u uporabi, a prijenosno računalo kao dugotrajna materijalna imovina. Nabavna vrijednost mobitela je 150,00 € i u cijelosti je otpisan prilikom stavljanja u uporabu. Nabavna vrijednost prijenosnog računala je 1.300,00 € i otpisan je u vrijednosti 650,00 €. Procijenjene su tržišne vrijednosti imovine: mobitel 100,00 € i prijenosno računalo 700,00 €. Na procijenjene vrijednosti obračun je PDV po stopi od 25 % te on iznosi 200,00 €. Radnika se ukupno tereti za svotu od 1.000,00 €.

Časopis "Računovodstvo revizija i financije"

Mjesečni časopis – porezni i računovodstveni savjetnik iz područja PDV-a, plaća, financijskog izvješćivanja, poslovnih financija, računovodstva neprofitnih organizacija, računovodstva proračuna i proračunskih korisnika, radnog i trgovačkog prava, tržišta i propisa i dr. Časopis je namijenjen voditeljima računovodstava i financija, menadžerima i vlasnicima trgovačkih društava i obrta, revizorima, poreznim savjetnicima i svima koji u svom poslovanju, u vremenima stalnih promjena, žele biti upućeni u sve aktualnosti.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
5 ^o	Računalna oprema – prijenosno računalo	03110	1.300,00	
	Ak. amortizacija prijenosnog računala	03910		650,00
	Sitni inventar u uporabi – mobitel XY	36000	150,00	
	Otpis sitnog inventara u uporabi – mobitel XY	36300		150,00
	<i>Za početna stanja</i>			
1.	Potraživanja za manjkove i učinjene štete (s PDV-om)	1303	1.000,00	
	Ak. amortizacija prijenosnog računala	03910	650,00	
	Otpis sitnog inventara u uporabi – mobitel XY	36300	150,00	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		200,00
	Prihod za manjkove od odgovornih osoba	7838		150,00
	Računalna oprema – prijenosno računalo	03110		1.300,00
	Sitni inventar u uporabi – mobitel XY	36000		150,00
	<i>Za potraživanje od radnika i isknjižavanje imovine</i>			

Procjenu tržišne vrijednosti imovine može obaviti sam poduzetnik koristeći se dostupnim informacijama. U prethodnom primjeru prihod je iskazan primjenom neto-načela – samo za razliku između neto- i tržišne vrijednosti imovine i tržišne vrijednosti za koju se tereti radnika.

5.2.4. Manjak za koji se ne tereti odgovorna osoba – plaća u naravi

U skladu s čl. 21. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak primitkom po osnovi nesamostalnog rada smatra se i primitak po osnovi manjkova na imovini ako se za svotu tih manjkova ne tereti odgovorna osoba i ako se po toj osnovi ne utvrđuje dohodak od kapitala iz čl. 66. Zakona o porezu na dohodak. Tako utvrđeni manjak uvećan za obračunani PDV smatra se primitkom po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) i pripisuje se radniku koji je ovlašten donijeti odluku o terećenju odgovorne osobe, a to nije učinio.

Primjer 8. Manjak robe za koji se ne tereti odgovorna osoba – plaća u naravi direktora

Utvrđen je manjak 20 kom robe X na veleprodajnom skladištu čija je nabavna cijena 25,00 €/kom, a prodajna cijena 35,00 €/kom. Roba je oporeziva s 25 % PDV-a. Utvrđena je odgovornost voditelja skladišta, ali direktor društva nije donio odluku o njegovu terećenju. S obzirom na tu okolnost, nastali manjak obračunava se kao plaća u naravi direktora koji nije donio odluku o terećenju odgovorne osobe. Direktor ima prebivalište u Zagrebu i prilikom obračuna plaće za studeni (isplata u prosincu) iskorišten je osobni odbitak, ali nije u cijelosti iskorišteno oporezivanje plaće po stopi od 20 %.

Obračun PDV-a $\Rightarrow 20 \text{ kom} \times 25,00 \text{ €}$

$= 500,00 \times 25 \% = 125,00 \text{ €}$

Neto-svota plaće u naravi $\Rightarrow (20 \text{ kom} \times 35,00 \text{ €})$

$+ 125,00 \text{ €} = 700,00 \text{ €} + 125,00 \text{ €} = 825,00 \text{ €}$

Bruto-svota plaće u naravi $\Rightarrow 1.349,80 \text{ €}$ ⁸

⁸ Svota bruto-plaće izračunana je uz pomoć kalkulatora objavljenog na stranici www.rriif.hr.

Red. br.	OPIS	Svota u €
1.	Bruto-plaća	1.349,80
2.	MO I. stup	202,47
3.	MO II. stup	67,49
4.	Dohodak	1.079,84
5.	Osobni odbitak	0,00
6.	Porezna osnovica	1.079,84
	Porez po stopi od 20 %	215,97
	Porez po stopi od 30 %	0,00
7.	Porez ukupno	215,97
8.	Prirez 18 %	38,87
9.	Ukupno porez i prirez	254,84
10.	Neto-plaća u naravi	825,00
11.	Doprinosi za zdravstveno osiguranje 16,5 %	222,72
12.	Ukupni trošak plaće	1.572,52

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Manjkovi robe na teret odgovorne osobe	7134	500,00	
	Roba na skladištu	660		500,00
	<i>Za razduženje skladišta robe za manjak</i>			
2.	Ostali povremeni primitci – neto-plaća	4202	825,00	
	Ostali povremeni primitci – porez i prirez	4212	254,84	
	Ostali povremeni primitci – doprinosi iz plaće	4222	269,96	
	Ostali povremeni primitci – doprinosi na plaće	4232	222,72	
	Prihodi za manjkove od odgovornih osoba	7838		700,00
	Obveza za PDV – 25 %	240012		125,00
	Obveza za porez	2410		215,97
	Obveza za prirez	2411		38,87
	Obveza za doprinos za MO (I. stup)	2420		202,47
	Obveza za doprinos za MO (II. stup)	2421		67,49
	Obveza za zdravstveno osiguranje	2423		222,72
	<i>Za obračun plaće u naravi</i>			

Plaća u naravi koja je obračunana na prethodno prikazani način, posebno se iskazuje i u obrascu JOPPD kao ostali primitak (pod 6.1. 0001, pod 6.2. 0021, razdoblje obračuna je od 1. 1. 2023. do 31. 12. 2023., oznaka načina isplate 5). Na jednak bi se način postupilo i kada se obračun plaće u naravi obavlja za mladu osobu (s motrišta određaba Zakona o doprinosima) jer nije riječ o redovitoj mjesečnoj plaći nego o plaći u naravi (podliježe obračunu doprinosa za zdravstveno osiguranje). Pretpostavka za provedbu prethodnih obračuna i knjiženja je odluka uprave društva.

5.2.5. Manjak na teret člana društva

Obračun manjka na teret člana društva ovisi najprije o stanju potraživanja i obveza prema članu društva na računima glavne knjige. Stoga se manjak na teret člana društva može obračunati kao dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja, kao isplata zadržanog dobitka ili se može prebiti s pozajmicama koje je član društva dao društvu. Ako član društva nema zadržani dobitak koji bi mogao „iskoristiti“ za pokriće manjka ili pozajmica koje je dao društvu, obračunava se dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja.

U praksi će se poduzetnik rijetko odlučiti na obračunavanje i evidentiranje manjka na teret člana društva kao izuzimanje jer ono obuhvaća plaćanje poreza na dohodak po stopi od 30 % uvećano za možebitni prizrez. Međutim, takvo postupanje s nastalim manjkom je porezno priznati trošak. Važno je obratiti pozornost na sljedeće – ako se u postupku nadzora utvrdi izuzimanje člana društva, a ono nije obračunano i proknjiženo na prethodno objašnjen način, tada bi ukupna svota manjka „podignuta na bruto“ s obračunanih 30 % poreza na dohodak od izuzimanja i prizrezom bila porezno nepriznati trošak u skladu s čl. 7. st. 1. t. 12. Zakona o porezu na dobit.

Ako član društva ima na raspolaganju zadržani dobitak, porezno je povoljnije iskoristiti ga za „namirenje“ manjka u odnosu na izuzimanje jer izuzimanje predstavlja najnepovoljniji oblik oporezivanja.

Primjer 9. Manjak na teret zadržanog dobitka

Popisom je utvrđeno da je član društva za svoje potrebe uzeo sa skladišta robu čija je nabavna vrijednost 6.000,00 € te je to ujedno i tržišna vrijednost. Donosi se odluka o evidentiranju manjka na teret zadržanog dobitka iz 2022. godine koji je prilikom isplate oporeziv s 10 % poreza te prizrezom po stopi od 18 % (član društva ima prebivalište u Zagrebu). Svota manjka iznosi 7.500,00 € zajedno s obračunanim PDV-om po stopi od 25 %. Za podmirenje manjka donosi se odluka o korištenju 8.503,40 €⁹ zadržanog dobitka.

Izračun svote poreza i prizreza:

- svota poreza ⇔ 8.503,40 € × 10 % = 850,34 €
- svota prizreza ⇔ 850,34 € × 18 % = 153,06 €
- ukupna svota poreza i prizreza ⇔ 1.003,40 €

S obzirom na to da je u prethodnom primjeru došlo do korištenja zadržanog dobitka koji se smatra isplatom, potrebno je predati Obrazac JOPPD na datum obračuna. Ako bi društvo imalo obveze prema svom članu po osnovi pozajmica, potraživanje za manjak moglo bi se „prebiti“ s tom obvezom. U tom slučaju ne dolazi do oporezivanja porezom na dohodak od kapitala te se Obrazac JOPPD ne predaje, ali je također potrebno evidentirati potraživanje od člana društva uz obračun PDV-a.

⁹ Za izračunavanje bruto-svote korišten je koeficijent 1,1337868481 koji je dostupan na mrežnoj stranici www.rrif.hr pod *Stručne informacije za 2023. godinu*.

Knjiženje:

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Manjak robe na teret odgovorne osobe	7134	6.000,00	6.000,00
	Roba u skladištu	6600		
	<i>Za razduženje skladišta za manjak robe</i>			
2.	Potraživanje za manjkove od člana društva	128901	7.500,00	1.500,00
	Obveza za PDV – 25 %	240012		
	Prihodi za manjak od odgovorne osobe	7838		
	<i>Za potraživanje od člana društva za manjak</i>			
3.	Zadržani dobitak iz 2022. godine	94030	8.503,40	7.500,00
	Potraživanje za manjkove od člana društva	128901		
	Porez na dohodak od kapitala na isplate dobitka	24311		
	<i>Za podmirenje manjka na teret zadržanog dobitka</i>			

6. ZAKLJUČAK

Za pravilno evidentiranje popisnih razlika na računima glavne knjige važan je njihov porezni položaj odnosno odluka u kojoj je to definirano. Kalo, rastep, kvar i lom te tehnološki manjak koji nastaju zbog karakteristika imovine i procesa proizvodnje, a nalaze se u okviru količine koja je dopuštena prema odluci HGK-a, s motrišta poreza na dobitak smatraju se porezno priznatim manjkom na koji se ne obračunava PDV. No manjak iznad propisanih svota porezno je nepriznat i podliježe oporezivanju PDV-om. Kod obračuna manjka na teret odgovorne osobe razlikuje se manjak koji će nadoknaditi odgovorna osoba (smatra se prodajom) od manjka koji se obračunava kao plaća u naravi, pri čemu je osnovica za obračun PDV-a nabavna vrijednost, a obračunana svota PDV-a dodaje se na prodajnu vrijednost. Porezna postupanja u vezi s primjenom odredaba Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak vežu se uz 31. prosinca 2023. godine. Višak utvrđen popisom evidentira se kao prihod bez obračuna PDV-a jer ne dolazi do isporuke.

Ante VIDOVIĆ, dipl. iur.

UDK 347.952

Kako poslodavac može nadoknaditi troškove zbog nastalih manjkova

Manjak koji radnik u radnom odnosu ili u vezi s radnim odnosom prouzroči poslodavcu, na prvi se pogled čini da ga je jednostavno naplatiti. No da bi ta naplata bila u skladu sa zakonom, trebaju biti ispunjeni popisom ustanovljeni uvjeti. Na što točno poslodavac mora paziti prilikom predmetne naplate, u kojim rokovima i koje sve uvjete mora ispuniti, sažeto pišemo u nastavku članka.

1. UVOD

U gotovo svakodnevnom poslovanju poduzetnika može se pojaviti manjak koji, između ostaloga, može

nastati djelovanjem radnika, čime posljedično poslodavac toga radnika može postati oštećen. Stoga bi svoju tražbinu prema radniku koji mu je prouzročio

manjak, poslodavac trebao od njega nadoknaditi na što jednostavniji i učinkovitiji način, primjerice, izravnom naplatnom (od njega), jednokratno ili u obrocima. Pritom, dakako, moraju biti udovoljeni uvjeti iz Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14., 127/17., 98/19., 151/22. i 64/23. – Odl. UsRH, dalje: ZR) kako poslodavac ne bi počinio prekršaj, a što bi svakako trebao učiniti da ne dođe do prekršaja.

U slučaju izostanka mogućnosti izravne naplate, poslodavac bi trebao utužiti radnika za naknadu štete koju je pretrpio, što zahtijeva dodatne troškove i vrijeme realizacije naplate takvim putem.

2. UVJETI ZA VALJANO I ZAKONITO NAMIRENJE MANJKOVA

Kako je uvodno navedeno, u gotovo svakodnevnom poslovanju poduzetnika (trgovačkog društva, zadruge, obrtnika i drugih oblika obavljanja registrirane djelatnosti), vrlo je moguće, uobičajeno i učestalo da nastanu manjkovi koji, između ostaloga, mogu biti i posljedica djelovanja poduzetnikovih radnika.

Poduzetnici kod kojih se u okviru obavljanja njihove djelatnosti pojavljuju znatni rizici od nastanka manjkova otuđenjem sredstava i sl., nerijetko su ujedno i poslodavci. U takve djelatnosti ubrajamo one izravno vezane za protok robe, proizvoda i sl. te osobito uz upotrebu gotova novaca. Dakle, riječ je o trgovini (osobito maloprodaji), uslugama (osobito u ugostiteljstvu, frizerskim i salonima za uljepšavanje, vulkanizerskoj i automehaničarskoj djelatnosti, autopraonicama, čistionicama i glačionicama odjeće i mnogima drugim). Tu još ne možemo izostaviti, primjerice, i sektor pružanja usluga financijskih institucija (djelatnici takvih institucija gotovo svakodnevno dolaze u kontakt s gotovim novcem), sektoru pružanja usluga igara na sreću, kao i ostalo (skladišno poslovanje, proizvodnja, transport i dr.).

Pritom se u takvim slučajevima opravdano postavlja pitanje što se može smatrati temeljem za isplatu predmetnih naknada, pa u takve temelje ubrajamo:

- nepovrat dane akontacije
- nepovrat zajma koji je poslodavac dao radniku
- nepolaganje gotovine financijskoj instituciji ili njezina nepredaja ovlaštenom djelatniku koji je dalje obvezan to učiniti
- uništenje ili oštećenje službenog automobila krivnjom radnika
- uništenje ili oštećenje poslodavčeva stroja ili alata zbog njegove nesavjesne uporabe
- uništenje ili oštećenje poslodavčeva stroja ili alata zbog njegove uporabe s pomanjkanjem pozornosti
- uništenje ili oštećenje službenog računala, mobitela ili sl. uređaja
- drugo.

3. NEKI MOGUĆI NAČINI RADNIKOVA NAMIRENJA PODUZETNIKA – POSLODAVCA

U prethodno opisanim situacijama nedvojbeno se nameće pitanje čime i kako što učinkovitije naplatiti svoje potraživanje od osobe koja je svojim djelovanjem dovela do manjka ili je prouzročila štetu koju poduzetnik trpi i sl.: tužiti takvu osobu za koju tvrdi

ili je evidentno da mu je prouzročila manjak, pokretanjem parničnog postupka pri nadležnome sudu, ili možebitno postoji neka druga mogućnost.

Pritom je važno naglasiti da ako je manjak nastao ili je šteta prouzročena u okviru radnog odnosa od strane poduzetnikova (koji je, dakako, i poslodavac) radnika, tada se on od takva radnika, osim sudskim, može namiriti i izvansudskim putem. S druge pak strane, ako je riječ o manjku ili šteti koju je poduzetniku prouzročila osoba izvan radnog odnosa, tada poduzetnik može svoje potraživanje namiriti sudskim putem. No, važno je naglasiti da se poduzetnik može od prouzročitelja¹ (osobe koja je prouzročila manjak ili štetu) namiriti i izvansudskim putem, ako posjeduje instrument osiguranja koji je izdao prouzročitelj, a u te instrumente, ubrajamo, primjerice:

- bankarsku garanciju
- običnu ili bjanko-zadužnicu ili zapljenu po pristanku dužnika²
- mjenicu
- dr.

Dakle, u našoj su aktualnoj praksi istaknuti sljedeći načini namirenja manjka (štete) poduzetniku – poslodavcu (od njegova radnika):

- sudsko namirenje
- izvansudsko namirenje:
 - ♦ administrativnom zabranom
 - ♦ prijebojem odnosno kompenzacijom (dijela) plaće, odnosno (dijela) naknade plaće.

3.1. NAMIRENJE TRAŽBINE SUDSKIM PUTEM

Ako prouzročitelj dobrovoljno odbije naknaditi novčana sredstva, odnosno potraživanje poduzetnika (ili poslodavca ako je riječ o osobi u radnom odnosu u okviru kojega je nastao manjak ili je prouzročena šteta), a ne posjeduje neki od instrumenta osiguranja tražbine (v. u prethodnome pogl.) ili ne posjeduje administrativnu zabranu, svoje pravo na naknadu sredstava, poduzetnik može ostvariti prisilnim, odnosno sudskim putem.

Budući da je u ovom slučaju riječ o naknadi štete, u teoriji³ se navode pretpostavke odgovornosti za štetu⁴ koje se trebaju navesti pri podnošenju predmetne tužbe.

Dakle, u konkretnom se slučaju pokreće odgovarajući sudski postupak radi naknade štete, prema proceduri propisanoj ZPP-om⁵ te se, po pravilima iz ZPP-a, takav postupak dalje vodi, presuđuje i odlučuje o pravnim lijekovima.

¹ Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. – 156/22., dalje: ZOO) takvu osobu naziva *štetnik*.

² Zapljena po pristanku dužnika, koja se u praksi naziva i tzv. administrativna zabrana (dalje: administrativna zabrana), kao i zadužnica, ustanovljeni su Ovršnim zakonom (Nar. nov., br. 112/12., 25/13., 93/14., 55/16. – Odl. UsRH, 73/17., 131/20. i 114/22., dalje: OZ).

³ Klarić, P. i Vedriš, M.: *Građansko pravo*, X. izdanje, *Narodne novine d.d.*, Zagreb, 2006., str. 586.

⁴ To su subjekti odnosa odgovornosti za štetu (štetnik i oštećenik), šteta. Šteta je (umanjenje nečije imovine (*obična šteta*), sprječavanje njezina povećanja (*izmakla korist*) i povreda prava osobnosti – *neimovinska šteta*), uzročnost (veza između štetne radnje kao uzroka i nastale štete) i protupravnost (povreda nekoga pravnog pravila pozitivnoga pravnog poretka).

⁵ ZPP je uobičajena pokrata za Zakon o parničnom postupku (Nar. nov., br. 53/91. – 114/22.).

Slika 1. Ogladni primjer tužbe

REPUBLIKA HRVATSKA
OPĆINSKI GRAĐANSKI SUD U ZAGREBU
 Ulica grada Vukovara 84
 10 000 Zagreb

Tužitelj: TRN društvo s ograničenom odgovornošću za trgovinu i ugostiteljstvo, Zagreb, Trnina ulica 1, OIB: 37017085037, koje zastupa Jasna Jasnić, članica uprave

Tuženi: Sven Svenić iz Zagreba, Svenovac 1, OIB: 87036015075

TUŽBA
 – radi naknade imovinske štete
 – vrijednost predmeta spora: 15.000,00 €

I. Dana 12. listopada 2023. godine interno povjerenstvo tužitelja, nakon provedene inventure skladišnog prostora tužitelja I. skladište u objektu SM, utvrdilo je ukupan manjak na robi, koja u naravni predstavlja dizalicu oznake MaxS2.


Navedeno je i zapisnički i ustvrđeno.

Dokaz: Zapisnik internog povjerenstva tužitelja br. 32-19/23, od 12. listopada 2023. godine, koji se prilaže pod I II. Tuženi je u razdoblju koje je obuhvaćeno inventurom poslodavca cit. Ad I, bio zaposlenik u skladištu poslodavca cit. Ad I. te je Odlukom poslodavca br. 47-4-23 od 1. srpnja 2021. godine imenovan i odgovornom osobom u okviru skladišta. Nakon što je utvrđen manjak na robi, koja u naravni predstavlja dizalicu oznake MaxS2, tuženi je i priznao manjak potpisom na Zapisnik. Ovim je manjkom tužitelju pričinjena šteta u ukupnoj vrijednosti robe od 15.000,00 €. **Dokaz:**
 – uvid u Zapisnik br. 32-19/23 i ostalu relevantnu dokumentaciju
 – saslušanje stranaka i svjedoka

III. Budući da tuženi više nije u radnom odnosu te ne pristaje tužitelju nadoknaditi nastalu štetu, na temelju čl. 1089. st. 1. i 2. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. – 156/22.) tužitelj predlaže ovome Sudu da donese

PRESUDU

Nalaže se tuženome Svenu Sveniću iz Zagreba, Svenovac 1, OIB: 87036015075, da tužitelju TRN društvo s ograničenom odgovornošću za trgovinu i ugostiteljstvo, Zagreb, Trnina ulica 1, OIB: 37017087037, koje zastupa Jasna Jasnić, članica uprave, plati 15.000,00 €, zajedno sa zateznom kamatom od 13. listopada 2023. godine pa do isplate te da tužitelju nadoknadi parnični trošak, sve to u roku od 15 dana.

 Tužitelj:

 Za TRN d.o.o.
 Jasna Jasnić, članica uprave

3.2. IZVANSUDSKO NAMIRENJE TRAŽBINE PODUZETNIKA

Važna razlika između administrativne zabrane i prijeboja (kompenzacije) plaće (ili njezina dijela), odnosno (dijela) naknade plaće jest u tome da kod kompenzacije radnik kao dužnik može pristati odnosno dati suglasnost da mu se, pod zakonom propisanim uvjetima, usteže odnosno plijeni čak i cijela plaća i/ili naknada plaće. Kod administrativne zabrane dužnik može dati suglasnost da mu se (pojednostavljeno rečeno) plijeni samo dio plaće. Pritom je za praksu (zbog učestalih pitanja) potrebno istaknuti i to da čak i kad bi dužnik dao (pisanu) izjavu da mu se plijeni i više od OZ-om propisanih granica, takva bi izjava bila protivna prisilnim odredbama OZ-a i prema takvoj izjavi poslodavac ne bi smio postupiti, što je izričito popisano OZ-om (*suglasnost kojom se dopušta pljenidba plaće, odnosno drugog stalnog novčanog primanja za iznos koji je izuzet od ovrhe, ne proizvodi pravne učinke*) – čl. 202. st. 1. Kad je riječ o administrativnoj zabrani, prilikom njezine se naplate mora voditi računa o primitcima nad kojima je ovrha ograničena⁶, odnosno one koji se mogu plijeniti u samo jednom dijelu plaće, odnosno drugoga stalnog novčanog primitka, dok kod predmetne kompenzacije to nije slučaj.

Nužno je istaknuti da **kod prijeboja, odnosno kompenzacije** (dalje: kompenzacija)⁷ dijela ili cijele plaće, odnosno dijela ili cijele naknade plaće radnika u korist poslodavca, u odnosu na administrativnu zabranu, **poslodavac može svoju tražbinu naplatiti od svog radnika ustegom cijele plaće, a ne samo jednoga njezinog dijela, i to:**

- jednostavnijim načinom
- izvjesno brže
- u praksi zastupljenijim načinom.

Sama provedba kompenzacije između poslodavca i radnika radi namirenja tražbine uređen je odredbom čl. 96. ZR-a:

(1) Poslodavac ne smije bez suglasnosti radnika svoje potraživanje prema radniku naplatiti uskratim isplate plaće ili nekoga njezina dijela, odnosno uskratim isplate naknade plaće ili dijela naknade plaće.

(2) Radnik ne može suglasnost iz stavka 1. ovoga članka dati prije nastanka potraživanja.

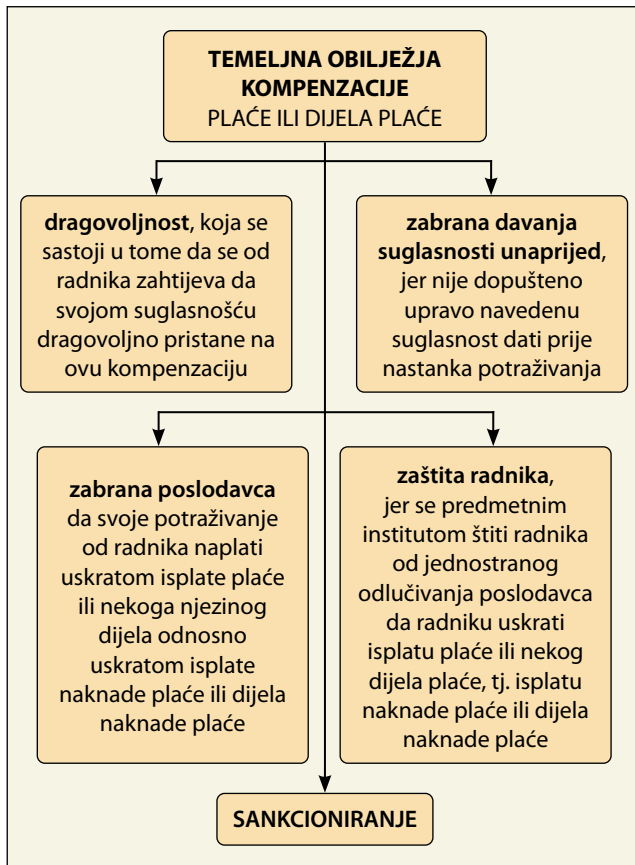
Kod instituta kompenzacije (naknade) plaće ili dijela (naknade) plaće, riječ o **izričitom pristanku samog radnika, ali samo na temelju pisane izjave**. Bitno je istaknuti da su **temeljna obilježja kompenzacije plaće ili dijela plaće, kako slijedi:**

⁶ Detaljno o tome, v. Vidović, A.: Novosti u ovrsi na plaći u 2023. godini, RRIF br. 1/23, str. 74-77.

⁷ Općenito, kompenzacija je način prestanka dužničko-vjerovničkog odnosa kod kojeg dolazi do prestanka obveze međusobnim obračunavanjem protutražbine s tražbinom te je uređena odredbama čl. 195. – 202. ZOO-a. Skraćeno, da bi kompenzacija bila valjana i u skladu sa zakonom, moraju biti ispunjeni sljedeći uvjeti: uzajamnost ili zamjenjivost tražbine, istovrsnost, dospelost, utuživost (da nije nastupila zastara), izjava o kompenzaciji, a tek davanjem te izjave zapravo nastaje kompenzacija.

Savjete o RAČUNOVODSTVU tražite od profesionalca, a ne od prijatelja.





Slijedom navedenoga, da bi poslodavac svoj manjak koji je nastao djelovanjem radnika u okviru rada na radnom mjestu ili povezan s radom mogao legalno naplatiti putem predmetne kompenzacije, potrebno je ispuniti sljedeće **uvjete**, a to su:

- utvrđivanje manjka
- očitovanje radnika o manjku
- protok vremena nužnog za **dospijeeće tražbine**
- poziv radniku **na potpis predmetne suglasnosti**
- samo **potpisivanje predmetne suglasnosti**
- upućivanje predmetne suglasnosti službi obračuna plaća poslodavca** ili drugom subjektu kojega je za to ovlastio poslodavac
- provedba predmetne suglasnosti** u poslovnim knjigama i drugoj relevantnoj računovodstvenoj dokumentaciji.

Vrlo je važno istaknuti vrijeme, odnosno **kada** se može predmetna kompenzacija provesti (uskratom iz jedne plaće) ili kada se može započeti provoditi (u slučaju uskrata iz više plaća – obročno), odnosno kada (najranije) **radnik može dati svoju suglasnost** za uskratu isplate plaće ili nekoga njezinog dijela, odnosno uskratu isplate naknade plaće ili dijela naknade plaće.

U tom kontekstu, ZR izričito propisuje da radnik svoju **suglasnost ne može dati prije nastanka potraživanja**, što zapravo znači da bi predmetna kompenzacija (uskрата) bila valjana i u skladu sa zakonom, radnik može svoju pisanu suglasnost (kojom pristaje na predmetnu kompenzaciju) dati **tek nakon što** njegova plaća bude obračunana i spremna za isplatu na radnikov račun (ili više njih u slučaju da se provodi ovrha na plaći). Dakle, od tada radnik može potpisati tu suglasnost nakon čega se ona uputi (jednokratno) ili upućuje (obročno) na provedbu službi obračuna

plaća poslodavca ili drugome za to ovlaštenom subjektu poslodavca.


U protivnom, poslodavac čini prekršaj, o čemu v. pogl. br. 4.

Slika 2. Ogleđni primjer radnikove suglasnosti za uskratu primitka

Na temelju odredbe čl. 96. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14., 127/17. i 98/19. 151/22. i 64/23. – Odl. UsRH), radnik **Sven Sveniĉ** iz Zagreba, **Svenovac 1**, OIB: 87036015075, daje 1. prosinca 2023. godine sljedeću

SUGLASNOST

Ovime izjavljujem da sam suglasan da moj poslodavac TRN društvo s ograniĉenom odgovornošću za trgovinu i ugostiteljstvo, Zagreb, Trnina ulica 1, OIB: 37017087057, svoju tražbinu prema meni naplati uskratom dijela moje plaće, dospjele 1. prosinca 2023. godine, u svoti od 600,00 €, što iznosi 1/4 moje neto-plaće.

 Radnik:
Sven Sveniĉ

4. SANKCIJE

ZR-a-om je izriĉito propisano da će se *novĉanom kaznom* od 4.110,00 do 7.960,00 € kazniti za prekršaj poslodavac pravna osoba, ako bez suglasnosti radnika svoje potraživanje prema radniku naplati uskratom isplate plaće ili nekog njezina dijela, odnosno uskratom isplate naknade plaće ili dijela naknade plaće (ĉl. 228. st. 1. t. 22.).

Uz to je odredbom 2. ĉl. 228. ZR-a određeno da će se za navedeni prekršaj novĉanom kaznom od 530,00 do 790,00 € kazniti odgovorna osoba te pravne osobe. Također je ova (ista) novĉana kazna zaprijeĉena i za poslodavca koji je fiziĉka osoba. Ako je pak ovaj prekršaj poĉinjen u odnosu na maloljetnika, svota novĉane kazne dvostruko se uvećava (ĉl. 228. st. 5. ZR-a).

Konaĉno, osim građansko-pravne (utuženje) i spomenute prekršajno-pravne odgovornosti, treba istaknuti i radnikovu možebitnu kaznenu odgovornost, na temelju relevantnih odredaba **Kaznenog zakona** (Nar. nov., br. 125/11. – 114/23., dalje: KZ), pri čemu ako poslodavac prema svojoj ocjeni utvrdi postojanje osnovane sumnje u utuđenje svoje imovine od strane radnika, tada podnosi kaznenu prijavu nadležnom državnom odvjetništvu.

Primjerice, u predmetnom slučaju može biti rijeĉ o osnovanoj sumnji u poĉinjenje kaznenog djela krađe. Tako je odredbom ĉl. 228. KZ-a propisano da *tko tuđu pokretnu stvar oduzme drugome s ciljem da je protupravno prisvoji, kaznit će se kaznom zatvora do 3 godine*. No, ako je vrijednost ukradene stvari velika, poĉinitelj će se kazniti kaznom zatvora od 6 mjeseci do 5 godina. Ako je pak vrijednost ukradene stvari mala, a poĉinitelj je postupao s ciljem prisvajanja stvari takve vrijednosti, kaznit će se kaznom zatvora do 1 godine.

Pozivamo Vas da obnovite pretplatu za 2024. godinu

Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač.
 Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.
 Dr. sc. Đurđica JURIC, prof. struč. stud. i ovl. rač.
 Ivan PETARČIĆ, mag. oec.
 Jasna VUK, mag. oec. i ovl. rač.

Kontrolno-analički postupci u pripremi financijskih izvješća za 2023. godinu

Završetak poslovne godine vezan je za pripreme za sastavljanje godišnjih financijskih izvješća. Priprema za sastavljanje godišnjih izvješća je provjera ispravnosti provedenih knjiženja na računima glavne knjige i ispravak utvrđenih pogrešaka. Stoga smo pripremili pregled kontrolno-analičkih postupaka po razredima računskog plana kako bi postupak kontrole bio učinkovitiji.

Razred 0

1. PROVJERA KNJIGOVODSTVENIH STANJA NA RAČUNIMA DUGOTRAJNE IMOVINE

Dugotrajna imovina koja se evidentira u okviru razreda 0 je imovina koja, u skladu s računovodstvenim standardima i poreznim propisima, ispunjava uvjete za priznavanje i vrednovanje. S obzirom na to da su početna stanja u 2023. godini „otvarala“ na temelju bruto-bilance (zaključna stanja na 31. 12. 2022. godine) u kojoj su sve svote iz kuna preračunane u eure primjenom propisanog tečaja konverzije i uz poštovanje pravila za zaokruživanje, prije ostalih provjera, potrebno je provjeriti jesu li se sva početna stanja pravilno evidentirala te jesu li nastale razlike knjižene kao trošak ili prihod.

1.1. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 00 – POTRAŽIVANJA ZA UPISANI, A NEUPLAĆENI KAPITAL

Ako članovi društva nisu uplatili cijelu svotu kapitala koja je upisana u sudskom registru, svota koja nije uplaćena evidentira se kao potraživanje za upisani, a neuplaćeni kapital u okviru računске skupine 00. Uputno je kod ove skupine računa provjeriti sljedeće:

- koji je rok za uplatu temeljnog kapitala, je li taj rok protekao u 2023. godini, a do uplate nije došlo
- jesu li članovi društva donijeli odluku kako postupiti u slučaju da svota kapitala nije uplaćena u propisanim rokovima – donošenje odluke o smanjenju kapitala ili naknadnoj uplati
- je li stanje na računima ove skupine u skladu sa stanjem na računu unutar osnovnog računa 902 – *Upisani kapital koji nije plaćen* te
- je li kod povećanja temeljnog kapitala možda uporabljena imovina društva umjesto uloga člana društva.

Naime, temeljni kapital društva može se samo povećati iz sredstava vlasnika poslovnog udjela te nije dopušteno **upisati povećanje temeljnog kapitala iz imovine koja je nabavljena iz sredstava društva**. Ako se u računovodstvu evidentira potraživanje za upisani, a neuplaćeni kapital, to znači da članovi društva moraju **uplatiti novčanu protuvrijednost** tako upisanoga temeljnog kapitala, ali dopušteno je podmirivanje obveze za upisani, a neuplaćeni kapital obaviti iz

zadržanih dobitaka ili danih pozajmica društvu. Korištenje zadržanih dobitaka nastalih iz dobitka koji je ostvaren u razdoblju od 2001. do 2004. godine ili nakon 2012. godine, podliježe oporezivanju poreznom na dohodak od kapitala koji u 2023. godini iznosi 10 %, uvećano za možebitni prirrez – ako je riječ o vlasnicima poslovnih udjela koji su fizičke osobe.

1.2. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 01 – NEMATERIJALNA IMOVINA

Nematerijalna imovina predstavlja ulaganje za koje se očekuju **buduće ekonomske koristi koje će pritecати u društvo ako se trošak nabave tog sredstva može pouzdano utvrditi**. Najčešće je riječ o ulaganju u određena prava. Dugotrajnost se određuje prema vremenu prava uporabe (dulje od 1 god.) i nabavnoj vrijednosti većoj od 464,53 €. U vezi s kontrolno-analičkim postupcima računa skupine 01 – *Nematerijalna imovina*, treba provjeriti sljedeće:

- ima li evidentirana nematerijalna imovina korisnu funkciju u društvu ili je zastarjela te se više ne koristi ⇒ imovinu koja se više ne koristi treba predložiti za otpis
- jesu li dani predujmovi za dugotrajnu nematerijalnu imovinu evidentirani na dugovnoj strani računa 220 – *Obveze prema dobavljačima u zemlji*; ako jesu, treba ih prebaciti na račune u okviru osnovnog računa 015 – *Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine*
- ako se stanje predujma prenosi iz prethodnih godina, potrebno je preispitati dane predujmove i ako nije izvjesno da će u sljedećim razdobljima doći do isporuke nematerijalne imovine, potrebno je predložiti donošenje odluke o otpisu
- je li proknjižena novonabavljena nematerijalna imovina i jesu li zatvoreni predujmovi s računom dobavljača
- je li sva nematerijalna imovina kojom se koristi prenesena iz pripreme u uporabu te obračunava li se amortizacija na porezno dopušten način
- ako je poduzetnik obveznik primjene MSFI-ja 16 – *Najmovi*, je li u okviru nematerijalne imovine

evidentirao imovinu uzetu u operativni leasing te je li proveo amortizaciju ove imovine

- postoji li obveza plaćanja poreza po odbitku u vezi s plaćanjem naknade inozemnim pravnim osobama na plaćene bruto-naknade za licencije, patente, zaštitne znakove i ostalu nematerijalnu imovinu navedenu u čl. 31. st. 4. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.) i čl. 49. st. 1. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 156/22)
- jesu li kao nematerijalna imovina evidentirana ulaganja u kriptovalute te ako jesu, je li provedeno njihovo naknadno vrednovanje.

Napomena: Detaljnije o računovodstvenom praćenju ulaganja u kriptovalute može se pročitati u članku „Računovodstvo kriptovaluta“ (od str. 25.) objavljenom u časopisu RRI F br. 2/22.

1.3. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 02 – MATERIJALNA IMOVINA – NEKRETNINE

Na skupini računa 02 – *Materijalna imovina – nekretnine* evidentiraju se zemljišta, zemljišna prava (višegodišnja), građevinski objekti kojima se trgovačko društvo koristi za vlastite potrebe u obavljanju djelatnosti te stanovi za vlastite zaposlenike.

Kada je riječ o osnovnom računu 020 – *Zemljišta*, na kraju godine treba obratiti pozornost na sljedeće:

- **zemljišta**, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva, kao dugotrajna materijalna imovina, **ne podliježu amortizaciji**, ali zemljišta pod depozitima smeća i zemljišta na kojima se crpi mineralno blago iznimno se mogu amortizirati jer se više ne mogu koristiti pa je potrebno amortizirati trošak nabave
- zemljišta na kojima su voćnjaci, maslinici i dr. dugogodišnji nasadi vode se odvojeno – zemljište posebno, a dugogodišnji nasadi posebno
- **građevinsko zemljište** – iskazuje se svako zemljište pod poslovnim građevinskim objektom odvojeno od građevine
- na skupinu računa 02 evidentira se zemljište koje je uzeto u zakup, a zakup je plaćen za više godina unaprijed. **Zemljišta u zakupu ili u koncesiji za koja nije plaćen zakup više godina unaprijed, evidentiraju se izvanbilančno.**
- zemljište na kojemu se gradi objekt za tržište ne evidentira se na skupini 02, već se evidentira u okviru razreda 6.

Napomena: Detaljnije o izgradnji nekretnina za tržište i evidentiranju zemljišta može se pročitati u članku „Računovodstvo izgradnje građevina za tržište“ (od str. 27.) objavljenom u časopisu RRI F br. 9/22.

- na skupini računa 02 ne evidentira se građevinsko zemljište koje je namijenjeno daljnjoj prodaji. Takvo se zemljište iskazuje u skupini 68 – *Nekretnine i umjetnine za trgovanje*.
- u nabavnu vrijednost **zemljišta ulazi i 3 % poreza na promet nekretnina** (ako je primljeno rješenje PU-a), **troškovi geodeta te svi drugi troškovi vezani za nabavu zemljišta** (npr. troškovi agencije, odvjetnika i sl.)
- prilikom prodaje zemljišta primjenjuje se neto načelo te se prihodi (ili rashodi) iskazuju samo u

svoti razlike između prodajne i knjigovodstvene vrijednosti. Prilikom prodaje zemljišta treba „zastvoriti“ sve račune koji se vežu uz to zemljište, a osobito treba pripaziti na ukidanje revalorizacijskih pričuva ako su one oblikovane u razredu 9.

Primjer:

Društvo u svojoj dugotrajnoj imovini ima građevinsko zemljište na kojemu je bila planirana gradnja poslovnog objekta, ali se od te odluke odustalo. Donosi se odluka o prodaji građevinskog zemljišta. Nabavna vrijednost zemljišta je 180.000,00 €, a procijenjena tržišna vrijednost 300.000,00 €. Sklopljen je kupoprodajni ugovor te je ispostavljen račun na 300.000,00 € (vrijednost 240.000,00 € + 25 % PDV-a 60.000,00 €).

Knjiženje kod prodavatelja:

Red. Br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o .	Građevinsko zemljište (bez zgrada) <i>Za početno stanje</i>	0200	180.000,00	
1.	Kupci imovinskih sredstava	1204	300.000,00	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		60.000,00
	Građevinsko zemljište (bez zgrada)	0200		180.000,00
	Prihod od prodaje dugotrajne mat. imovine	7811		60.000,00
	<i>Za prodaju građevinskog zemljišta</i>			

- ako je zbog bilo kojeg razloga došlo do **smanjenja vrijednosti zemljišta** ili drugoga prirodnog bogatstva koje ne podliježe amortizaciji, treba provesti vrijednosno usklađenje na niže.

U vezi s **građevinskim objektima** (023 – *Građevinski objekti (za vlastite potrebe)* i 024 – *Stanovi za vlastite zaposlenike*), treba imati na umu zahtjeve iz HSFI-ja 6 – *Dugotrajna materijalna imovina* i MRS-a 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Prema tim zahtjevima **trošak nabave** nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine treba priznati kao imovinu ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritjecati poduzetniku i ako se trošak imovine može pouzdano izmjeriti. U svrhu ispravnoga računovodstvenog postupanja s građevinskim objektima, **provjeru** treba usmjeriti na sljedeće:

- je li dovršena izgradnja građevinskih objekata, jesu li evidentirani svi troškovi vezani uz izgradnju te jesu li objekti čija je izgradnja dovršena i mogu se početi koristiti, stavljeni u uporabu
- ako su građevinski objekti rađeni u „vlastitoj režiji“, potrebno je provjeriti jesu li pravilno provedena knjiženja te jesu li u vrijednost izgradnje uključeni svi troškovi
- je li pri nabavi građevinskih objekata **razdvojen dio vrijednosti koji se odnosi na vrijednost zemljišta**. S obzirom na to da prodavatelj nema obvezu u kupoprodajnom ugovoru, odnosno računu, iskazati odvojeno vrijednost zemljišta od građevinskog dijela, potrebno je procjenom (vlastitom, metodom usporedbe) utvrditi **dio vrijednosti (od plaćene cijene) koji se odnosi na zemljište i dio koji se odnosi na građevinski dio** te tako odvojeno evidentirati u poslovnim knjigama.
- ako je rezultat revalorizacije povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine, tada se to

povećanje knjiži izravno u korist povećanja kapitala kao **revalorizacijska pričuva** na potražnoj strani računa 9300 – *Revalorizacijske pričuve iz procjene materijalne imovine*, pri čemu je potrebno evidentirati i **odgođenu poreznu obvezu** ako to predstavlja bilančnu značajnost. Međutim, ako je rezultat procjene smanjenje knjigovodstvene vrijednosti imovine, tada to smanjenje predstavlja vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine koje nije porezno priznati trošak.

- amortizacija dugotrajne imovine obračunava se prema odluci poduzetnika pa treba provjeriti je li trošak amortizacije porezno priznat ili nepriznat ovisno o stopama amortizacije koje su korištene i statusu imovine za koju se amortizacija obračunava (npr. ako je imovina izvan uporabe, obračunana amortizacija nije porezno priznati trošak).
- ako se pri obračunu amortizacije koriste **stope amortizacije koje su manje ili jednake redovitima, odnosno udvostručenim stopama amortizacije**, koje su propisane čl. 12. Zakona o porezu na dobit, tada je trošak amortizacije porezno priznat. U protivnom, ako se koriste amortizacijske stope koje su veće od dvostruko dopuštenih poreznih stopa, tada je trošak amortizacije porezno nepriznati trošak. **Za građevinske objekte redovita porezno dopustiva stopa amortizacije je 5 %, a udvostručena 10 %.**
- svaki bi poduzetnik trebao odrediti stopu amortizacije na temelju procijenjenog vijeka uporabe kako bi imovina bila realno iskazana, odnosno kako bi financijski izvještaji bili realni i objektivni. Ako se utvrdi da je vijek uporabe pogrešno procijenjen, potrebno je donijeti **odluku o promjeni računovodstvene procjene te promijeniti stope amortizacije.**

1.4. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 03 – POSTROJENJA, OPREMA, ALATI, INVENTAR I TRANSPORTNA SREDSTVA

Na skupini računa 03 – *Postrojenja, oprema, alati, inventar i transportna sredstva* evidentira se imovina koja je u posjedu poduzetnika. Na kraju godine potrebno je obaviti sljedeće provjere:

- je li završio postupak nabave sredstava dugotrajne materijalne imovine i jesu li ona prenesena s računa u pripremi na račune materijalne imovine u uporabi.
- je li primjenjivan kriterij svote vrijednosti kao razlučni faktor za dugotrajnu materijalnu imovinu. Naime, prema čl. 12. st. 3. Zakona o porezu na dobit, dugotrajnom se imovinom smatraju stvari i prava čiji je **pojedinačni trošak nabave veći od 464,53 € i vijek trajanja dulji od godinu dana**. Ako je pojedinačni trošak nabave manji od 464,53 €, tada se takva imovina pri nabavi može evidentirati kao sitan inventar. Pritom je dopušteno primijeniti metodu jednokratnog odnosno 100-postotnog otpisa. Ako je riječ o imovini koja ima vijek trajanja dulji od godinu dana, tada bi se i takva imovina, neovisno o tome što je trošak nabave manji od 464,53 €, trebala, u skladu s računovodstvenim standardima,

evidentirati kao dugotrajna imovina. Konačnu odluku donosi poduzetnik, objavljuje ju u svojim računovodstvenim politikama i treba ju dosljedno primjenjivati.

- obuhvaća li trošak nabave pojedinog predmeta postrojenja i opreme njegovu kupovnu cijenu zajedno s ovisnim troškovima nabave. U trošak nabave ulaze i troškovi demontaže te uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena. Troškovi kamata, u pravilu, se ne računavaju u nabavnu vrijednost opreme osim ako postupak nabave opreme traje dulje od godinu dana a nabava je financirana iz sredstava kredita ili zajma.
- Trošak amortizacije dugotrajne imovine priznaje se u porezni rashod od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojemu je dugotrajna imovina stavljena u uporabu (čl. 12. st. 8. Zakona o porezu na dobit). Ako je, primjerice, oprema nabavljena i stavljena u uporabu u lipnju, amortizacija će se početi obračunavati od 1. srpnja. Za imovinu koja je stavljena u uporabu tijekom prosinca, ne obračunava se amortizacija u 2023. godini.

Ako je **postrojenje, oprema ili druga materijalna imovina tijekom 2023. godine prodana ili na drugi način otuđena**, treba provjeriti je li **amortizirana do kraja mjeseca u kojemu je još bila u uporabi**, odnosno je li takva imovina isknižena iz evidencije te je li prilikom evidentiranja prodaje dugotrajne imovine primijenjeno neto-načelo u skladu s kojim se prihod od prodaje priznaje samo u svoti razlike između više prodajne vrijednosti od knjigovodstvene vrijednosti.

Primjer: Knjiženje prodaje dugotrajne materijalne imovine primjenom neto-načela

Trgovačko društvo prodaje rashladna postrojenja kojima se koristi u svom poslovanju. Ispostavljen je račun na 47.500,00 € (vrijednost 38.000,00 € + 25 % PDV-a 9.500,00 €). Nabavna vrijednost rashladnog postrojenja je 90.000,00 €, akumulirana amortizacija 60.000,00 €, a knjigovodstvena vrijednost je 30.000,00 €. Prilikom prodaje društvo je ostvarilo dobitak od 8.000,00 € (prodajna cijena 38.000,00 € – knjigovodstvena vrijednost 30.000,00 €). Prodano je i postrojenje za pakiranje te je izdan račun na 112.500,00 € (vrijednost 90.000,00 € + 25 % PDV-a 22.500,00 €). Nabavna vrijednost postrojenja za pakiranje je 480.000,00 €, akumulirana amortizacija 370.000,00 €, a knjigovodstvena vrijednost je 110.000,00 €. Prilikom prodaje ostvaren je gubitak od 20.000,00 € (prodajna cijena 90.000,00 € – knjigovodstvena vrijednost 110.000,00 €).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o .	Rashladno postrojenje	0303	90.000,00	
	Postrojenje za pakiranje	0307	480.000,00	
	Akumulirana amortizacija postrojenja	0390		430.000,00
	<i>Za početna stanja</i>			

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupci imovinskih sredstava	1204	47.500,00	
	Akumulirana amortizacija postrojenja	0390	60.000,00	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		9.500,00
	Rashladno postrojenje	0303		90.000,00
	Prihodi od prodaje dugotrajne materijalne imovine	7811		8.000,00
	<i>Za prodaju rashladnog postrojenja</i>			
2.	Kupci imovinskih sredstava	1204	112.500,00	
	Akumulirana amortizacija postrojenja	0390	370.000,00	
	Gubitak od prodaje dugotrajne materijalne imovine	4823	20.000,00	
	Obveza za PDV – 25 %	240012		22.500,00
	Postrojenje za pakiranje	0307		480.000,00
	<i>Za prodaju postrojenja za pakiranje</i>			

- Ako je društvo započelo novu investiciju, ali je razvidno da se ta investicija nikada neće dovršiti, ne provodi se knjigovodstveno preknjižavanje na račune sredstava u uporabi, nego se s računa 037 izravno otpisuje na teret rashoda u razredu 4. Za priznavanje troška tog otpisa bitno je ostatke nezavršene investicije prodati ili pozvati Poreznu upravu na uvid da je nedovršena investicija neuporabljiva, zbrinuti na odgovarajući način i sl. O tome treba imati zapisnik i odluku uprave društva.
- Opremu kojom se više ne može koristiti jer je zastarjela, oštećena ili društvo više nema mogućnosti njome se koristiti jer je promijenilo svoju djelatnost, potrebno je rashodovati i zbrinuti na odgovarajući način ili prodati.
- Ako je tijekom 2023. godine bilo nabave osobnih automobila, potrebno je provjeriti je li proknjižena nabava u skladu s namjeravanom uporabom vozila. Ako je osobni automobil namijenjen za potrebe osobnog prijevoza zaposlenika i članova uprave, nije dopušten odbitak 50 % pretporeza koji se evidentira na računu 0330 – 50 % pretporeza od osobnih automobila. Jednako je postupanje i prilikom nabave vozila kategorije N1 koja podliježu plaćanju posebnog poreza na promet motornih vozila.
- Imovina uzeta na **financijski leasing** vodi se u okviru skupine 03 i evidentira se na računima sredstava u uporabi kad se počne koristiti.
- Ako se na osnovnom računu 036 – *Predujmovi za materijalnu imovinu* nalazi saldo, potrebno je provjeriti treba li provesti njihov obračun s dobavljačem ili poduzeti druge radnje (npr. otpis).
- Za postrojenja koja više nisu u uporabi i opremu kojom se više društvo ne koristi, a koji nisu do kraja amortizirani, potrebno je provjeriti koliko ima neotpisane (neamortizirane) vrijednosti. Naime, sredstvo se ne smije „preamortizirati“, tj. svota akumulirane amortizacije ne može prijeći svotu troška nabave (nabavnu vrijednost). **Amortizacija obračunana na otpisanu dugotrajnu imovinu ne priznaje se kao porezni rashod** (čl. 12. st. 12. Zakona o porezu na dobit). Ako se to slučajno dogodilo prilikom obračuna amortizacije u 2023. godini, onda je potrebno

previše obračunatu svotu amortizacije stornirati na računu troška (skupina 43) i na računu akumulirane amortizacije. Ali ako je preneseno iz prošlih godina stanje veće svote amortizacije od nabavne vrijednosti, nastala razlika može se prenijeti u ostale prihode (ili kao ispravak pogreške „kroz“ kapital).

1.5. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 04 – BIOLOŠKA IMOVINA

Na računskoj skupini 04 – *Biološka imovina* evidentira se imovina koja obuhvaća životinje i biljke, a proizvodnja proizvoda koji se dobiju od uzgoja biološke imovine (primjerice usjevi žita, kukuruza, povrća, grožđa itd.) evidentiraju se u okviru razreda 6 (npr. dugogodišnji nasad mandarina je dugotrajna biološka imovina, dok je plod mandarine poljoprivredni proizvod). Stoga su i godišnji troškovi održavanja nasada i osnovnog stada troškovi proizvodnje u razdoblju kada nasad i stado daju rod. **Troškovi sve do prvoga komercijalnog roda uračunavaju se u trošak nabave dugogodišnjeg nasada (kapitaliziraju se)**. Stoga je potrebno provjeriti:

- je li tijekom godine koji nasad odnosno stado počelo davati komercijalni rod te ako jest, jesu li se troškovi pravilno rasporedili na trošak nabave biološke imovine ili pak u troškove proizvodnje poljoprivrednih proizvoda.
- štete na dugogodišnjim nasadima koje su nadoknađene (npr.) od osiguravatelja, knjiže se u korist prihoda.
- jesu li ispravno obračunani i evidentirani svi izdatci koji ulaze u trošak nabave (izdatci nastali u vrijeme podizanja nasada – do prvoga komercijalnog uroda).
- vrijednost zemljišta ne ulazi u nabavnu vrijednost višegodišnjih nasada nego se evidentira u okviru računa 020 – *Zemljišta* (račun 0205 – *Zemljište pod dugogodišnjim nasadima*), kao ni vrijednost ograda, bunara i slično koji se vode u okviru skupine 023 – *Građevinski objekti*.
- ako je ulaganje u višegodišnje nasade dovršeno, potrebno je ukupnu svotu ulaganja preknjižiti s računa 0470 – *Višegodišnji nasadi u pripremi* na račun 040 – *Biološka imovina – bilje – višegodišnji nasadi*.
- potrebno je utvrditi **fer vrijednost biološke imovine** (t. 12. MRS-a 41 – *Poljoprivreda*) te, u skladu s time, evidentirati prihode (7871 – *Dobitci od procjene biološke imovine*) odnosno rashode (737 – *Gubitci od procjene biološke imovine*). Ako se fer vrijednost ne može pouzdano utvrditi, tada se primjenjuje **model troška nabave** prema kojemu se biološka imovina evidentira prema tom trošku smanjenom za akumuliranu amortizaciju i moguće gubitke od smanjenja vrijednosti.

Napomena: *Detaljnije o podizanju trajnog nasada može se pročitati u članku „Računovodstvo ulaganja u trajne nasade“ (od str. 31.) objavljenom u časopisu RRiF br. 4/23.*

- kao dugotrajnu imovinu – osnovno stado treba evidentirati priplodnu stoku i stočni pomladak

s namjenom za osnovno stado. Sva ostala stoka koja nije nabavljena za tu namjenu, nego za tov i prodaju, čini obrtno stado te se evidentira u razredu 6 ili ako je nabavljena za daljnju prodaju, vodi se na računu 660 kao trgovačka roba.

- jesu li tijekom godine proknjižene promjene u vezi s prenamjenom osnovnog stada u obrtno stado (mladi predani u tov) i promjene nastale zbog prirasta na težini ili pak otpisi zbog uginuća, prodaja i dr.
- ako je za biološku imovinu dobivena državna potpora, s početkom amortizacije prenosi se odgođeni prihod (račun 294) u korist prihoda (račun 786).

U nabavnu vrijednost ove imovine mogu se pripisati troškovi kamata ako je podizanja trajnog nasada ili osnovnog stada financirano iz kredita (odnosno zajma), ali samo dok ne počne donositi komercijalni rod odnosno do trenutka stavljanja u uporabu. Troškovi kamata nakon tog trenutka su rashod razdoblja.

1.6. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 05 – ULAGANJA U NEKRETNINE

Nekretnine koje su nabavljene s ciljem ostvarenja zarade kroz povećanje vrijednosti ili putem najmovnih aktivnosti, evidentiraju se na skupini 05 – *Ulaganja u nekretnine*. Kod skupine 05 treba provjeriti sljedeće:

- je li donesena odluka o modelu naknadnog vrednovanja ovog ulaganja
- ako je pri uporabi korišten **model troška**, je li se prilikom obračuna amortizacije koristila stopa koja je u okviru porezno dopuštenih odnosno je li trošak amortizacije u cijelosti porezno priznati trošak.
- u slučaju primjene **modela fer vrijednosti, nekretnine se ne amortiziraju** nego je potrebno na dan bilanciranja procijeniti fer vrijednost ulaganja u zemljište i/ili zgradu te iskazati **prihod ili rashod koji se priznaje u računu dobitka i gubitka tog razdoblja**. Fer vrijednost trebala bi odražavati tržišnu vrijednost nekretnine na dan bilanciranja.
- na kraju godine treba preispitati je li možda nekretnina kojom se koristilo u poslovne svrhe **promijenila namjenu** te daje li se u najam. U takvom je slučaju potrebno napraviti preknjiženje s računa 0230 – *Poslovne zgrade* i s računa 0207 – *Zemljište ispod građevina* (za pripadajuće zemljište ispod građevine koja se prenamjenjuje) na račun 051 – *Ulaganja u nekretnine – građevine* i račun 050 – *Ulaganja u nekretnine – zemljišta*.
- ako se nekretninama u jednom dijelu koristi u poslovne svrhe (npr. skladište), a dio se iznajmljuje, takvu bi nekretninu trebalo vrednovati u skladu s HSFI-jem 7 (dio koji se daje u najam) i HSFI-jem 6 (dio kojim se koristi u poslovne svrhe). To je moguće samo ako se dijelovi nekretnine mogu odvojeno prodati kao etažne cjeline odnosno odvojeno iznajmiti. Ako pak to nije moguće, tada se ulaganjem u nekretnine smatra ona nekretnina kod koje je manji dio namijenjen za obavljanje djelatnosti, npr. proizvodnje, a veći dio za iznajmljivanje.

1.7. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 06 – DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA

Dugotrajna financijska imovina obuhvaća ulaganja u udjele u kapitalu drugog društva, u dionice, dugoročne vrijednosne papire, dane dugoročne zajmove, depozite, kaucije i druga slična ulaganja – sve na rok dulji od jedne godine. Dugotrajna financijska imovina početno se vrednuje prema **trošku nabave uvećanom za transakcijske troškove** (npr. naknade brokerima, odvjetnicima i sl.), a naknadno vrednovanje ide kroz kapital (rezerve - pričuve fer vrijednosti).

S obzirom na specifičnosti ulaganja u financijske instrumente, na kraju godine treba provjeriti i obratiti pozornost na sljedeće:

- prilikom ulaganja u vlasničke vrijednosne papire ili udjele u trgovačkom društvu treba voditi brigu o tome je li pritom riječ o ulaganju u društva unutar grupe, u društva povezana sudjelujućim interesom ili nepovezana društva. **Računovodstveni tretman dugotrajnog ulaganja u dionice i udjele ovisi o utjecaju koji ulagatelj ima na izdavatelja vlasničkog instrumenta** (potpuna konsolidacija – metoda troška, metoda razmjerne konsolidacije ili metoda udjela, ulaganje prema fer vrijednosti ili metodi troška).
 - stjecanje udjela u drugom društvu većem od 50 % treba prijaviti Poreznoj upravi (čl. 68. OPZ-a).
 - ako su **udjeli u drugim društvima ili dionice prodani tijekom godine**, treba provjeriti u koju je skupinu financijske imovine to razvrstano te je li proknjiženo smanjenje vrijednosti (njihovo isknjiženje) uz istodobno iskazivanje gubitka ili dobitka pri toj prodaji, odnosno uz isknjiženje pričuva fer vrijednosti. Bitno je napomenuti da je prodaja udjela (dioničkog ili u d.o.o.-u) oslobođena PDV-a (čl. 40. st. 1. t. f) Zakona o PDV-u).
 - je li provedeno usklađenje ulaganja u dionice koje su raspoložive za prodaju s fer vrijednosti na datum bilanciranja te jesu li utvrđene razlike iskazane na računu 068 – *Vrijednosno usklađenje financijske imovine* i na 9310 – *Pričuve iz utvrđivanja fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju*.
- Dani krediti, zajmovi, polozi i kaucije** (računi 061, 063 i 065) evidentiraju se u dugotrajnoj financijskoj imovini u visini isplaćene (još nevraćene) svote. I za ovu imovinu treba obaviti raščlanjivanje s obzirom na to jesu li zajmovi odobreni povezanim društvima ili nepovezanim društvima odnosno društvima unutar grupe. Pritom treba provjeriti:
- postoje li **ugovori o zajmovima**, odnosno jesu li **ugovori o depozitima i kaucijama** već istekli te, ako jesu, treba tražiti njihov povrat.
 - koliko iznose zaračunane kamate, odnosno je li zbog takvih isporuka došlo do obveze za **podjelu pretporeza**.
 - ako su zajmovi dani pravnim osobama, beskatmatno ili uz kamatu, treba provjeriti je li možda potrebno povećati osnovicu poreza na dobitak (ovisno o tome je li zajmoprimac povezano društvo u povoljnijem poreznom položaju i sl.).
 - ako su zajmovi dani fizičkim osobama (građanima, članovima društva, zaposlenicima)

beskamatno ili uz kamatu manju od 2 % godišnje, smatra se da su fizičke osobe ostvarile dohodak u visini godišnje kamate od 2 %, odnosno u visini razlike između godišnje kamate 2 % i niže ugovorene kamate (čl. 21. st. 3. Zakona o porezu na dohodak) pa je stoga bilo potrebno obračunati porez na dohodak.

- vrijednosno usklađivanje financijske imovine – dugotrajne (račun 068) može imati samo potražni saldo (kod zajmova), a predstavlja svotu vrijednosnog usklađenja s osnove otpisa zbog utuženja ili pokušaja prisilne naplate odobrenog zajma.
- ako je zajam dan vlasniku poslovnog udjela koji ne vraća danu pozajmicu, vjerojatno je riječ o prikrivenoj isplati dobitka koji treba razriješiti.

1.8. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 07 – DUGOTRAJNA POTRAŽIVANJA

Trgovačka društva danas rijetko imaju iskazana stanja na računima skupine 07. Ako stanja ipak postoje, potrebno je provjeriti sljedeće:

- jesu li stanja na računskoj skupini 07 ispravno evidentirana ili je riječ o dugotrajnoj financijskoj imovini koju je potrebno evidentirati u okviru računске skupine 06
- ima li društvo dugoročnih potraživanja prema dužnicima i treba li ih otpisati
- jesu li dane jamčevine po osnovi operativnog leasinga pravilno evidentirane.

Treba napomenuti da je Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (Nar. nov., br. 108/12. – 114/22.) propisano da je moguće produžiti dospelje od prodaje maksimalno do 360 dana (uz sklapanje ugovora o robno-trgovačkom kreditu). Ovakva tražbina nije kategorija dugotrajnih potraživanja te ne bi trebala biti iskazana na ovom računu.

1.9. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 08 – ODGOĐENA POREZNA IMOVINA

Odgođena porezna imovina je svota poreza na dobitak za povrat u budućnosti, a vezana je za:

- **privremene razlike koje se mogu odbiti**

- **prenesene neiskorištene porezne gubitke**
- **prenesene neiskorištene porezne olakšice.**

Odgođenu poreznu imovinu potrebno je priznati u visini za koju je vjerojatno da će oporeziv dobitak biti raspoloživ i za koju se preneseni porezni gubitak, neiskorištene porezne olakšice i odbitne privremene razlike mogu iskoristiti (t. 14.23. HSFI 14). Kako bi se utvrdila i evidentirala odgođena porezna imovina, na kraju godine potrebno je provjeriti:

- je li kao trošak evidentirano vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca koje se u prijavi poreza na dobitak za 2023. godinu ne može smatrati porezno priznatim troškom, dok će u sljedećoj, 2024. godini, predstavljati porezno priznati trošak. To je slučaj kod vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca kod kojih nije prošlo više od 60 dana od dana dospeljeća do kraja godine.
- je li provedeno vrijednosno usklađenje zaliha, a zalihe nisu prodane (ili na drugi način upotrijebljene) pa će u prijavi poreza na dobitak za 2023. godinu takav trošak vrijednosnog usklađenja biti porezno nepriznat, dok će se u porezne svrhe priznati u sljedećim poreznim razdobljima kada navedene zalihe budu prodane.
- ima li društvo neiskorištenih poreznih gubitaka. Pritom treba uzeti u obzir t. 36. MRS-a 12 – *Porezi na dobit*, kojom se zahtijeva razmatranje sljedećih okolnosti: ima li porezni obveznik dovoljno oporezivih privremenih razlika za koje će se neiskorišteni porezni gubitci moći koristiti, hoće li porezni obveznik imati oporeziv dobitak prije nego što istekne pravo na prijenos poreznoga gubitka, jesu li porezni gubitci rezultat takvih razloga koji se vjerojatno neće pojavljivati u budućnosti te jesu li poreznom obvezniku na raspolaganju mogućnosti poreznog planiranja prije nego što isteknu prava prijenosa poreznih gubitaka.

Stoga manje svote, koje bi mogle činiti privremene razlike, ne bi trebalo ni priznavati. Međutim, prilikom iskazivanja odgođene porezne imovine potrebno je osigurati preciznu evidenciju u vezi s kojom su imovinom nastale razlike kako bi se mogle „ukidati“ u razdobljima koja slijede.

RAZRED 1

2. PROVJERA KNJIGOVODSTVENIH STANJA NA RAČUNIMA NOVČANIH SREDSTAVA, KRATKOTRAJNE FINANCIJSKE IMOVINE I POTRAŽIVANJA

2.1. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA NOVČANIH SREDSTAVA (SKUPINA 10)

Od 1. siječnja 2023. godine u Republici Hrvatskoj euro je postao službena novčana jedinica i zakonsko sredstvo plaćanja. U skladu s tim, na transakcijskom računu i blagajni iskazuju se euri kao „domaća“ valuta, dok su devizni račun i devizna blagajna namijenjeni za strane valute poput US \$, britanske funte, mađarske forinte itd. U RRiF-ovom računskom planu – XXVI. izdanje iz 2023. godine, više se ne koristi naziv „žiro-račun“ već „transakcijski račun u banci“ unatoč tome što prema čl. 74., st. 1. *Zakona o platnom prometu* (Nar. nov., br. 66/18. i 114/22.) **transakcijski**

račun jest račun za plaćanje, i to tekući račun ili žiro-račun, koji na ime jednog ili više korisnika platnih usluga otvara i vodi pružatelj platnih usluga (kreditna institucija). Kao i prethodnih godina poslovne promjene u vezi s računima (kontima) novčanih sredstava tijekom godine bilježile su se i pratile na transakcijskim računima otvorenima u poslovnim bankama (rn. 100), glavnoj i pomoćnim blagajnama (rn. 102), deviznim računima otvorenima u poslovnim bankama (rn. 103), deviznoj blagajni (rn. 105) i na računima ostalih novčanih sredstava. U ovu računsku skupinu uključuju se i otvoreni akreditivi u eurima i u stranim valutama (rn. 101 i 104). Stanja na transakcijskom

računu i deviznom računu, u načelu, usklađuju se s posljednjim izvatkom banke u tekućoj godini (2023.), a pozornost pritom treba obratiti na sljedeće:

- Ako se stanje na računu **1000 – Transakcijski račun u banci** ne slaže sa stanjem na izvratku s transakcijskog računa, treba provjeriti je li došlo do pogreške pri unosu podataka s izvotka ili je propušteno knjiženje nekog izvotka. Ove godine treba provjeriti i početno stanje kako se ne bi javila razlika u jednom centu između konverzije kuskog stanja na dan 31. 12. 2022. u eure na dan 1. 1. 2023. primjenom fiksnog tečaja i svote početnog stanja na prvom izvratku s transakcijskog računa. Ako se pojavila razlika ona je najvjerojatnije posljedica pogreške knjigovode kod matematičkog zaokruživanja centi pri konverziji (npr. 84.844,31 kn : 7,53450 = 12.260,7751 pogrešno zaokruženo na 12.260,77 €). Zato knjiženu svotu treba ispraviti i uskladiti s izvatkom banke (u ovom slučaju 12.260,78 €) jer početno stanje na transakcijskom računu trebalo je biti jednako svoti u eurima koja je navedena kao stanje na dan 1. 1. 2023. u prvom izvratku s transakcijskog računa.

U postupku provjere najjednostavnije je na računu 1000 – *Transakcijski račun u banci* utvrditi datum i broj izvotka kod kojeg se zadnji put stanje na izvratku slaže sa stanjem na ovom računu a zatim započeti s provjerom knjiženja svakoga sljedećeg izvotka. Znatno veći problem je kada knjiženje nije obavljeno jer izvadak nije knjižen odnosno nedostaje. Izvadci se, u pravilu, primaju putem e-pošte i treba ih kronološkim redom arhivirati na vlastiti nositelj elektroničkog zapisa – jer oni su knjigovodstvene isprave i u skladu s čl. 10. *Zakona o računovodstvu* moraju se čuvati najmanje 11 godina. Vrlo mali broj poduzetnika i dalje preuzima izvotke u FINA-i ili banci i ako neki nedostaje, potrebno je zatražiti njegovu presliku (duplikat).

- Ako je potražna strana *transakcijskog računa* veća od dugovne (D<P), transakcijski račun je „u minusu“ i to upućuje na obvezu koju poduzetnik ima prema banci na temelju okvirnog kredita prema ugovoru zaključenom s poslovnim bankom. Tijekom poslovne godine transakcijski račun može biti i u „negativnom saldu“, odnosno u „dopuštenom minusu“ i to najviše do svote koja je navedena u ugovoru s bankom. Međutim, na dan 31. prosinca 2023. godine taj negativni saldo obvezno se mora prenijeti na kratkoročne obveze: 2157 – *Obveze za prekoračenje na računu – okvirni kredit* (knjiženje: 1000 / 2157). U bruto-bilanci na posljednji dan poslovne godine konto 1000 - transakcijski račun NE može iskazivati negativni saldo odnosno on ne može biti „aktivno-pasivni“ konto.

- Stanje euro novčanica i kovanica (gotovine) u blagajni (rn. 102) na dan 31. prosinca 2023. godine treba obuhvatiti stanje glavne blagajne, blagajna prodavaonica, blagajna ugostiteljskih objekata i drugih pomoćnih blagajni. Ove godine kod kontrole provedenih knjiženja u vezi s blagajnom treba provjeriti je li ispravno utvrđeno i knjiženo početno stanje glavne blagajne i pomoćnih

blagajni na dan 1. 1. 2023. godine. Poduzetnik koji je u svojoj blagajni na dan 1. 1. 2023. imao kune, trebao ih je preračunati u eure primjenom fiksnog tečaja konverzije te u eurima iskazati početno stanje glavne blagajne (odnosno pomoćne blagajne). Isto tako u prvom blagajničkom izvještaju u 2023. godini „saldo donosa od 31. 12. 2022.“ treba biti iskazan u eurima.

- Poduzetnici koji su na dan 31. 12. 2022. godine u svojoj deviznoj blagajni imali gotov novac eura, trebali su na dan 1. 1. 2023. godine tu gotovinu prenijeti iz devizne blagajne u glavnu blagajnu ili neku od pomoćnih blagajni – npr. blagajnu prodavaonice. Ova svota mogla se odnositi na eure primljene u deviznu blagajnu iz redovnog poslovanja trgovačkog društva u prošloj godini, ali i na preuzeti početni paket eurokovanica iz predopskrbe gotovim novcem eura koje su poduzetnici u prosincu 2022. godine preuzimali u bankama i evidentirali u svojoj deviznoj blagajni. U vezi s ovim „prijenosom“ gotovog novca eura iz devizne blagajne u glavnu blagajnu treba provjeriti je li ispostavljena blagajnička isplatinca i blagajnička uplatnica.

Knjiženje na dan 1. 1. 2023. godine:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota u €	
			Duguje	Potražuje
S ^o .	Glavna blagajna (1.000,00 kn)	1020	132,72	
	Blagajna prodavaonice (2.100,00 kn)	1022	278,72	
	Glavna devizna blagajna – euri (predopskrba početni paket eurokovanica 525,00 €)	1050	525,00	
	Devizna blagajna za službena putovanja u inozemstvo – euri	1051	250,00	
1.	Glavna blagajna	1020	100,00	525,00
	Blagajna prodavaonice	1022	425,00	
	Glavna devizna blagajna – euri	1050		
<i>Za stavljanje u opticaj eurokovanica iz početnog paketa predopskrbe i njihov prijenos u glavnu blagajnu i blagajnu prodavaonice</i>				
2.	Glavna blagajna	1020	250,00	250,00
	Devizna blagajna za službena putovanja u inozemstvo – euri	1051		
<i>Za prijenos eura iz devizne blagajne za službena putovanja u inozemstvo u glavnu blagajnu</i>				

Podsjećamo, u početnom stanju devizne blagajne nije smio biti evidentiran gotov novac eura na temelju posredne predopskrbe niti na temelju pojednostavljene posredne predopskrbe. Ova gotovina bila je na dan 1. 1. 2023. iskazana u početnom stanju na računima izvanbilančne evidencije, a zatim je istog dana stavljena u opticaj.

Knjiženje na dan 1. 1. 2023. godine:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota u €	
			Duguje	Potražuje
S ^o .	Depoziti u bankama (financijsko osiguranje za posrednu predopskrbu eura)	11510	15.000,00	
	Gotov novac eura iz predopskrbe	9934	15.000,00	
	Obveze za primljeni gotov novac eura u predopskrbi	9984		15.000,00

Red. br.	OPIS	Račun	Svota u €	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveze za primljeni gotov novac eura u predopskrbi	9984	15.000,00	15.000,00
	Gotov novac eura iz predopskrbe	9934		
	Istodobno: Glavna blagajna	1020	15.000,00	
	Izvadak s transakcijskog računa – prijelazni račun	1009		15.000,00
	<i>Za polog novca iz predopskrbe u blagajnu i isknjiženje izvanbilančne evidencije</i>			
2.	Izvadak s transakcijskog računa – prijelazni račun	1009	15.000,00	15.000,00
	Transakcijski račun u banci	1000		
	<i>Za isplatu s transakcijskog računa – izvadak br. 1</i>			
3.	Transakcijski račun u banci	1000	15.000,00	15.000,00
	Depoziti u bankama (financijsko osiguranje za posrednu predopskrbu eura)	11510		
	<i>Za vraćeni depozit od banke – izvadak br. 1</i>			

- Pozornost treba usmjeriti na razdoblje dvojnog opticaja kuna i eura od 1. do 14. siječnja 2023. godine. Neovisno o tome u kojoj se valuti tada odvijao promet blagajne, u knjizi blagajne i u glavnoj knjizi on je trebao biti iskazan isključivo u eurima. Isto tako blagajničke uplatnice i isplatanice te blagajnički izvještaj u razdoblju dvojnog opticaja sastavljali su se u eurima a informativno se mogla navesti i svota u kunama. Zbroj novčanica i kovanica kuna preračunavao se u eure primjenom fiksnog tečaja konverzije.

Kao i svake godine u vezi s glavnom blagajnom treba provjeriti jesu li „pravdane“ isplaćene akontacije za službene putove isplaćene u gotovini, odnosno jesu li zaposlenici podnijeli putne obračune i vratili nepotrošeni novac. Pri isplati gotovine za podmirenje materijalnih troškova treba provjeriti postoje li odgovarajuće isprave (računi) kojima se dokazuje nastali trošak. Ako se utvrdi manjak gotovine u glavnoj blagajni, treba utvrditi odgovornost blagajnika!

U skladu s čl. 29. *Zakona o fiskalizaciji*, svotu gotovog novca u blagajni iznad blagajničkog maksimuma, poduzetnik – obveznik fiskalizacije, treba položiti na svoj transakcijski račun na kraju radnog dana ili najkasnije idućeg radnog dana. Gotovinu koja se na dan 31. prosinca nalazi u blagajni moguće je isti dan na kraju radnog vremena položiti u trezor banke pa će knjiženje na dan 31. prosinca biti putem prijelaznog konta: 1009 / 1020 ili 1022.

Kada je riječ o deviznom računu, deviznoj blagajni ili akreditivima u stranoj valuti (npr. US \$, CAD \$, češke krune, mađarske forinte, itd.) kao i prethodnih godina treba gledati tečaj na datum bilance te iskazati tečajne razlike. Izmjenom čl. 45. *Zakona o deviznom poslovanju* (Nar. nov., br. 96/03. – 141/22.) objavu tečajne liste HNB-a i primjenu srednjih tečajeva HNB-a sada uređuje *Zakon o uvođenju eura kao službene valute u RH* (Nar. nov., br. 57/22. i 88/22.). U čl. 17., st. 2. *Zakona o uvođenju eura* navodi se: „*Od dana uvođenja eura srednji tečajevi Hrvatske narodne banke za euro u odnosu na druge valute primjenjuju se za potrebe statističkog, računovodstvenog i poreznog*

izvješćivanja te u pravnim instrumentima u kojima su se prije dana uvođenja eura primjenjivali srednji tečajevi Hrvatske narodne banke za kunu u odnosu na druge valute koje nisu euro ako nekim propisom nije drukčije uređeno.“ S obzirom na činjenicu da je ovakva odredba stajala u sada ukinutom čl. 45., st. 3 *Zakona o deviznom poslovanja (Srednji tečaj HNB za strana sredstva plaćanja koristi se za iskazivanje potraživanja i obveza prema inozemstvu te za potrebe statistike.)*, smatramo da se za iskazivanje protuvrijednosti strane valute u euro na dan bilanciranja i dalje može koristiti srednji tečaj HNB-a. Naime, postoje utemeljena tumačenja kako bi svaki poduzetnik mogao u skladu sa svojim računovodstvenim politikama primjenjivati zaključni tečaj u skladu s tumačenjima računovodstvenih standarda (MRS 21 – Učinci promjena tečaja stranih valuta, odnosno za obveznike primjene HSFI-ja: HSFI 1, HSFI 11, HSFI 13 – međutim, nema zapreka da u ovom slučaju i obveznici HSFI-ja primijene MRS 21), kao što je primjerice prodajni ili kupovni tečaj poslovne banke. U svakom slučaju, oni poduzetnici koji će i dalje nastaviti obračunavati tečajne razlike primjenom srednjeg tečaja HNB-a na dan bilanciranja – neće pogriješiti.

Podsjećamo, tečajne razlike mogu biti pozitivne i knjiže se u korist prihoda (rn. 7720) ili negativne, koje se knjiže na teret troškova (rn. 4754). Ako se na deviznom računu javlja razlika koja ne predstavlja tečajnu razliku, može biti riječ o bankovnoj naknadi te stoga treba provjeriti izvadak, odnosno obračun naknade koji je banka dostavila.

2.2. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA KRATKOTRAJNE FINANCIJSKE IMOVINE (SKUPINA 11)

Iako ni HSFI 9 – *Financijska imovina* ni MSFI 9 – *Financijski instrumenti* ne dijele financijsku imovinu na kratkotrajnu i dugotrajnu, uobičajeno je da se ona prema svojim temeljnim obilježjima tako razvrsta. U okviru kratkotrajne financijske imovine prate se ulaganja u kupnju kratkoročnih vrijednosnih papira, dani kratkoročni zajmovi, vrijednosni papiri primljeni od dužnika i druga financijska imovina.

U vezi s kratkotrajnom financijskom imovinom dobro je provjeriti sljedeće:

- **Kod ulaganja u dionice i udjele** prvo treba provjeriti postoji li odluka o tome kako su ove dionice klasificirane: u *financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednost priznaje u računu dobitka i gubitka* ili u *financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednost priznaje kroz ostali sveobuhvatni dobitak* (za obveznike HSFI-ja *financijsku imovinu raspoloživu za prodaju*). To je bitno za njihovo početno i naknadno vrednovanje. Ako su dionice razvrstane u prvu navedenu skupinu, riječ je o dionicama koje su namijenjene trgovačnju i one se, u pravilu, vode kao kratkotrajna financijska imovina (skupina 11). Ako je ulaganje u ove dionice bilo tijekom 2023. godine, treba provjeriti je li početno vrednovanje bilo provedeno u skladu s HSFI-jem 9 (kod mikro, malih i srednjih poduzetnika) ili MSFI-jem 9 (kod velikih poduzetnika i subjekata od javnog interesa), odnosno jesu li ispravno knjiženi transakcijski

troškovi izravno povezani s kupnjom, odnosno stjecanjem dionica koje se drže radi trgovanja. Oni se nisu smjeli uključiti u vrijednost („trošak stjecanja“) dionica, već su trebali izravno teretiti troškove razdoblja (rn. 4793 – *Troškovi burzovnih usluga*). Na dan bilanciranja (31. prosinca) treba provjeriti je li došlo do promjene njihove fer vrijednosti. Ako je fer vrijednost dionica (ili udjela) koje su klasificirane kao *financijska imovina namijenjena trgovanju* na dan bilanciranja veća od njihove knjigovodstvene vrijednosti (troška stjecanja ili posljednje proknjižene fer vrijednosti), razlika predstavlja nerealizirani dobitak i knjiži se u korist prihoda (rn. 7760). Ako je fer vrijednost manja od knjigovodstvene vrijednosti, razlika predstavlja nerealizirani gubitak i knjiži se na teret rashoda (rn. 4780). **Ako na dan bilanciranja (31. prosinac) fer vrijednost dionica (udjela) klasificiranih „za trgovanje“ nije poznata** – jer one više ne kotiraju na tržištu, potrebno ih je reklasificirati u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju. Pritom je uputno (ne i obvezno) preknjižiti ih sa skupine "11" na skupinu "06". To se provodi po knjigovodstvenoj vrijednosti – posljednjoj poznatoj fer vrijednosti ili trošku stjecanja ako se on nije mijenjao.

Ako je tijekom 2023. poduzetnik ulagao u dionice i klasificirao ih u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju, treba provjeriti jesu li u trošak stjecanja uključeni i svi transakcijski troškovi (naknada brokera, naknada javnom bilježniku itd.). Ako je došlo do promjene fer vrijednosti ove financijske imovine, njezin se učinak evidentira kao povećanje ili smanjenje kapitala – *pričuva fer vrijednosti*.

- **Kratkoročnu financijsku imovinu čine i mjenice** koje su primljene kao sredstvo plaćanja. Za razliku od toga, mjenice koje su primljene kao instrument osiguranja plaćanja vode se u okviru izvanbilančne evidencije (rač. skup. 99). Treba provjeriti jesu li u 2023. „aktivirane“ **bjankomjenice** (koje su prvobitno bile primljene kao sredstvo osiguranja plaćanja) i uporabljene kao sredstvo plaćanja. U tom slučaju bjanko mjenicu treba isknjižiti iz izvanbilančne evidencije i evidentirati u financijskoj imovini na računu 1141 – *Mjenice* uz istodobno zatvaranje potraživanja od kupca (1141/120).
- Mjenice koje su krajem godine predane na naplatu, a izvadak s transakcijskog računa o njihovoj naplati stići će tek sljedeće godine treba preknjižiti na račun 11411 – *Mjenice na naplati*. Preknjiženje treba učiniti i u slučaju kada su predane u protest (11412 / 11410) ili ako su se pokazale nenaplative te je pokrenuto utuženje temeljnog potraživanja (11413 / 11410).
- **Ako su primljene mjenice u 2023. bile indosirane** – prenesene na nekog vjerovnika, čime je bila podmirena vlastita obveza, treba provjeriti je li indosament proknjižen: 2200/1141.
- **Važno je provjeriti obračune, knjiženja i stanja na računu danih zajmova, i to poduzetnicima unutar grupe (111), društvima povezanim sudjelujućim interesima (113), nepovezanim poduzetnicima te drugim fizičkim i pravnim**

osobama (115). Ako su zajmovi dani povezanim osobama – u smislu odredaba Zakona o porezu na dobit i Općega poreznog zakona, podatke treba pripremiti za sastavljanje obrasca PD-IPO koji se predaje Poreznoj upravi uz prijavu poreza na dobitak.

Podsjećamo, trgovačko društvo moglo je odobriti i beskamnatni zajam drugom trgovačkom društvu (osim kada je riječ o povezanim društvima rezidentima ako je jedan od njih u povoljnom poreznom položaju ili ima preneseni porezni gubitak odnosno kada je riječ o vjerovniku – povezanom društvu nerezidentu). Za ugovorene kamate na zajmove koje je tuzemni poduzetnik obračunao drugom tuzemnom poduzetniku, zajmodavatelj nije bio obvezan izdati račun, u skladu s čl. 78. st. 3. *Zakona o PDV-u*. Bio je dovoljan obračun. Međutim, ako je kamata obračunana poreznom obvezniku – nerezidentu, tada je tuzemni zajmodavatelj trebao ispostaviti račun ili drugu odgovarajuću ispravu s prijenosom porezne obveze (*reverse charge*) prema čl. 17. st. 1. *Zakona o PDV-u*.

- **Provjeriti treba kamate na zajmove dane zaposlenicima, članovima društva i drugim fizičkim osobama. Ako je trgovačko društvo odobrilo zajam svom zaposleniku**, s motrišta poreza na dohodak u 2023. godini trebala je biti ugovorena kamata od najmanje 2 % godišnje. Ako je ugovorena kamata niža, razlika između ugovorene kamate i kamate obračunane po stopi od 2 % godišnje smatra se, u skladu s čl. 39. st. 3. t. 5. *Zakona o porezu na dohodak*, plaćom ovog zaposlenika. Ako je odobren beskamnatni zajam, plaćom se smatra obračunana kamata po stopi od 2 % godišnje.
- **Ako je trgovačko društvo odobrilo beskamnatnu pozajmicu fizičkoj osobi – dioničaru ili članu društva ili je ona niža od 2% godišnje**, riječ je o skrivenoj isplati dobitka sukladno čl. 70. st. 7. t. 1. *Pravilnika o porezu na dohodak* koja se u 2023. godini oporezuje po stopi od 30 % (+ prizrez). Ovo treba provesti i kroz Obrazac JOPPD.
- **Posebnu pozornost treba dati kamatama na zajmove dane povezanim osobama nerezidentima.** U skladu s čl. 14. st. 3. *Zakona o porezu na dobit* najniža godišnja vjerovnička kamata propisana je Odlukom o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba (Nar. nov., br. 151/22.) i za 2023. godinu iznosila je 2,4 %. Prema tome, ako kamata nije bila ugovorena ili je ugovorena po stopi nižoj od propisane, vjerovnik (tuzemni poduzetnik) će, za razliku do kamate obračunane po godišnjoj stopi od 2,4 %, morati uvećati osnovicu poreza na dobitak u obrascu PD. Spomenute odredbe odnose se i na povezana društva koja su rezidenti (tuzemni poduzetnici), ako jedan od njih ima povlaštenu porezni status (plaća porez na dobitak po stopi koja je niža od 10 % odnosno 18% ili je oslobođen plaćanja poreza na dobitak temeljem korištenja poreznih olakšica) ili ako ima pravo na prijenos poreznoga gubitka iz prethodnih razdoblja – pri čemu putem kamate dolazi do transfera dobitka u porezne svrhe.
- **Ako su tijekom godine dane kaucije dobavljačima za ambalažu**, a ambalaža je u međuvremenu

vraćena i u vezi s tim postoji odgovarajuća isprava, treba provjeriti je li dobavljač vratio novac na ime kaucije. Moguće je da je dio tuđe ambalaže uništen pa je za nju dobavljač izdao račun. U tom slučaju danu kauciju treba „zatvoriti“ s obvezom prema dobavljaču.

2.3. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA KRATKOROČNIH POTRAŽIVANJA (SKUPINA 12)

Provjere stanja na računima skupine 12 prvenstveno se odnose na potraživanja od kupaca. Kako bi se s pojedinim kupcem uskladilo stanje potraživanja i prije izrade završnog računa otklonile eventualne pogreške u knjiženju zaduženja ili odobrenja, kupcu se dostavlja „Izvadak otvorenih stavaka na dan...“. Nakon što je kupac u svojoj knjigovodstvenoj evidenciji provjerio promet i stanje prema svom partneru – dobavljaču, „Izvadak“ vraća pošiljatelju. Ovime se usklađuju stanja potraživanja od kupaca, pri čemu je posebno važno provjeriti i dospijee potraživanja koja su evidentirana na dan 31. prosinca.

U vezi s potraživanjima od kupaca (rn. 120), provjeriti treba sljedeće:

- **Jesu li proknjiženi naknadni popusti odobreni kupcima** i jesu li kupci – tuzemni porezni obveznici dostavili pisanu potvrdu o ispravku pret-poreza kako bi se mogla umanjiti obveza za PDV na temelju naknadno odobrenog popusta. Za naknadno odobrene popuste kupcima – poreznim obveznicima u drugoj državi članici EU-a trebalo je smanjiti vrijednost isporuke u Zbirnoj prijavi i Obrascu PDV.
- **Kasne li pojedini kupci s podmirenjem računa?** Za dospjela a nenaplaćena potraživanja treba poduzeti odgovarajuće postupke, kao što su primjerice: uputiti kupcima opomene, donijeti odluke o utuženju, provjeriti prijave u stečajnu masu onih kupaca koji su otvorili stečaj, provjeriti trenutačna stanja predstečajnih nagodbi s pojedinim kupcima, donijeti odluku o vrijednosnom usklađenju pojedinih potraživanja ili njihovom definitivnom otpisu. Kada je riječ o nenaplativim potraživanjima koja glase na manju svotu, potrebno je prikupiti podatak o troškovima koji bi nastali za pokretanje tužbe i provjeriti mogućnost definitivnog otpisa takvih potraživanja. Nadalje, ako nije moguće kontaktirati s kupcem, treba provjeriti postoji li on još uvijek ili je u međuvremenu likvidiran. *Više o otpisima i vrijednosnim usklađenjima potraživanja od kupaca, pročitati u RRiF-u br. 11/23.*
- **Ako postoji saldo na računu 1209 – Potraživanja za nefakturiranu isporuku dobara ili usluga,** treba provjeriti zašto kupcu nije izdan račun i pogrešku treba ispraviti.
- **Može li se s pojedinim kupcima provesti kompenzacija međusobnih potraživanja i obveza?** Ako su za to ispunjeni uvjeti, potrebno je kupcu dostaviti *Izjavu o prijebodu*, odnosno *Prijedlog o višestrukoj kompenzaciji* – ako je uključeno više sudionika. To treba i proknjižiti.
- **Postoje li uvjeti za ustupanje vlastitog potraživanja putem cesije** kako bi se na ovaj način

podmirile neke obveze, a to do sada nije iskorišteno ili pak proknjiženo? Podsjećamo, prema čl. 15. *Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima* (Nar. nov., br. 68/18. – 47/20.), poduzetnik NE smije obavljati obračunska plaćanja ako je njegov račun u banci blokiran. To se odnosi i na ugovornu kompenzaciju, ali ne i na zakonsku kompenzaciju koja nastaje izjavom o prijebodu, pod uvjetom da su zadovoljeni uvjeti propisani čl. 195. – 202. *Zakona o obveznim odnosima* (Nar. nov., br. 35/05. – 114/22.).

- **Posebnu pozornost treba dati vrijednosnim usklađenjima potraživanja od kupaca za prodanu dugotrajnu materijalnu imovinu kod kojih se prihod od prodaje dugotrajne imovine knjižio prema „neto-načelu“** u skladu s t. 15.42. i 15.43. HSFI-ja 15 (za male i srednje poduzetnike) i t. 56. MRS-a 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema* (za velike poduzetnike). Naime, prihod od prodaje dugotrajne materijalne imovine („dobitak“ od prodaje) utvrđuje se kao razlika između prodajne cijene i knjigovodstvene vrijednosti imovine i samo se ta razlika knjiži na račun 7811 – *Prihod od prodaje dugotrajne materijalne imovine (iz uporabe)*. Primjereno bi, stoga, bilo vrijednosno usklađenje potraživanja od kupca za dugotrajnu materijalnu imovinu knjižiti u visini neto-dobitka od prodaje dugotrajne materijalne imovine kako bi se ovim troškom „neutralizirao“ prethodno priznati prihod. Ako je razlika negativna (knjigovodstvena vrijednost prodane dugotrajne imovine veća je od prodajne vrijednosti), prihod se ne evidentira, nego se ta razlika knjiži na račun 4823 – *Gubitak od prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine*. Kako u tom slučaju prihod nije bio evidentiran, ne može se priznati ni rashod na temelju vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupca dugotrajne imovine, iako je od dana dospijea do kraja godine proteklo više od 60 dana!
- **Ako račun 1290 – Vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca i dalje ima „otvoreno“ početno stanje (1. 1. 2023.) te potražni promet za usklađenja koja su provedena tijekom godine,** treba provjeriti je li u međuvremenu došlo do zastare potraživanja pa ga treba isknjižiti i „vratiti“ u porezni prihod ili se može ostaviti kao porezno priznati trošak ako ne prelazi 663,61 € po pojedinom kupcu i računu.
- **Treba li kupcu koji kasni s plaćanjem obračunati zateznu kamatu?** Prema odredbama *Zakona o obveznim odnosima* i *Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi* (Nar. nov., br. 108/12. – 114/22.), u slučaju kašnjenja s ispunjenjem novčane obveze, dužnik duguje vjerovniku bez ikakve daljnje opomene osim glavnice, i kamate za kašnjenje. Međutim, naplata zakonske zatezne kamate predstavlja isključivo pravo vjerovnika, ali ne i njegovu obvezu da zateznu kamatu stvarno obračuna i naplati. Naime, kada mu dužnik sa zakašnjenjem podmiri tražbinu (glavnicu), on može odustati od naplate zatezne kamate – unatoč tome što mu ona prema spomenutim zakonima pripada.

Prema čl. 25. st. 5. *Pravilnika o PDV-u, zatezne kamate koje poduzetnik naplaćuje od svojih dužnika, do visine propisane zatezne kamate i troškova opomene, predstavljaju odštetu i ne oporezuju se PDV-om.*

- **Ako je zatezna kamata obračunana, treba provjeriti je li naplaćena.** Podsjećamo, zatezna se kamata obračunava za razdoblje od zakašnjenja (dan dospijeća) do ispunjenja obveze. Može biti knjižena na posebnom analitičkom računu 1241 (analitika prema dužnicima) ili pripisana glavnom potraživanju (rn. 120 – analitički po kupcu). Kada se saldo potraživanja od kupaca prenosi u sljedeću godinu, pripisivanje kamata glavnom potraživanju i njihovo knjiženje na računu 120 može neopravdano dovesti do **anaticizma** – obračunavanja kamata na kamatu, stoga se preporučuje odvojiti potraživanje od kupaca za prodana dobra i usluge od potraživanja za zateznu kamatu. Ujedno treba provjeriti je li zatezna kamata obračunana primjenom dekurzivnoga jednostavnog kamatnog računa na dospjelu glavnica bez pripisa zatezne kamate glavnici istekom obračunskog razdoblja, kako je propisano čl. 3. *Zakona o kamatama* (Nar. nov., br. 94/04. i 35/05.) koji je još uvijek na snazi.

Razdoblje	Godišnja stopa zatezne kamate		
	Između poduzetnika	Između poduzetnika i osoba javnog prava	Ostali odnosi (npr. između poduzetnika i građana)
1. 1. – 30. 06. 2023.	10,5 %	10,5 %	5,5 %
1. 7. – 31. 12. 2023.	12,0 %	12,0 %	7,0 %

Pregled zatezних kamata za ranija razdoblja nalaze se u „Stručnim informacijama“ – *posebnom prilogu uz časopis RRiF, br. 2/23. na str. 70-74.*

- Na dan bilanciranja (31. prosinca 2023.) **treba obračunati tečajnu razliku na stanje potraživanja od ino-kupaca koja nisu iskazana u eurima već u nekoj drugoj valuti.** Utvrđena tečajna razlika knjiži se na teret troškova (rn. 4752) ili u korist prihoda (rn. 7720). U vezi s primjenom tečaja na dan bilanciranja vidjeti pojašnjenje uz skupinu 10.
- **Iako nije ispravno, ponekad se u praksi primljeni predumovi knjiže izravno na kupce (1000/120) umjesto na obvezu za primljene predumove (1000/225).** Ovakav je način knjiženja „praktičan“ samo kada se za obavljenu isporuku izda račun za isporuku dobara ili usluga najkasnije do roka za podnošenje prijave PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je primljen predum – jer tada ne treba izdavati račun za predum prema čl. 159. st. 4. *Pravilnika o PDV-u*. Ako se tako knjižilo tijekom 2023., na kraju godine treba provjeriti stanje na računu 120 – *Potraživanje od kupaca* kako se ne bi dogodilo da ovaj račun poprimi obilježje aktivno-pasivnog računa. U tom slučaju potražni saldo treba prenijeti na račun 225 – *Primljeni predumovi*. Pritom treba provjeriti je li za primljene predumove od tuzemnih kupaca (za koje još nije izdan račun za isporuku) obračunan PDV primjenom

preračunane stope i je li s tom svrhom izdan račun za primljeni predum.

- **Potražni saldo na računu kupca koji je poprimio obilježje „aktivno-pasivnog“ računa može se odnositi i na naplaćenu realiziranu isporuku robe (ili obavljenu uslugu) za koju kupcu nije izdan račun ili izlazni račun nije proknjižen.** Ovu pogrešku treba ispraviti tako da se kupcu naknadno izda račun za isporuku koja je obavljena u jednom od prethodnih obračunskih razdoblja.

U okviru skupine 12 evidentiraju se i potraživanja za dane predumove dobavljačima za usluge (rn 125). U vezi s tim treba provjeriti jesu li od tuzemnih dobavljača primljeni računi za dane predumove i je li temeljem njih priznat pretporez. **Predumovi dani za građevinske usluge na koje se primjenjuje tuzemni prijenos porezne obveze** prema čl. 75. st. 3. t. a) *Zakona o PDV-u*, knjiže se na potraživanje za dane predumove u ukupnoj svoti plaćenog preduma, a zatim se primjenom stope PDV-a od 25 % obračunava PDV-a kao obvezu i pretporez – jer je primatelj preduma izvođač građevinskih radova ispostavio račun za predum uz tuzemni prijenos porezne obveze.

Ako račun **potraživanja za predumove za naručene usluge** (rn. 125) iskazuje saldo, treba provjeriti je li izvršitelj usluga istu obavio – i u tom slučaju predum „zatvoriti“ s obvezom prema dobavljaču usluga. Ako računi za obavljene usluge nisu primljeni ili su zagubljeni, treba od primatelja preduma zatražiti prijepis računa kako bi se „likvidirao“ saldo. Ako se saldo na računu za dane predumove prenosi dulje razdoblje, a usluga (isporuka) nije obavljena, treba utvrditi razlog i provjeriti nije li riječ o danoj pozajmici poslovnom partneru.

Dani predumovi koji se odnose za zalihe vode se na računima 370 i 670. Ako su ovi predumovi pogreškom knjiženi na računu 125, pogrešku treba ispraviti i ove predumove prenijeti na ispravne račune.

2.4. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA POTRAŽIVANJA OD ZAPOSLENIH I OSTALIH KRATKOROČNIH POTRAŽIVANJA (SKUPINA 13)

Pozornost kod ove računске skupine posebno treba usmjeriti na:

- **Potraživanja od zaposlenih (rn. 130)** – ako neki analitički račun potraživanja od radnika (za predumove za službeni put, za predumove za gotovinska plaćanja i sl.) iskazuje saldo, on se prije 31. prosinca 2023. godine, u pravilu, treba „zatvoriti“. Primjerice, ako je radniku isplaćen predum za službeni put koji je završio, treba zatražiti obračun putnog naloga. Iako nije propisan rok za taj obračun, to treba učiniti ubrzo nakon završetka službenog puta. U suprotnom, to bi se moglo proglašiti kratkoročnom pozajmicom zaposleniku, pri čemu treba obračunati kamatu po stopi od najmanje 2 % godišnje (ako je stopa niža, razlika predstavlja plaću tog zaposlenika). Ako je obavljen obračun putnog naloga, a zaposlenik nije vratio nepotrošena sredstva, rješenje je da se to obustavi radniku iz plaće uz njegovu suglasnost ili da sam to uplati u blagajnu.

Treba provjeriti jesu li naknade u vezi sa službenim putem provedene kroz Obrazac JOPPD. U vezi s isplatama radnicima za tekuće nabave za potrebe trgovačkog društva, koje nisu opravdane računima, treba od radnika zatražiti povrat ili pravdanje odgovarajućim računima koje odgovorna osoba treba likvidirati (potpisati), čime potvrđuje vjerodostojnost ovih računa.

- **Stanja potraživanja od zaposlenih** koja se prenose iz godine u godinu treba razriješiti donošenjem konkretnih odluka: „pretvaranjem“ u zajam, pri čemu treba obračunati kamatu po stopi od najmanje 2 % godišnje ili pretvaranjem potraživanja u plaću zaposlenika. Kod mikroproduzeta gdje je čest slučaj da je fizička osoba član društva ujedno i član uprave ali i zaposlenik (ima zaključen ugovor o radu), potraživanje od ove osobe može se do kraja 2023. godine „kompenzirati“ s isplatom dobitka – uz plaćanje 10 % poreza na dohodak od kapitala uvećanog za prirez. Prema tome, potraživanje se kompenzira s obvezom za isplatu dobitka poslije oporezivanja.
- **Treba provjeriti postoje li za potraživanja od odgovorne osobe zaposlenika za manjkove i učinjene štete (uključujući s PDV-om)** knjižena na računu 1303 odgovarajuće isprave za terećenje – npr. odluke uprave trgovačkog društva. Ako je riječ o manjkovima utvrđenim godišnjim popisom 31. prosinca 2023. godine odluka o potraživanju od odgovorne osobe za manjak donijet će se, u pravilu, nakon obavljenoga godišnjeg popisa, što znači najkasnije u siječnju 2024. godine, ali će se knjižiti u 2023. godini jer se manjak na nju odnosi. *Više o manjkovima pročitati u posebnoj članku u ovom broju časopisa.*
- **U vezi s računom 1330 – Potraživanja od članova društva za predujmljeni dobitak (analitika prema članovima)**, pozornost treba obratiti na sljedeće:
 - ♦ Ako je 1. siječnja 2023. godine račun 1330 iskazivao početno stanje, treba provjeriti je li nakon odluke o raspodjeli dobitka za 2022. godinu „razriješen“ prijenosom na teret računa 2010 – *Obveze s osnove udjela u dobitku iz 2022. (analitika prema članovima)*.
 - ♦ Ako su tijekom 2023. godine članovima društva isplaćivani predujmovi dobitka za 2023. i knjiženi na račun 1330, saldo s ovog računa prenosi se u 2024. godinu i tada se, nakon raspodjele ostvarenog dobitka 2023., zatvara (prebija) s računom 2010 – *Obveze s osnove udjela u dobitku za 2023. godinu (2010/1330)*. To se najprije može učiniti 2. siječnja 2024., a nikako NE 31. prosinca 2023. Pritom treba provjeriti je li pri isplatama predujmova dobitka fizičkim osobama tijekom 2023. godine obračunan i uplaćen predujam poreza na dohodak od kapitala po stopi od 10 % (+ prirez) i jesu li ispostavljeni obrasci JOPPD.
 - ♦ Stanje na računu 1330 – *Potraživanja od članova društva za predujmljeni dobitak* treba se odnositi na „bruto“-svotu predujmljenog dobitka (analitički po članovima društva), neovisno o tome što je fizičkoj osobi, članu društva,

isplaćen predujam umanjen za porez na dohodak od kapitala (i prirez). To je posebno bitno pri zatvaranju ovog računa u 2024. godini s računom 2010 – *Obveze s osnove udjela u dobitku iz 2023.*

- ♦ Ako je u 2023. godini fizičkoj osobi isplaćen predujam dobitka, a po poreznoj prijavi za 2023. godinu ostvareni dobitak nije dostatan za pokriće takvog predujma, tada se nastala **razlika smatra izuzimanjem, tj. dohotkom od kapitala** te će se u 2024. godini oporezovati po stopi od 36 %. (bez prireza jer se on od 1. siječnja 2024. ukida). Pritom će se priznati porez na dohodak od kapitala od 10 % (+ prirez) plaćen kod isplate predujma dobitka u 2023. godini.
- **Pri isplati predujmova dobitka fizičkim osobama nerezidentima trebalo je postupati sukladno odredbama pojedinih međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.**
- **U okviru računa 134 – Potraživanja u sporu i rizična potraživanja (iz skupine 12 i 13)** posebnu pozornost treba usmjeriti na potraživanja u sporu i rizična potraživanja (rn. 134). Treba provjeriti je li za ova potraživanja donesena odluka o vrijednosnom usklađenju ili otpisu i je li provedena u knjigovodstvenoj evidenciji. Ako to nije učinjeno, svako sporno ili rizično potraživanje treba posebno iskazati na analitičkom računu radi transparentnosti pri poduzimanju daljnjih aktivnosti za njihovu naplatu ili ih predložiti za otpis. Ostale se provjere mogu obaviti onako kako je opisano za potraživanja iz skupine računa 12.

2.5. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA POTRAŽIVANJA OD DRŽAVE ZA POREZE, CARINU I DOPRINOSE (14)

U vezi s pretporezom u okviru sintetičkog računa 140, između ostalog, treba provjeriti i sljedeće:

- pogrešno ili više iskorištene pretporeze knjigovodstveno treba ispraviti u obrascu PDV za prosinac;
- ako je tijekom 2023. na temelju pojedinih računa priznat pretporez, a naknadno se utvrdi da se na to nije imalo pravo (npr. pretporez po računu za osobne potrebe člana društva), takve pretporeze treba stornirati i smanjiti svotu pretporeza u obrascu PDV za prosinac;
- ako postoji saldo na računu 1408 – *Pretporez koji još nije moguće priznati*, treba provjeriti što je uzrok tome. Ovo je posebno važno kod poreznih obveznika koji PDV plaćaju prema naplaćenim naknadama jer dodatnu pozornost trebaju usmjeriti na provjeru plaćenih računa tuzemnim dobavljačima;
- porezni obveznici koji utvrđuju obvezu za PDV prema naplaćenim naknadama, „načelo blagajne“ NE mogu primjenjivati na stjecanje dobara i usluga iz drugih država članica EU-a, kada se na njih primjenjuje prijenos porezne obveze. U ovim slučajevima, neovisno o plaćanju u svojoj poreznoj evidenciji, istodobno iskazuju pretporez i obvezu za PDV (ako su pritom zadovoljeni i drugi uvjeti za priznavanje pretporeza). Navedeno se odnosi i na tuzemni prijenos porezne obveze;

- treba provjeriti usluge koje su obavili porezni obveznici iz trećih zemalja i račune koje su oni izdali, a na temelju kojih dolazi do prijennosa porezne obveze, da li je istodobno iskazana obveza za PDV i pretporez (1404/2404) i to neovisno o tome je li račun plaćen;
- treba provjeriti je li obavljen ispravak pretporeza kod „prenamjene“ građevinskih objekata u kuće i stanove koji se iznajmljuju za potrebe stanovanja;
- porezni obveznik koji prodaje građevinu uz oslobođenje od PDV-a u skladu s čl. 40. st. 1. t., j) *Zakona o PDV-u* i pritom kupac plaća porez na promet nekretnina, treba provjeriti je li proveo ispravak pretporeza za ovu prodanu građevinu ako je za nju pri nabavi (ili izgradnji) priznao pretporez a od tada nije prošlo 10 godina; kod naknadno odobrenih popusta u vezi s ulaznim računima izvođača radova na kojima je primijenjen prijenos porezne obveze za građevinske usluge, u poreznoj evidenciji i u knjigovodstvu treba istodobno umanjiti svotu pretporeza i obveze za PDV;
- ako su od dobavljača primljena odobrenja za naknade popuste, treba odlučiti hoće li se za PDV u naknadnom popustu smanjiti pretporez i tome obavijestiti dobavljača ili će se bruto-svota popusta knjižiti u korist prihoda.

U vezi s potraživanjem za plaćene predujmove poreza na dobitak (rn. 1430), treba provjeriti jesu li predujmovi knjiženi upravo na taj račun ili na dugovnu stranu računa 2430 – *Obveze za porez na dobitak*. U tom je slučaju račun 2430 poprimio obilježje pasivno-aktivnog računa i njegov dugovni saldo mora se 31. prosinca 2023. prenijeti na račun 1430 kako bi se pri utvrđivanju obveze poreza na dobitak za 2023. mogao „prebiti“ s godišnjom obvezom koja će se utvrditi u obrascu PD.

Kako bi se kontrolno-analitički postupci u vezi s potraživanjima od države za poreze, carinu i doprinose mogli ispravno provesti, treba provjeriti račune na kojima su knjižene obveze za poreze, carinu i doprinose te putem „e-porezna“ u evidenciji Porezne uprave kao i podatke o zaduženju i uplatama radi usklađenja.

2.6. PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNANI PRIHODI (19)

Na računima 190, 192 – 199 knjiže se unaprijed plaćeni troškovi budućeg razdoblja. Riječ je o troškovima koji su plaćeni u tekućoj godini (npr. u 2023.), a odnose se na sljedeću (npr. na 2024.). Prema tome, iz razdoblja na prijelazu iz jedne godine u drugu dio se tih troškova (koji se odnose na sljedeću godinu) razgraničava, tj. prenosi putem bilance kao tranzitorna stavka aktive.

U smislu provjere, na tim računima treba obaviti analizu prenesenih svota plaćenih troškova iz prethodne (2022.) godine koji su, kao početno stanje 1. siječnja 2023., preneseni u ovu godinu. Treba također provjeriti plaćene troškove (u 2023.) koji se odnose na 2024. godinu. U oba se slučaja treba voditi načelom nastanka događaja i načelom sučeljavanja rashoda s приходima razdoblja na koje se rashodi odnose.

Pitanja na koja treba odgovoriti pri provjeri stanja (i knjiženja) na tim računima:

- jesu li početna stanja (prenesena iz 2022. godine) rasknjižena s računa skupine 19 na račune troškova u razredu 4 prema vrstama, i to one svote koje se odnose na ovu (2023.) godinu? To mogu biti plaćeni troškovi osiguranja, najamnika, održavanja i popravaka itd.;
- je li riječ o unaprijed plaćenom trošku ili o plaćenom predujmu za uslugu za kojeg primatelj predujma nije ispostavio račun – a trebao je jer porezni obveznik;
- odnose li se unaprijed plaćeni troškovi na buduće troškove razdoblja ili na ovisne troškove nabave zaliha robe i trebaju biti preneseni na račun 651, a ne na troškove u okviru razreda 4;
- jesu li plaćene svote troškova u 2023. (koje se odnose i na razdoblje sljedeće godine) knjižene na računima skupine 19 te jesu li svote koje se odnose na sljedeću (2024.) godinu preostale kao saldo za prijenos u 2024. godinu? Dakle, stanje na računima troškova skupine računa 19 može se odnositi samo na troškove koji se odnose na sljedeću (2024.) godinu.

RAZRED 2

3. PROVJERA KNJIGOVODSTVENIH STANJA NA RAČUNIMA RAZREDA 2

3.1. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 20

Na datum 1. 1. 2023. godine sva početna stanja kratkoročnih i dugoročnih obveza, dugoročna rezerviranja i druge obveze društva su bila **obvezna preračunati iz kuna u eure prema pravilima koja su bila propisana Zakonom o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatske** (Nar. nov., br. 57/22. i 88/22.). Za dug ili dio ukupnog duga dužnika prema vjerovniku po pojedinom pravnom poslu koji je zbog primjene fiksnog tečaja konverzije i pravila za preračunavanje i zaokruživanje manji od jednog centa, obveza se trebala otpisati. Ta se obveza trebala na dan 1. 1. 2023. godine otpisati u korist prihoda (na računu 7804 – *Prihodi od otpisa obveza zbog preračunavanja*

i zaokruživanja temeljem Zakona o uvođenju eura). Navedeni prihod treba se uključiti u poreznu osnovicu u skladu s odredbama čl. 9. Zakona o izmjenama Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 114/22.).

- **200 – Obveze prema poduzetnicima unutar grupe**

U okviru ovog računa treba provjeriti jesu li sve **obveze po primljenim računima** (za primljena dobra i usluge), **obveze za zajmove, depozite te ostale obveze prema poduzetnicima unutar grupe** evidentirane unutar ovog računa. **Grupi čine matično društvo i sva njegova ovisna društva (društva kćeri)** te se zbog toga sve obveze prema tim društvima trebaju evidentirati unutar osnovnog računa 200.

RAČUNOVODSTVO

Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za primljene robe i usluge, za raspoređeni dobitak, za kamatu i druge slične obveze iskazuju se u okviru analitičkog računa 2000. Stanje s ovog računa preuzima se za iskazivanje podatka u izvještaju o financijskom položaju na poziciji D.1. Ako društvo nije tijekom godine evidentiralo navedene obveze na tom računu, tada je potrebno obaviti preknjiženje postojećeg salda na ovaj račun.

Primjer:

Društvo Kalos d.o.o. je krajem 2023. godine utvrdilo da je obveze za nabavu robe prema ovisnom društvu Tim d.o.o. u kojemu ima 100 % udjela tijekom poslovne godine 2023. knjižilo u okviru računa 2200, a ne na računu 2000.

Saldo na računu 2200 je 30.000,00 €. Krajem 2023. godine obavlja se preknjiženje navedenog salda na račun 2000.

Knjiženje kod društva Kalos d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveze prema dobavljačima dobara Obveze prema poduzetnicima unutar grupe za primljenu robu i usluge <i>Za preknjiženje obveze</i>	2200 20000	30.000,00	30.000,00

Obveze za primljene zajmove, depozite, kaucije i sl. od poduzetnika unutar grupe vode se u okviru računa 2001. Stanje s ovog računa preuzima se za iskazivanje podatka u izvještaju o financijskom položaju na poziciji D.2. U tome dijelu treba uzeti u obzir da se npr. obveze za kamate po primljenim zajmovima trebaju evidentirati u svoti koja se odnosi na 2023. godinu, neovisno o tome kada će se te kamate stvarno platiti. To sve zbog toga što se troškovi kamata trebaju evidentirati kao troškovi poslovne godine u kojoj su nastali u skladu sa zahtjevima HSFI-ja 16 – *Rashodi* odnosno MRS-a 23 – *Troškovi posudbe*.

Primjer:

Društvo Tim d.o.o. ima 100 % udjela u društvu Zora d.o.o. i sa navedenim društvom ima sklopljen ugovor o dugoročnom zajmu na rok od 5 godina. Ugovorena svota zajma je 50.000,00 €, a ugovorena kamata je 3 % godišnje. Niti jedno od navedenih društava nije u povoljnijem poreznom položaju (nema prenesenih poreznih gubitaka niti ne posluje na potpomognutom području odnosno području Grada Vukovara) odnosno plaća porez na ostvareni dobitak poslovanja. Društvo Zora d.o.o. primilo je račun za kamatu na ugovoreni zajam koja se odnosi na 2023. godinu u svoti od 750,00 € bez obračunanog PDV-a jer su kamate oslobođene PDV-a.

Knjiženje kod društva Zora d.o.o.:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ugovorene kamate unutar grupe Obveze za kamatu prema poduzetnicima unutar grupe <i>Za primljeni račun za kamatu</i>	4700 20002	750,00	750,00

Na odvojenom računu obveze za kamate unutar grupe evidentirana je i obveza za kamatu na računu 20002 jer je riječ o kratkoročnoj obvezi.

Napomena: O računovodstvenom praćenju transakcija s društvima unutar grupe pisali smo u časopisu RRiF br. 11/21. na str. 60.

➤ 201 – Obveze s osnove udjela u rezultatu

Na računu 201 potrebno je provjeriti jesu li sve obveze s osnove udjela u rezultatu – dobitku nakon oporezivanja prema udjelničarima i dioničarima u skladu s donesenim odlukama skupštine društva evidentirane u okviru ovog računa. Ako to nije slučaj, tada je nužno obaviti odgovarajuća knjiženja i oblikovati navedenu obvezu u skladu s pripadajućom odlukom.

S poreznog je motrišta pritom bitno uzeti u obzir sljedeće:

- isplata udjela u dobitku i dividendi oporezuje se s 10 % poreza na dohodak od kapitala, uvećano za možebitni prirez za isplate koje se obavljaju zaključno do 31. prosinca 2023. godine; od 1. siječnja 2024. stopa poreza na dohodak za navedene isplate je 12 %, a prirez se više ne plaća
- porezom na dohodak od kapitala oporezuju se samo zadržani dobitci i dividende ostvarene u razdoblju od 2001. do 2004. i od 2012. pa nadalje
- to znači da se bez plaćanja poreza na dohodak od kapitala i pripadajućeg prireza (koji se plaća zaključno za isplate do kraja 2023.) mogu isplaćivati zadržani dobitci i dividende ostvarene u razdoblju od 2005. do kraja 2011. godine i dobitci koji su ostvareni do 2000. godine
- ostvareni dobitci i dividende isplaćuju se na transakcijske račune ili tekuće račune udjelničara odnosno dioničara, a mogu se isplatiti i u naravi, pri čemu su mogući i prijebaji s privatnim troškovima članova društva odnosno dioničara u skladu s odlukom članova društva
- sve isplate dobitaka i dividenda udjelničarima odnosno dioničarima koji su fizičke osobe obvezno se iskazuju na Obrascu JOOPD koji se za te isplate podnosi pri isplati ili najkasnije sljedeći dan, neovisno o tome je li riječ o oporezivom dobitku ili dobitku na koji se ne plaća porez na dohodak od kapitala i pripadajući prirez
- u ovom je dijelu bitno uzeti u obzir i to da nije zakonski ureden redoslijed uporabe dobitka za isplatu članovima društva. Zato se isplate mogu obavljati u skladu s odlukom članova društva, neovisno o godinama ostvarenja. Navedeno potvrđuje i Ministarstvo financija u svom stajalištu (KLASA: 410-01/06-01/481. od 20. lipnja 2006. godine koje je u cijelosti objavljeno u časopisu PiP, br. 9/06., str. 62), a koje se i dalje primjenjuje jer u ZTD-u u tome dijelu nije bilo izmjena. Iz navedenog mišljenja proizlazi sljedeće: *Zakonom o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 52/00. i 118/03.) propisana je uporaba dobitka te ovlast u donošenju odluke o uporabi dobitka. Međutim ni Zakonom o trgovačkim društvima niti Zakonom o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. i 90/05.) nije propisan redoslijed uporabe kumuliranog*

zadržanog dobitka, a ni mogućnost odnosno nemogućnost njegove isplate prema razdobljima nastanka. U skladu s navedenim, društvo može, prije isplate zadržanog dobitka iz prethodnih poslovnih godina, pod propisanim uvjetima isplatiti dobitak ostvaren u poslovnoj godini, što u konkretnom slučaju znači da isplate dividende i udjele u dobitku na temelju udjela u kapitalu za 2005. (uključivo i akontaciju dividende i udjela u dobitku za 2005.) ne podliježe obvezi obračuna, obustave i uplate predujma poreza na dohodak u skladu s čl. 9. st. 1. toč. 2. Zakona o porezu na dohodak.

Primjer:

Članu društva Sunce d.o.o. Ivi Markić (OIB 55566678911) iz Zagreba 4. prosinca 2023. godine isplaćuje se 50.000,00 € dobitka ostvarenog 2021. godine. Pri isplati je obračunano 10 % poreza na dohodak od kapitala u svoti od 5.000,00 € i pripadajući prirez 18 % u svoti od 900,00 €.

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zadržani dobitak iz 2021.	9402	50.000,00	
	Obveza na temelju udjela u dobitku	2010		44.100,00
	Porez na dohodak od kapitala na isplate dobitka ili dividendi (10 % + prirez)	24311		5.900,00
	<i>Na temelju odluke člana društva o isplati dobitka iz 2021.</i>			
2.	Obveza na temelju udjela u dobitku	2010	44.100,00	
	Porez na dohodak od kapitala na isplate dobitka ili dividendi (10 % porez + prirez)	24311	5.900,00	
	Transakcijski račun	1000		50.000,00
	<i>Za isplatu dobitka i pripadajućeg poreza i prireza s transakcijskog računa</i>			

Ako se ostvarenim dobitcima koristi za pokriće ostvarenoga gubitka tekuće godine ili iz prijašnjih godina, takav prijenos ne podliježe obračunu poreza na dohodak od kapitala i mogućem prirezu.

Napomena: Porez na dohodak od kapitala za sve oporezive isplate udjela u dobitku i dividendi koje se obavljaju od 1. siječnja 2024. godine plaća se po stopi od 12 %, a prirez se više ne plaća.

Ako je riječ o isplatama inozemnim fizičkim osobama nerezidentima, tada se porez na dohodak od kapitala po stopi od 10 % koje se obavljaju zaključno do 31. 12. 2023. godine za isplate dobitaka ostvarenih u razdoblju od 2001. do 2004. godine i od 2012. godine pa nadalje treba obračunati samo kada u trenutku isplate tuzemno društvo:

- ne raspolaže ovjerenim **Zahtjevom za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na dividende prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i ... (zemlje čiji je on rezident).** U suprotnom se porez na dohodak od kapitala kod primjene međunarodnih ugovora, u pravilu, plaća po nižoj stopi ili se ne plaća, ovisno o ugovoru koji je RH sklopila s pojedinim zemljama. Kako bi

isplatelj mogao primijeniti odredbe iz Ugovora, predmetni obrazac treba ovjeriti strano inozemno porezno tijelo. Ovjereni se obrazac podnosi za svaku isplatu, a iznimno, ako je riječ o učestalim mjesečnim isplatama, ovjereni se obrazac podnosi pri prvoj isplati, a nakon toga potrebno ga je podnositi svakih 6 mjeseci. Pri isplati udjela u dobitku ili dividenda, tuzemni isplatelj treba jedan primjerak obrasca dostaviti u PU, a drugi zadržava za svoje potrebe.

Ako je riječ o isplatama udjela u dobitku ili dividenda koje su ostvarene od 2001. do 2004. i od 2012. pa nadalje inozemnim pravnim osobama, tada se plaća porez po odbitku po stopi od 10 %. Izuzeće se može primijeniti samo ako:

- tuzemno društvo u trenutku isplate raspolaže **ovjerenim Zahtjevom za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na dividende prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i ... (zemlje čije je on rezident).** Ako se, u skladu s ugovorom, pri isplati ne plaća porez po odbitku, tada primatelj predmetnih isplata može dostaviti samo potvrdu o rezidentnosti od nadležnoga inozemnog poreznog tijela. Ovjereni se obrazac podnosi za svaku isplatu, a iznimno, ako je riječ o učestalim mjesečnim isplatama, ovjereni se obrazac podnosi pri prvoj isplati, a nakon toga potrebno ga je podnositi svakih 12 mjeseci. Pri isplati udjela u dobitku ili dividendi tuzemni isplatelj treba jedan primjerak obrasca dostaviti u PU, a drugi zadržava za svoje potrebe.

Porez po odbitku na dividendu ili udio u dobitku ne plaća se na isplate udjela u dobitku i dividenda društvima iz EU-a koja imaju jedan od oblika na koje se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za:

- matična i povezana društva, pod uvjetom da primatelj dividende ili udjela u dobitku ima najmanje 10 % udjela u kapitalu društva isplatelja u neprekidnom razdoblju od 24 mjeseca. U tom slučaju porezni obveznik isplatelj udjela u dobitku ili dividende treba u roku od 15 dana od isplate nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostaviti dokaz o rezidentnosti primatelja za porezne svrhe u trenutku isplate, dokaz o minimalnom izravnom udjelu u kapitalu isplatelja od 10 %, dokaz o trajanju toga minimalnog udjela od najmanje 24 mjeseca, dokaz da društvo ima jedan od oblika na koje se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja za matična i povezana društva navedena u prilogu E Pravilnika o porezu na dobit te dokaz da je društvo primatelj obveznik jednog od poreza navedenih u tom Pravilniku. Od 12. listopada 2023. godine to se odnosi i na društva koja su za porezne svrhe rezidenti Europskoga gospodarskog prostora (Norveška, Island i Lihtenštajn) pod uvjetima propisanim za društva koja su za porezne svrhe rezidenti države članice EU-a.

3.2. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 21

- 210, 211 i 212 – Obveze za izdane čekove, mjenice i ostale vrijednosne papire

Na ovim je računima potrebno provjeriti jesu li svi izdani vrijednosni papiri (mjenice, komercijalni zapisi i dr.) koji dospijevaju na naplatu u sljedećoj godini evidentirani u okviru ovih računa. Pri tome je bitno uzeti u obzir da se mjenice koje su predane kao instrument osiguranja plaćanja knjiže u okviru izvanbilančne evidencije (skupina 99).

- 213 – Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom

U okviru ovog računa treba provjeriti jesu li sve obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom (za nabavljena dobra i usluge, za zajmove, depozite, kaucije i sl.) evidentirane u okviru ovog računa. Društvo povezano sudjelujućim udjelom ili interesom znači društvo u kojemu drugo društvo ima sudjelujući udjel ili interes i nad čijom operativnom i financijskom politikom to drugo društvo vrši značajan utjecaj. Smatra se da neko društvo izvršava značajan utjecaj nad drugim društvom ako ima 20 % ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu. Ako su navedene obveze knjižene u okviru računa 200, tada ih treba preknjižiti na ovaj račun.

Primjer:

Društvo Lotus d.o.o. je krajem 2023. godine utvrdilo da obvezu za primljeni kratkoročni zajam od društva Tim d.o.o. u kojemu drži 20 % udjela nije knjižilo na računu 21310 nego na računu 2140. Saldo na računu 2140 je 35.000,00 €. Krajem 2023. godine obavlja se preknjiženje navedenog salda na račun 21310.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveze za financijske zajmove od društava	2140	35.000,00	
	Obveze za zajmove društava povezanih sudjelujućim interesom	21310		35.000,00
	Za preknjiženje obveze			

Napomena: O računovodstvenom praćenju transakcija s društvima povezanim sudjelujućim interesom pisali smo u časopisu RRiF br. 10/21. na str. 48.

Ako je ugovorena kamata, obveza za navedenu kamatu evidentira se na računu 21302.

- 214, 215 – Obveze na osnovi zajmova, depozita i obveze prema bankama i drugim institucijama

Pri provjeri ovog računa prvo treba utvrditi postoje li ugovori za ove obveze. Dugoročne obveze za zajmove i kredite (anuitete) koji će dospjeti za naplatu u sljedećoj godini, nakon datuma bilance treba preknjižiti na ovu skupinu računa.

Primjer:

Društvo Lena d.o.o. ima u svome knjigovodstvu evidentiranu obvezu za kratkoročni zajam prema nepovezanim društvu Iris d.o.o. u svoti od 50.000,00 €. U prosincu 2023. godine sklopljen je aneks ugovora o zajmu u kojemu je definirano da se navedeni zajam pretvara u dugoročni zajam na rok od tri godine. Krajem 2023. godine obavlja se preknjiženje navedenog salda na račun 2510.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveze za financijske zajmove društava	2140	50.000,00	
	Obveze za financijske zajmove	2510		50.000,00
	Za preknjiženje obveze			

Ako se u ulozu zajmodavca pojavljuje fizička osoba (građanin) koja je pri davanju zajma ugovorila kamatu, tada je bitno provjeriti je li kamata isplaćena i pritom obračunati porez na dohodak od kapitala po stopi od 10 % i pripadajući prirez za isplate do 31. 12. 2023. godine. Od 1. 1. 2024. godine porez na dohodak od kapitala pri isplati kamata fizičkim osobama plaća se po stopi od 1 % bez prireza. Više o kamatama vidjeti uz objašnjenje računa 232.

- 216 – Obveze prema izdavateljima kreditnih kartica

Na ovom računu treba provjeriti jesu li obveze za godišnju članarinu prema izdavateljima evidentirane u okviru ovog računa. Poduzetnici koji naplaćuju svoja potraživanja kreditnim karticama, na ovom računu mogu evidentirati obvezu za ugovorenu proviziju izdavatelju kreditne kartice. Oni poduzetnici koji imaju takve transakcije u okviru ovog računa provjeravaju i jesu li obveze za proviziju kartičaru ispravno evidentirane.

- 217 – Obveze iz eskontnih poslova

Stanje na ovom računu provjeravaju poduzetnici koji su tijekom godine otkupljivali vrijednosne papire ili tražbine čije je dospijeće u sljedećoj godini. Pritom je bitno uzeti u obzir da se na ovom računu iskazuju samo stanja neto-obveza iz otkupa bez ugovorenih naknada za otkup potraživanja.

- 218 – Obveze na osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji

Na ovom računu obvezu trebaju oblikovati društva koja u svojim poslovnim knjigama imaju evidentiranu imovinu namijenjenu prodaji (računska skupina 69) ako su ju nabavila, primjerice, iz kredita prema banci ili na temelju oblikovanja obveza prema drugim društvima. U tom se slučaju obveza s računa 21 ili 25 preknjižava na ovaj račun.

3.3. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 22

- 220 – 223 – Obveze prema dobavljačima u zemlji, inozemstvu, fizičkim osobama, dobavljačima komunalnih usluga

Na ovim je računima prvo potrebno provjeriti jesu li evidentirane sve obveze za preuzete isporuke dobara i usluga za koje je primljen ulazni račun. Uz to treba provjeriti jesu li evidentirana sva smanjenja obveza za primljena odobrenja za odobrene popuste.

Sva odobrenja koja se odnose na isporuke iz 2023. godine, a koja su primljena do trenutka odobrenja financijskih izvješća, odnosno koja su temeljena na postojećim ugovorima, uputno je evidentirati kao smanjenja obveza u financijskim izvješćima za tu godinu. Ako postoje salda na ovim računima koja se prenose iz prethodnih godina, tada treba utvrditi otkada potječu te obveze. Ako je to razdoblje dulje od 3 godine od dana dospijeća za plaćanje te ako u

međuvremenu nije bilo aktivnosti koje bi „oživjele“ dug i ako osoba ovlaštena za zastupanje društva vjerovnika nije ovjerila postojanje duga na temelju, primjerice, izvoda otvorenih stavaka, može se opravdano tvrditi da je dug zastario (više o zastari: čl. 214. – 246. Zakona o obveznim odnosima). Takvo pravno stanje s ovakvom obvezom omogućuje prihodovanje salda obveze (220, 221/7800).

Primjer:

Društvo Kantus d.o.o. ima u svojim poslovnim knjigama evidentiranu obvezu prema dobavljaču za primljenu robu po računu od 1. svibnja 2020. godine koja je dospjela za plaćanje 15. svibnja 2020. godine u svoti od 13.200,00 €. S obzirom na to da je obveza po tom računu zastarjela, Uprava društva donijela je odluku o otpisu navedene obveze.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveze prema dobavljačima dobara Otpis obveza prema dobavljačima <i>Za otpis zastarjelih obveza</i>	2200 7800	13.200,00	13.200,00

Na ovom je računu uputno provjeriti postoje li neke obveze koje bi se mogle prebiti s potraživanjem za isporuke kupcu koji je ujedno i dobavljač. Ako je odgovor potvrđan, izjava o prijebu može se dostaviti komitentu bez traženja njegova odobrenja za pristanak. Prijebuj je nastao onog trenutka kada su stečeni uvjeti za prijebuj (čl. 196. Zakona o obveznim odnosima), a jedan od preduvjeta je da su tražbine i obveze dospjele.

Uz to, u ovome dijelu treba provjeriti je li primljen obračun zateznih kamata ili je zbog toga povećana obveza na računu 220 ili 221. Bitno je provjeriti jesu li te obveze ugovorene i jesu li ispravno izračunane.

➤ **224 – Obveze za nefakturirane, a preuzete isporuke robe ili usluga**

Ako su u 2023. godini primljene usluge ili roba u tuzemstvu za koje nije primljen račun, obvezu za navedene isporuke treba evidentirati u okviru ovog računa, a prema procijenjenoj vrijednosti (primjerice, po vrijednosti iz otpremnice ako je riječ o robi). Nakon primitka računa obveza za nefakturirane usluge preknjižava se na račun 220 i knjiži se pravo na pretporez ako račun ima sve elemente propisane Zakonom o PDV-u.

➤ **225 – Primljeni predujmovi**

U sklopu ovog računa treba provjeriti postoje li salda obveza za primljene predujmove i jesu li izdani računi za primljene predujmove za buduće isporuke u tuzemstvu te je li po njima plaćena obveza PDV-a. Pritom je bitno uzeti u obzir da se obveza PDV-a po primljenom predujmu veže za isporuku koja će se obaviti, odnosno za stopu PDV-a po kojoj će biti oporeziva ugovorena isporuka.

Primjer:

Društvo Gordi d.o.o. doznačilo je predujam u prosincu 2023. godine društvu Joni d.o.o. u svoti od 12.500,00 € za robu koja će biti isporučena u siječnju 2024. godine. Na temelju toga društvu Joni d.o.o.

nastala je obveza za plaćanje PDV-a u prosincu 2023. godine na primljeni predujam u svoti od 2.500,00 € (12.500,00 × 20 %).

Knjiženje u društvu Joni d.o.o. u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Transakcijski račun Primljeni predujmovi za isporuku dobara <i>Za primljeni predujam</i>	1000 2250	12.500,00	12.500,00
2.	Primljeni predujmovi za isporuku dobara Obveza za PDV za predujam – 25 % <i>Za evidentiranje obveze za PDV po primljenom predujmu</i>	2250 240022		2.500,00 2.500,00

Iz provedenih je knjiženja razvidno da je društvo Joni d.o.o. po primljenom predujmu oblikovalo obvezu PDV-a u svoti od 2.500,00 €. Nakon isporuke robe u 2024. godini dalje će se evidentirati potraživanje od kupca na ukupnu svotu računa za isporuku, a time i obveza PDV-a na ukupnu svotu računa te provesti „storno“ PDV-a po primljenom predujmu.

3.4. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 23

➤ **230 – Obveze prema zaposlenicima**

Na ovom računu treba provjeriti jesu li sve obveze prema zaposlenicima (za neto-plaće, nadoknade troškova, jubilarne naknade i sl.) koje su nastale u ovoj godini evidentirane u okviru ovog računa. Ako postoji aktivan saldo na ovom računu, tada treba naknadno izraditi obračun i za tu svotu te zahtijevati povrat od zaposlenika i prenijeti ga na račun aktive (računska skupina 13).

➤ **231 – Kratkoročne obveze iz nabava i potpora**

Na ovom računu treba provjeriti stanja obveza na temelju tekuće nabave u gotovini (npr. prema zaposlenicima za tekuće nabave dobara i usluga), obveza prema članovima uprave, obveza za naknadno odobrene popuste, obveza za darovanja (do 2 % prihoda prethodne godine), stipendije i sl. Uz to treba u okviru ovog računa provjeriti otvorena salda obveza za obračunska plaćanja na temelju sklopljenih ugovora o asignaciji, cesiji, preuzimanju duga i sl.

➤ **232 – Obveze za kamate**

U vezi s tim računom potrebno je provjeriti sljedeće:

➤ **ako je pozajmica primljena od fizičke osobe koja je ugovorila kamatu** koja predstavlja dohodak od kapitala, pri isplati tih kamata isplatelj je obvezan obračunati, obustaviti i uplatiti predujam poreza na dohodak od kapitala na kamate uvećan za prirez. **Porez na dohodak od kapitala obračunava se po stopi od 10 % uvećano za prirez za isplate koje se obavljaju zaključno do 31. 12. 2023. godine, a od 1. 1. 2024. godine po stopi od 12 %;**

➤ **porez na dohodak od kapitala** potrebno je obračunati i ako se u ulozi **zajmodavca pojavila fizička osoba „stranac“** (nerezident), osim u slučaju podnošenja *Zahtjeva za umanjenje porezne obveze odnosno izuzimanje od poreza na kamate*, a to je moguće samo ako je RH s njegovom državom zaključila ugovor o izbjegavanju

dvostrukog oporezivanja i ako je taj ugovor u primjeni te ako je međunarodnim ugovorom definirano da se porez plaća u zemlji rezidentnosti. **Ako se zajmodavac fizička osoba odrekla svog potraživanja za ugovorene kamate u korist trgovačkog društva zajmoprimca, ... društvo zajmoprimac treba utvrditi oporezivi primitak od kapitala iz čl. 30. st. 1. i 3. Zakona o porezu na dohodak i to u trenutku kad zajmodavac donese odluku o odricanju od potraživanja...**, potvrđuje mišljenje Ministarstva financija (KLASA.: 410-01/06-01/481 od 20. lipnja 2006.);

- **ako je poduzetnik primio zajam od dioničara ili člana društva koji premašuje četverostruku svotu udjela dioničara, odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, a koji drži najmanje 25 % dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkom pravu u društvu, i koji nije tuzemni obveznik poreza na dobitak ili poreza na dohodak, tada se kamata obračunana na svotu zajma koji premašuje četverostruku svotu udjela NE smatra porezno priznatim troškom;**
- **ako se kamate isplaćuju zajmodavcu tuzemnom poduzetniku (rezidentu), potrebno je provjeriti nalazi li se u ulozi zajmodavca rezident povezana osoba, pri čemu jedna od povezanih osoba (zajmodavac ili zajmoprimac) ima povlaštenu poreznu položaj, odnosno plaća porez na dobitak po stopama koje su niže od propisane stope, ili je oslobođena od plaćanja poreza na dobitak ili ima u poreznom razdoblju pravo na prijenos poreznog gubitka iz prethodnih razdoblja. U tom je slučaju obračunana kamata iznad stope od 2,4 % za cijelu 2023. godinu za zajmoprimca porezno nepriznati rashod;**
- **ako se kamate isplaćuju zajmodavcu stranom poduzetniku (nerezidentu), potrebno je provjeriti:**
 - a) **nalazi li se u ulozi zajmodavca nerezident „povezana osoba“ – u tom slučaju, ako je ugovorena kamata veća od 2,4 % tako obračunana kamata iznad te stope za tuzemnog će zajmoprimca biti porezno nepriznati rashod**
 - b) **postoji li obveza plaćanja poreza po odbitku od 15 % ili 20 %. S tom je svrhom potrebno provjeriti o kojoj je državi rezidentnosti riječ. Ako je riječ o državama koje se nalaze na EU-ovu popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe, a s kojima RH ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tada se porez po odbitku plaća po stopi od 20 %. U suprotnom se porez po odbitku plaća po stopi od 15 %, no ako je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je RH sklopila s tom državom (u kojoj ino-poduzetnik ima sjedište), tada se primjenjuju odredbe toga ugovora i ino-poduzetnik treba podnijeti odgovarajući „zahtjev“ ili potvrdu o rezidentnosti kako bi se primijenile odredbe ugovora. Ako se kamata isplaćuje povezanim društvima iz EU-a, ne obračunava se porez po odbitku ako su ispunjeni uvjeti iz čl. 31. b) – d) Zakona o porezu na dobit. Prema tim uvjetima isplatu kamate treba obaviti stvarnom korisniku (društvu) druge države članice ili poslovnoj jedinici druge države članice**

koja ima sjedište u RH, a uz to stvarni korisnik treba imati najmanje 25 % kapitala u društvu isplatelja najmanje 24 mjeseca. Navedeno oslobođenje primjenjuje se ako isplatelj u trenutku isplate ima potvrdu mjerodavnoga poreznog tijela o tome da je primatelj navedene naknade porezni obveznik.

3.5. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 24

➤ 240 – Obveze za porez na dodanu vrijednost

Na ovom računu treba provjeriti jesu li **saldada obveza za PDV zatvorena sa stanjima pretporeza, odnosno odgovarajućim analitičkim računom u okviru računa 140**, te odgovara li ukupno evidentirana obveza zbroju svih izlaznih računa u 2023. godini, odnosno iskazanoj obvezi za PDV u predanim obrascima PDV.

➤ 241, 242 – Obveze za porez i prirez na dohodak i doprinose iz i na plaće

Na ovim računima treba provjeriti potječu li ta otvorena stanja obveza iz proknjiženih isplatnih lista (zaključno za plaće za prosinac) ili pak od drugih isplata (honorara). Ako je uzrok postojanja saldada obveze insolventnost društva, tada je uzrok poznat, no on može potjecati i iz pogreške u knjiženju, što treba otkloniti analizom provedenih knjiženja ili obračuna.

➤ 243 – Obveze za porez na dobitak, dohodak od kapitala i porez po odbitku

Na ovim računima ne bi trebao postojati ni dugovni ni potražni saldo. Plaćeni predumjovi poreza na dobitak evidentiraju se na teret računa 143. Ako društvo nije podmirilo prošlogodišnju obvezu, uputno je uskladiti stanje na računu sa stanjem na PKK kartici na ePoreznoj. **Na računu obveze poreza po odbitku (2432) na kraju godine ne bi trebao biti iskazan potražni saldo jer obveza za obračun poreza po odbitku nastaje tek pri njihovoj isplati (čl. 31. Zakona o porezu na dobit).**

➤ 244 – 249 – Obveze za posebne poreze, trošarine, carinu, lokalne poreze i sl.

Na ovim je računima potrebno provjeriti ispravnost zaduženja obveza za posebne poreze – trošarine kod uvoznika i proizvođača dobara na koje se obveze odnose. Riječ je o posebnom porezu na kavu, bezalkoholna pića, alkohol i alkoholna pića i dr. Na računima obveze za članarine potrebno je provjeriti obvezu plaćanja turističke članarine i sl. Na računima obveze za županijske i općinske poreze treba provjeriti postoje li primljena rješenja o utvrđivanju tih poreza.

3.6. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 25

Sve obveze čiji je **rok dospijeća ili plaćanja nakon datuma bilance dulji od dvanaest mjeseci iskazuju se kao dugoročne obveze** u pasivi. S obzirom na to da se kamate u knjigovodstvenim evidencijama iskazuju kao trošak razdoblja na koji se prema vremenskoj osnovi stvarno i odnose, kamate iz dugoročnih obveza koje se ne odnose na obračunsko razdoblje mogu se evidentirati izvanbilančno ili metodom ispravka. Cilj je u izvještaju o financijskom položaju iskazati samo obveze koje su nastale do datuma bilance, a ne i obveze koje će u budućnosti nastati za kamate. Buduće kamate treba opisati u bilješkama uz financijska izvješća. Kod ovih je računa potrebno provjeriti:

- jesu li obveze utemeljene na osnovi stvarnih primatika novca ili dobara. Ako je samo ugovoreno uzimanje kredita, robnog zajma i sl., a do tog događaja nije došlo, to znači da nije došlo ni do nastanka obveze pa nema ni obveze knjiženja. Drugo je pitanje ako je ugovorom preuzeta obveza koju je druga pravna osoba stvarno imala;
- ako je iz odobrenoga dugoročnog kredita izravno podmirena obveza društva iz prethodnih razdoblja ili je plaćeno izravno dobavljaču i sl., tada je nastanak duga vjerodostojan jer o tome moraju postojati dokazi (izvadak ili nalog o provedenom plaćanju u skladu s ugovorom).

Obveze prema poduzetnicima unutar grupe (za primljene robe i usluge, zajmove, depozite i sl.) treba iskazati odvojeno od ostalih obveza na računu 250.

U okviru odvojenog računa (253) trebaju se iskazati i dugoročne obveze za financijske najmove i dugoročne obveze za predujmove (račun 254).

U okviru računa 256 iskazuju se obveze za izdane obveznice, komercijalne papire i mjenice koje dopijevaju nakon isteka 1 godine (12 mjeseci) od datuma bilance. U poslovnoj se praksi najčešće izdaju dugoročne obveznice koje, u pravilu, imaju fiksnu kamatu. Dugoročne se obveznice izdaju s ciljem pribavljanja novčanih sredstava. Otkupljuju ih drugi poduzetnici s ciljem maksimiziranja dobitka kroz kamatu ili prodaju u bliskoj budućnosti. U pravilu se prodaju po diskontiranoj (nižoj) vrijednosti.

U okviru računa 257 iskazuju se dugoročne obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom za primljene robe i usluge, zajmove, depozite i sl.

Sve obveze prema državi po osnovi danih jamstava i obveze za primljene zajmove od državnih tijela koji su utemeljeni na dugoročnoj osnovi (dulje od 12 mjeseci) iskazuju se na računu 258, dok se u okviru računa 259 iskazuju obveze prema zakladama, komorama, obveze za porez i socijalno osiguranje čiji je rok dospjeća dulji od jedne godine.

3.7. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 26

U okviru ovog računa treba provjeriti evidentiranje odgođene privremene razlike porezne obveze prema zahtjevima HSFI-ja 12 i MRS-a 12. Ako je, primjerice, u 2023. godini provedena revalorizacija dugotrajne materijalne imovine, tada se za svotu poreza na dobitak iz oblikovane revalorizacijske pričuve treba oblikovati odgođena porezna obveza. Ako imovina podliježe obračunu amortizacije ili je otuđena ili povučena iz uporabe, tada se svota oblikovane odgođene porezne obveze treba prenijeti u tekuću obvezu poreza u svoti porezne obveze koja je proizišla iz povećanih troškova amortizacije zbog provedene revalorizacije, odnosno u cjelokupnoj svoti odgođene porezne obveze ako je imovina otuđena ili povučena iz uporabe. Ako je riječ o revalorizaciji zemljišta, tada se, u pravilu, ne oblikuje odgođena porezna obveza na osnovi revalorizacije zemljišta, osim ako se zemljište ne planira prodati ili na neki drugi način otuđiti.

Na računu 260 pri utvrđivanju obveze poreza na dobitak ne bi trebao postojati potražni saldo jer se saldo na tom računu prenosi na račun tekuće obveze poreza na dobitak.

3.8. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 28

Dugoročna rezerviranja mogu se provesti samo ako je vjerojatno da će u sljedećim obračunskim razdobljima nastati troškovi na toj osnovi. U pravilu se utvrđuju na temelju procjene ili određenih iskustava, a za knjigovodstveno evidentiranje potrebna je odluka o dugoročnom rezerviranju s pregledom osnova i svota za koje se provodi rezerviranje. Pri donošenju odluke o rezerviranju bitno je uzeti u obzir kako su prema odredbama Zakona o porezu na dobit (čl. 11.) porezno priznati rashod rezerviranja za otpremnine, za obnavljanje prirodnih bogatstava, za jamstva, za troškove pokrenutih sudskih postupaka i rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore u skladu sa zahtjevima računovodstvenih propisa.

Kada je riječ o rezerviranju za troškove otpremnina, tada je s motrišta oporezivanja porezom na dobitak važno uzeti u obzir odredbe čl. 36. st. 5. Pravilnika o porezu na dobit prema kojima se priznaju kao porezno priznati rashod rezerviranja za otpremnine prema utvrđenom planu za sljedeće razdoblje. To znači da se s poreznog motrišta kao trošak rezerviranja za otpremnine priznaju otpremnine koje će se isplatiti u sljedećoj poslovnoj godini.

Rezerviranja za dana jamstva trebaju se priznati u skladu s iskustvenim spoznajama, pod uvjetom da troškove otklanjanja nedostataka snosi davatelj jamstva (prodavatelj proizvoda ili usluga). Kada je riječ o rezerviranjima za dana jamstva za prodane proizvode, dana jamstva najčešće se utvrđuju u postotku od ukupne svote prihoda od prodanih proizvoda, u skladu s iskustvenim spoznajama.

Knjiženje rezerviranja provodi se terećenjem računa 454 – Troškovi dugoročnog rezerviranja za rizike u jamstvenim rokovima uz priznavanje računa 284 – Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima.

Primjer:

Društvo Mont d.o.o. obavlja građevinske usluge. Za 2023. godinu donijelo je odluku o dugoročnom rezerviranju za troškove otklanjanja nedostataka u jamstvenom roku. Na temelju ugovora o građenju i preuzetih obveza s temelja jamstva i prijašnjih iskustvenih spoznaja provodi dugoročno rezerviranje troškova za radove izvršene naručitelju Ton d.o.o. u svoti od 5 % od ukupne visine isporučениh radova koji su obavljени u vrijednosti od 1.500.000,00 €. U skladu sa navedenim, rezerviranje se provodi u svoti od 75.000,00 € (1.500.000,00 € × 5 %).

Na temelju navedenog u društvu Mont d.o.o. provode se sljedeća knjiženja, kako je prikazano u nastavku.

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi rezerviranja za rizike u jamstvenim rokovima	4540	75.000,00	
	Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	2840		75.000,00
	Za rezerviranja za jamstvene rokove			

To rezerviranje smatra se porezno priznatim rashodom u 2023. godini jer je rezerviranje provedeno na temelju ugovora i prijašnjih iskustvenih spoznaja

RAČUNOVODSTVO

te ne postoji pravni temelj da se takvi izdatci naplate od treće osobe.

Za provjeru postojećih salda na računima skupine 28 potrebno je raspolagati podacima iz prošlih razdoblja na temelju kojih su knjižena dugoročna rezerviranja, a s tim u vezi treba provjeriti:

- **jesu li istekli jamstveni rokovi** za pojedine proizvode po kojima su rezervirani troškovi za uklanjanje nedostataka u jamstvenom roku. Ako jesu, rezerviranje na toj osnovi treba ukinuti.
- **je li donesena pravomoćna presuda za neki od započetih sudskih sporova** za koje su bili rezervirani troškovi. Ako jest, rezerviranje na toj osnovi treba ukinuti.

Ukidanje dugoročnih rezerviranja provodi se u korist prihoda i nije primjereno prebijati nastale troškove s obvezama na računima dugoročnih rezerviranja.

3.9. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 29

- **290, 291 – Odgođeno plaćanje troškova i obračunani troškovi korištenih prava**

Odgođeno plaćanje troškova podrazumijeva priznavanje troškova u tekućem obračunskom razdoblju za koje nisu primljeni računi do datuma izrade financijskih izvješća.

Takvi se troškovi privremeno evidentiraju po obračunu i procjeni, a naknadno se povezuju s izvornom dokumentacijom. U te se troškove mogu uključiti **troškovi struje, vode, telefona, najamnine, premije osiguranja** i dr. koji su nastali do 31. prosinca, odnosno do kraja obračunskog razdoblja, te ih je potrebno staviti na teret tog razdoblja. Kada se prime računi od dobavljača, odnosno kada će biti poznate svote navedenih troškova, potrebno ih je usporediti s uračunanim i nastale razlike prenijeti u troškove prethodnog razdoblja ili u ostale prihode. U procjenama treba biti što precizniji kako bi se moguće razlike svele na minimum.

Primjer:

Društvo Toni d.o.o. u skladu s ugovorom o zakupu s građaninom M. M. koji je sklopljen 1. rujna 2023. godine plaća zakupninu za poslovni prostor istekom svakih 6 mjeseci u svoti od 6.000,00 €. Na dan 31. 12. 2023. godine uračunava se najamnina za posljednja 4 mjeseca 2023. godine i to iznosi 4.000,00 €. U veljači 2023. godine isplaćena je najamnina građaninu M. M. u svoti od 6.000,00 €.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
	Knjiženje u 2023. godini			
1.	Zakupnine – najamnine Obračunana najamnina <i>Za obračunani dio zakupnine za godinu</i>	4140 2901	4.000,00	4.000,00
	Knjiženje u 2024. godini			
1.	Obračunana najamnina Zakupnine – najamnine Transakcijski račun <i>Za plaćanje najma u 2024. godini</i>	2901 4140 1000	4.000,00 2.000,00	6.000,00

U troškove najma u 2023. godini uključeni su troškovi najma koji se odnose na tu godinu u svoti od 4.000,00 € (od rujna do prosinca 2023.). Preostala svota od 2.000,00 € (za siječanj i veljaču 2024.) evidentirana je u troškove 2024. godine.

- **292 – Obračunani troškovi kupljene robe**

Treba provjeriti jesu li ovisni troškovi nabave (robe) knjiženi na osnovi očekivanih računa dobavljača na računu 292 i jesu li te nabave i troškovi „pokriveni“ računima dobavljača. Ako računi nisu primljeni, a troškovi su plaćeni, treba zatražiti račune te proknjižiti „zatvaranja“ tih otvorenih salda.

- **293 – Obračunani prihodi budućeg razdoblja**

Na ovom se računu evidentiraju unaprijed naplaćeni prihodi koji još nisu zarađeni, nego se odnose na buduće razdoblje. Prema t. 14. 20. HSFI-ja 14, *prihod budućeg razdoblja priznaje se kada nisu zadovoljeni uvjeti za njihovo priznavanje u računu dobiti i gubitka tekućeg razdoblja*. Na ovom računu treba provjeriti jesu li se prema zahtjevima HSFI-ja 14 i 15 i MSFI-ja 15 stekli uvjeti za priznavanje prihoda koji su u prošloj godini odgođeni. U tom slučaju treba ih oprihodovati razmjerno pripadnosti ovoj godini.

- **294 – Odgođeno priznavanje prihoda iz državne potpore**

Ako društvo posluje prema načelima HSFI-ja 15 i MRS-a 20, koji dopuštaju odgodu prihoda u slučaju primljene državne potpore, i na ovom računu ima evidentiran saldo, treba paziti na to koja se svota na osnovi nastalih troškova za te namjene ove godine treba prenijeti u приход.

Razred 3

4. PROVJERA STANJA I POSTUPAKA NA RAČUNIMA KRATKOTRAJNE IMOVINE – ZALIHE SIROVINA I MATERIJALA, REZERVNIH DIJELOVA I SITNOG INVENTARA

Na računima razreda 3 iskazuju se podatci o kratkotrajnoj imovini. Nema nikakvih promjena u odnosu na vrednovanje i bilježenje ove skupine imovine u odnosu na prethodno izvještajno razdoblje. Stoga se u nastavku daje samo sažetak nekih temeljnih određenja i prijedloga usklađenja odnosno provjere podataka.

S obzirom na to da su zalihe oblik kratkotrajne (tekuće) imovine, nakon što se odredilo što je u računovodstvenom smislu imovina (kratkotrajna), potrebno

je **odrediti koja (kratkotrajna) imovina pripada računovodstvenoj poziciji kratkotrajne (tekuće) imovine** koja se naziva zalihe. Prema tom pristupu, podatke o ovoj vrsti imovine treba knjižiti (priznavati) cijelo izvještajno razdoblje.

Početno se prema računovodstvenim načelima trebaju **odrediti pravila mjerenja zaliha**.

Pri provjeri na računima kratkotrajne imovine u okviru razreda 3 – *Zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara* provjeravamo, prema

XXVI. izdanju RRiF-ova računskog plana za poduzetnike, skupine računa od 30 do 37 (30 – *Obračun troškova kupnje zaliha*, 31 – *Sirovine i materijal na zalihi*, 32 – *Zalihe rezervnih dijelova*, 35 – *Zalihe sitnog inventara i autoguma*, 36 – *Zalihe sitnog inventara i autoguma u uporabi* te 37 – *Predujmovi dobavljačima sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara i autoguma*).

Podjela imovine na kratkotrajnu i dugotrajnu određena je računovodstvenim pravilima koji su dani računovodstvenim standardima.

Temeljna načela za razvrstavanje imovine prema vijeku trajanja su prema načelima iz **Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja** (dalje: HSFI) i **Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja** (dalje: MSFI) gotovo jednaka.

Zalihe koje se iskazuju u razredu 3 uređeno je HSFI-jem 10 – *Zalihe* i izravno MRS-om 2 – *Zalihe*.

Prema HSFI-ju 10, zalihe su kratkotrajna materijalna imovina i u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga (HSFI 10, t. 10.3., al. 3.). Naime, zalihe mogu biti u različitim oblicima, od kojih se ovom prigodom razmatraju zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstanciju gotova proizvoda te zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstanciju gotovih proizvoda.

4.1. PROVJERA TROŠKOVA NABAVE MATERIJALA I STANJA ZALIHA NA RAČUNIMA SKUPINA 30 I 31

Temeljna provjera podataka na računima zaliha razreda 3 odnosi se na sadržajne sastavnice zaliha odnosno na izdatke koji nastaju u vezi s njezinim oblikovanjem. Računovodstveni standardi koji se koriste u RH (HSFI 10 i MRS 2) na sličan način uređuju mjerenje troškova nabave materijala.

Prema HSFI-ju 10 i MRS-u 2, zalihe se mjere (početno iskazuju) **po trošku nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže** (HSFI 10, t. 10.16. te MRS 2, t. 9.). Dakle, ako je neto utrživa vrijednost niža od vrijednosti nabave, onda se zalihe izvorno bilježe prema neto utrživoj vrijednosti.

Tablica 1. Početno mjerenje zaliha u razredu 3. (HSFI 10)

Trošak nabave	Svi troškovi nabave	kupovna cijena
		uvozne carine
nepovratni porezi		
troškovi prijevoza		
troškovi rukovanja zalihama		
drugi troškovi koji se mogu izravno pripisati stjecanju trgovačke robe, materijala i usluga		
	Ostali troškovi nastali privođenjem zaliha na sadašnje mjesto i u sadašnje stanje	
ili		
Neto utrživa vrijednost	Procijenjena prodajna cijena umanjena za procijenjene troškove dovršenja i sve one koji su potrebni kako bi se izvršila prodaja	

Neto utrživa (ostvariva, isplativa, engl., *realisable*) **vrijednost** je zapravo neto-svota koju poduzetnik očekuje postići prodajom zaliha u redovitom tijeku poslovanja te stoga ona ne mora odgovarati pravičnoj (fer) vrijednosti smanjenoj za troškove prodaje (HSFI 10, t. 10.4. te MRS 2, t. 7.). S obzirom na definiciju neto utržive vrijednosti, izvjesno je da je to subjektivna vrijednost.

Ako je neto utrživa vrijednost zaliha niža od troškova nabave, mora se otpisati. To se može dogoditi pri porastu troškova / padu prodajne cijene, fizičkog kvara, rashoda, pogrešaka pri nabavi. Neto utrživa vrijednost procjenjuje se stavka po stavka, pri čemu se slične stavke mogu skupiti, pri procjeni prodajne cijene, ponovne procjene na kraju svakog razdoblja.

No materijali i drugi oblici zaliha kojima se koristi u proizvodnji proizvoda, ne otpisuju se ispod troška nabave ako je izvjesno da će proizvodi koji će ih sadržavati biti realizirani najmanje u visini njihova troška.

Troškovi konverzije nisu svojstveni zalihama koje se iskazuju u razredu 3.

Tablica 2. Troškovi konverzije (HSFI 10)

Troškovi konverzije (pretvorbe)	troškovi izravno povezani s proizvodima (npr. izravan rad i sl.)
	sustavno raspoređeni stalni (fiksni) opći troškove proizvodnje
	<i>neizravni troškovi proizvodnje koji u načelu ostaju stalni neovisno o obujmu proizvodnje (npr. trošak amortizacije, održavanja građevinskih objekata, opći troškovi pogona i sl.)</i>
	sustavno raspoređeni promjenjivi (varijabilne) opći troškovi proizvodnje
	<i>neizravni troškovi proizvodnje koji ovise o obujmu proizvodnje (npr. neizravan rad i rad u pogonu)</i>

Troškovi nabave zaliha razreda 3 često se moraju podijeliti između različitih pojava oblika tih zaliha i njihove namjene, a i zajednički zavisni troškovi nabave moraju se podijeliti među njima. Za te podjele postoji nekoliko metoda (postotna metoda rasporeda ovisnih troškova nabave, metoda udjela, težinska metoda rasporeda).¹

U vrijednost zaliha **ne mogu se uključiti** pretpostavljeni dobitci koji bi bili ostvareni da su se odgovarajuće usluge pružile trećim osobama (tzv. interni dobitci), odnosno da se u tzv. internim prihodima ne mogu naći interni dobitci.

U vrijednost zaliha mogu se uključiti i troškovi dorade koji mogu nastati samim radom osobe čije su zalihe, ali i može ga provesti treća osoba.

U troškove zaliha ne smiju se uključiti:

- neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova
- troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije sljedeće proizvodne faze

¹ Belak, V. i ostali: *Računovodstvo poduzetnika*, XII. izd., RRiF Plus, Zagreb, 2021., str. 569-571.

- administrativni opći troškovi koji ne pridonose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje
- troškovi prodaje (HSFI 10, t. 10.23. i MRS 2, t. 16.)
- element financiranja, ako se kupuju zalihe s odgodom plaćanja. Ako je zbog takovog načina kupnje povećana nabavna vrijednost zaliha, te troškove, ako su mjerljivi, treba iskazati rashodom kamata za razdoblje financiranja (HSFI 10, t. 10.24.).

U troškove zaliha **moгу se u nekim okolnostima uključiti** troškovi posudbe (ako se mogu izravno pripisati stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine (HSFI 10, t. 10.24. i MRS 23, t. 10.)). Da bi zalihe imale obilježje kvalificirane imovine, one se stječu za prodaju **u razdoblju duljem od godinu dana**. S obzirom na to da su u načelu zalihe koje se iskazuju u skupini 30 i 31 odmah spremne za uporabu, troškovi financiranja neće povećavati njihovu nabavnu vrijednost.

Ako se **vlastiti troškovi** u vezi s vrijednošću zaliha uključuju u njihovu vrijednost, tada nije zapriječeno iskazati ih prihodima od interne realizacije. Ti prihodi nisu odraz vrijednosti isporuke dobara i pružanja usluga te ne mogu biti naknada na koju bi se obračunavao porez na dodanu vrijednost. Jednako tako, one ne predstavljaju vrijednost isporuka koje bi se ubrajale u svotu vrijednosti isporuka od 40.000,00 € (prijašnjih 39.816,84 € odnosno 300.000,00 kn), što bi poduzetnika izravno uvodilo u sustav plaćanja (obračunavanja) poreza na dodanu vrijednost na njegove isporuke, osim ako od toga nisu oslobođeni prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Za provjere stanja na svim skupinama razreda 3 postoje ujednačene provjere bez obzira na to o kojoj je skupini računa razreda 3 riječ. One mogu biti tehničke i vrijednosne prirode.

One se, u načelu, primjenjuju i pri iskazivanju kratkotrajne imovine koja se nabavlja, a knjiži se u razredu 6.

Poduzetnik mjeri zalihe prema trošku nabave, a za izračun toga troška nabave može primijeniti i **metodu standardnog (uobičajenog) troška ili metodu trgovine na malo**. Te se dvije metode mogu koristiti samo ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati približni **metodama tehnike po trošku nabave**. Jednako tako može se u određenim okolnostima primijeniti i **specifična identifikacija individualnih troškova**. Ona se primjenjuje kada se nabava provodi za određenu namjenu i predmetom nabave se u načelu ne trguje. **Isti obračun troškova morao bi se primijeniti na sve zalihe slične naravi i upotrebe.**

Za uključivanje vrijednosti zaliha koje se **prate po stvarnom trošku nabave** u troškove primjenjuju se dvije metode obračuna utroška zaliha: „prvi ulaz prvi izlaz (FIFO)“ ili metoda ponderiranoga prosječnog troška.

Pregled nekih **temeljnih provjera na računima razreda 3:**

- **izdani su skladišni dokumenti za svu primljenu / preuzetu imovinu**

Događa se da se skladišni dokument ne izdaje zato što uz primitak imovine nije dostavljen račun. Ako je tako, do kraja izvještajnog razdoblja, a svakako prije popisa imovine, te dokumente treba izdati i obraditi u knjigovodstvu.

- **izdani su materijalni / robni dokumenti za svu prodanu ili na neki drugi način otuđenu imovinu**

U praksi nije rijedak slučaj da se, osobito za promete između organizacijskih jedinica jednoga poslovnog subjekta, pravodobno ne izdaju skladišni dokumenti. Dokumenti se moraju izdati svakako prije popisa imovine.

- **primljeni su računi za svu imovinu ako je ona nabavljena kupnjom**

Ta će se provjera napraviti uspoređivanjem nelikvidiranih ulaznih skladišnih dokumenata. U ovoj okolnosti likvidacija podrazumijeva povezivanje skladišnog dokumenta s primljenim računom za primljene stvari. Ako račun nije primljen, a ugovorena je kupnja te su stvari preuzete, potrebno je odobrenje računa obveza proknjižiti jer primljeni račun za ovu vrstu događaja nije jedini vjerodostojni dokument. Naime, računovodstvena pravila nalažu da se bilježi svaka promjena na imovini, pri čemu dokumentacija na temelju koje se ona bilježi može biti raznovrsna. Račun je jedan od najuobičajenijih, ali ne i jedini dokument koji prati promjenu na imovini.

Ako nije zaprimljen račun, a riječ je o obvezniku obračunavanja PDV koji zaračunani PDV može priznati kao pretporez, neće ga moći priznati kao potraživanje. Pri utvrđivanju vrijednosti nabave zaliha, poduzetnik mora znati može li priznati PDV, ako je obveznik obračunavanja PDV-a, odnosno nemogućnosti njegova priznavanja ako nije obveznik obračunavanja PDV-a.

Primjer:

Trgovačko društvo je primilo stvari koje imaju obilježje materijala za proizvodnju. Uz primitak materijala primljen je robni dokument prodavatelja, ali na njemu nije istaknuta vrijednost. Skladišna služba je izdala robni dokument koji ne uključuje vrijednost nabave.

Do vremena kada bi materijalno knjigovodstvo trebalo unijeti vrijednost tog materijala radi vrijednosnog zaduživanja skladišta, nije zaprimljen račun prodavatelja, ali raspolaže se kupoprodajnim dokumentom (npr. ugovorom, prihvaćenom narudžbenicom / ponudom i sl.) na kojoj je vidljiva ugovorena vrijednost tog materijala bez PDV -a; u primjeru 100,00 € kn. Ako nema točnog podatka o kupoprodajnoj cijeni, nema zapreke da se privremeno zaduženje napravi i na temelju izračuna (kalkulacije) za nabavu tog materijala.

Stoga, iako materijalno knjigovodstvo nije raspolagalo računom za taj materijal, imalo je podatak o vrijednosti nabave prema kojoj je zadužilo zalihe.

Nakon nekog vremena, a u vrijeme dok još materijal nije bio utrošen, dobiven je račun prodavatelja na kojemu je bila istaknuta ukupna svota od 95,00 € (naknada =76,00 €, a PDV = 19,00 €).

Trgovačko društvo je obveznik obračunavanja PDV-a u RH te može zaračunani (ulazni) PDV priznati pretpozorom.

Knjiženje: Priznavanje zaliha iako za nabavu u trenutku njihova preuzimanja nije primljen račun prodavatelja

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zalihe	3100	100,00	
	Obveze za nezaračunane primitke zaliha <i>Za primljeni materijal</i>	2240		100,00
2.	Pretporez-25%	140012	19,00	
	Obveze za nezaračunane primitke zaliha	2240	76,00	
	Dobavljači dobara <i>Za primljeni račun</i>	2200		95,00
3.	Zalihe	3100	24,00	
	Obveze za nezaračunane primitke zaliha <i>Za usklađenje nezaračunane vrijednosti sa stvarnom vrijednosti</i>	2240		24,00

U primjeru se nije koristila skupina računa 30, *Obračun troškova kupnje zaliha* koji se uobičajeno koristi ako se nabavljaju zalihe koje imaju više sastavnica svoje nabavne vrijednosti (npr. vrijednost sirovina i materijala i niz značajnih ovisnih troškova nabave, npr. prijevoz, pretovar / istovar, carina, posebni porezi i sl.).

Ako bi se ipak koristila ta skupina računa, knjiženja bi bila nešto drukčija jer bi se vrijednost nabave „prikupljala“.

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Vrijednost materijala	3000	100,00	
	Obveze za nezaračunane primitke zaliha <i>Za primljeni materijal</i>	2240		100,00
2.	Pretporez - 25 %	140012	19,00	
	Obveze za nezaračunane primitke zaliha	2240	76,00	
	Dobavljači dobara <i>Za primljeni račun</i>	2200		95,00
3.	Vrijednost materijala	3000	24,00	
	Obveze za nezaračunane primitke zaliha <i>Za usklađenje nezaračunane vrijednosti sa stvarnom vrijednosti</i>	2240		24,00
4.	Obračun nabave	3090	76,00	
	Vrijednost materijala <i>Za obračun troškova kupnje</i>	3000		76,00
5.	Zalihe	3100	76,00	
	Obračun nabave <i>Za prijenos u zalihe sirovina i materijala</i>	3090		76,00

Ako trgovačko društvo ne bi moglo priznati zaračunani mu PDV kao pretporez, njegova svota bi postala dio vrijednosti računa zaliha.

➤ **Na jednak su način knjiženi skladišni dokumenti koji se rjeđe javljaju (npr. povratnice imovine od dobavljača, kupaca i sl.).**

Bez obzira na način knjiženja tih dokumenata, stanje imovine, ako su oni proknjiženi, bit će točno. No

ako se oni knjiže na različit način (npr. jednom kao storno ulaza / izlaza imovine, a drugi put kao povećanje (ulaz) / smanjenje (izlaz) stanja), neće postojati ujednačenost knjiženja istovrsnih poslovnih promjena. To neće utjecati na stanje stvari (imovine), ali će otežavati uspoređivanje istovrsnih poslovnih događaja.

➤ **Ako imovina nije stečena kupnjom, postoje knjigovodstveni dokumenti za te načine stjecanja imovine.**

U nekim okolnostima imovina) može priteći i na temelju npr. darivanja. Bez obzira na to što ona nije kupljena, treba se iskazati u skladišnoj evidenciji i posebno se treba označiti izvor njezina stjecanja kako bi joj se u knjigovodstvu pridružilo odgovarajuće obilježje radi ispravnog iskazivanja u glavnoj knjizi. S obzirom na to da stvar odnosno ono što se smatra materijalnom imovinom prema odredbama drugih propisa ne mora u računovodstvenim okolnostima biti imovina, pozornost treba obratiti na to udovoljava li stvar kriterijima za priznavanje imovine prema odredbama računovodstvenih standarda. Ovaj postupak identificiranja stvari imovinom u računovodstvenom smislu ne ovisi o načinu njezina stjecanja. Dakle, i primljene stvari u obliku darivanja moraju se preispitati na ovu okolnost.

➤ **Ako je imovina stjecana na različite načine, prate je različite vrste skladišnih dokumenata pridružene takvim načinima stjecanja imovine.**

Vrste skladišnih dokumenata mogu biti različite. One nisu uređene niti jednim propisom. Dakle, svaki poduzetnik može sam odrediti na temelju koje će vrste skladišnih dokumenta iskazivati istovrsne poslovne promjene koje utječu na promete odnosno stanja imovine u skladištima. Neki od skladišnih dokumenata su: primka, izdatnica, otpremnica, predatnica, međuskladišnica, povratnica, popisni višak / manjak, zapisnik, revers (posudba) i dr. Oni su uobičajeni u poslovnoj praksi.

➤ **Usklađene su knjigovodstvene kartice poslovnog subjekta s usporedivim knjigovodstvenim karticama dobavljača imovine.**

Usklađenje je osobito bitno za one dobavljače od kojih se nabavlja velika količina robe. Upozorava se na to da se ne usklađuju samo stanja na usporednim računima (karticama) nego i promet (isporuke i podmirjenja obveza). Razlike u prometima upućuju na to da nije sva imovina bila predmet skladišnih evidencija, te time nije uključena u daljnje poslovne procese.

➤ **Svi su skladišni dokumenti provedeni u materijalnim evidencijama.**

Zbog raznih nejasnoća može biti odgođeno knjiženje prometa u skladišnim evidencijama. Sada treba riješiti nejasnoće i provesti te dokumente.

➤ **Svi su skladišni dokumenti proslijedeni u knjigovodstvo.**

➤ **U knjigovodstvu su proknjiženi svi skladišni dokumenti kojima je pridodana vrijednost i koji su postali knjigovodstveni dokumenti.**

Tome treba posvetiti osobitu pozornost ako se knjigovodstveni dokumenti knjiže na mjestu i u vremenu različitom od knjiženja skladišnih dokumenata.

➤ **Ne postoje razlike između zaračunanih i primljenih količina imovine.**

Ako navedene razlike postoje, treba napraviti usklađenje. Ako se to propusti napraviti, razlike u vrijednostima između vrijednosti na računima i na kalkulacijama kojima se zaprima imovina bit će likvidirane ne netočan način. One će se pokazati kao razlike samo u vrijednostima koje treba međusobno uskladiti, a ne kao razlike u vrijednosti koje proizlaze iz različitih količina. Ako postoje razlike u količinama, njih moraju pratiti i odgovarajući dokumenti (npr. odobrenje, terećenje, storno dijela računa, naknadno dostavljanje računa i dr.).

- **Na odgovarajuće su knjigovodstvene račune imovine knjiženi svi ulazni dokumenti (npr. računi, darovnice, zapisnici, popisne razlike i dr.).**

S obzirom na to da se imovina mjeri, odnosno da joj se utvrđuje vrijednost prema načelima propisanim računovodstvenim standardima i računovodstvenim politikama, te da se prema načinu mjerenja knjiže i poslovni dokumenti koji su povezani s imovinom, treba usporediti odgovaraju li knjiženi dokumenti s elementima koji su korišteni pri sastavljanju kalkulacija na temelju kojih se iskazala vrijednost imovine u analitičkom knjigovodstvu odnosno u glavnoj knjizi.

- **Napravljena je pravilna razdioba između imovine i rashoda.**

Imovina je, u načelu, jednako definirana HSFI-ima i MRS-ovima.

Naime, ako se ne očekuju buduće koristi od prošlih događaja, ne može se u glavnoj knjizi iskazati pozicija imovine nego se zadužuje odgovarajuća pozicija rashoda.

- **Dosljedno su se provodile sve politike u vezi s priznavanjem pozicija imovine.**

Sve se navedene politike trebaju provoditi kroz cijelo izvještajno razdoblje. Naime, to je pretpostavka ispunjenja jednog od načela HSFI-ja i MRS-ova, dosljednost prezentiranja.

- **Pravilno se razvrstala imovine prema ročnosti na dugotrajnu i kratkotrajnu.**

Kratkotrajna imovina je imovina koja ispunjava sljedeće uvjete:

- ♦ očekuje se da će se realizirati ili se drži za prodaju ili potrošnju u redovitom tijeku poslovanja
- ♦ primarno se drži za trgovanje
- ♦ očekuje se da će se realizirati unutar dvanaest mjeseci od datuma bilance
- ♦ novac ili novčani ekvivalent, osim ako mu je ograničena mogućnost razmjene ili uporabe za podmirivanje obveza za razdoblje od najmanje dvanaest mjeseci od datuma bilance (HSFI 1, t. 1.12.).
- **Imovina je pravilno mjerena, odnosno pravilno je utvrđena svota po kojoj se ona priznala (knjižila) i iskazivala u bilančnim pozicijama.**

Ona se može mjeriti na različite načine: povijesni trošak, tekući trošak, ostvariva (utrživa) vrijednost, sadašnja vrijednost i fer vrijednost.

S obzirom na to da su zalihe poseban oblik imovine, imaju uređen način mjerenja. One se početno mjere po povijesnom trošku – nabavnoj vrijednosti u vrijeme stjecanja zaliha. To je temeljni pristup mjerenju zaliha. No, one se u određenim okolnostima ne

mjere po trošku nabave, već po čistoj (neto) utrživoj vrijednosti.

- **Ako je bilo potrebno, kratkotrajna imovina vrijednosno je usklađena.**

Treba provjeriti neto utrživu vrijednost svake vrste zaliha i usporediti je s vrijednošću zaliha iskazanom u poslovnim knjigama na datum bilanciranja. O tome mjere li se zalihe po jednoj ili drugoj vrijednosti odlučuje ona vrijednost koja je niža.

To ponekad može biti smanjenje vrijednosti zaliha, a ponekad povećanje njihove vrijednosti. Vrijednost se povećava ako su nestali uzroci smanjenja vrijednosti provedeni u prethodnom razdoblju.

Njezino povećanje ne smije prijeći početnu vrijednost zaliha jer je to opet niža vrijednost po kojoj se zalihe iskazuju.

Postoje i ograničenja pri provedbi tog postupka.

- Uobičajeno je da se otpis do neto utržive vrijednosti provodi predmet po predmet (HSFI 10.37.)
- Procjena neto utržive vrijednosti zaliha utemeljena je na dokazima u vrijeme procjene za zalihe za koje se očekuje da će biti uporabljene. (HSFI, 10.38.)
- Materijal i druge zalihe namijenjene proizvodni zaliha ne otpisuju se ispod troška nabave iako bi bile ispunjene pretpostavke za to ako se očekuje da će gotovi proizvodi kojih će biti sastavnice biti prodani po cijeni koja je jednaka ili iznad troškova nabave. (HSFI, 10.39.)
- Ako se koristi neto utrživa vrijednost za otpisivanje zaliha, ona se mora procjenjivati u svakom idućem razdoblju. (HSFI, 10.40.)

Primjer:

Trgovačko društvo posjeduje zalihe jedne vrste sirovina čija je vrijednosti 10.000,00 €. Na dan bilanciranja utvrđeno je da je njihova neto utrživa vrijednost 8.000,00 €.

Knjiženje: Vrijednosno usklađenje zaliha sirovina

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zalihe sirovina	3100	10.000,00	10.000,00
	Dobavljači <i>Za nabavu sirovina</i>	2200		
2.	Trošak vrijednosnog usklađenje	4460	2.000,00	2.000,00
	Vrijednosno usklađenje <i>Za vrijednosno usklađenje</i>	3190		

Ako se mora smanjiti vrijednost iskazanih zaliha, svota smanjenja iskazuje se rashodom razdoblja. Riječ je o rashodima koji se, ako zalihe nisu utrošene, ne smatraju i porezno rashodima u sustavu oporezivanja porezom na dobitak. Tek kada se te zalihe utroše, do tada porezno nepriznati rashodi postaju porezno priznatima. Stoga se upućuje obveznike poreza na dobitak da vrijednosno usklade zalihe odnosno da testiraju njihovu vrijednost što prije kako bi imali dovoljno vremena za njihovo otuđenje kako bi im to bilo porezno priznati rashod.

Moguće je i ukidanje prethodnoga vrijednosnog usklađenja.

Primjer:

Trgovačko društvo iz prethodnog primjera je u godini koja slijedi godinu u kojoj su zalihe vrijednosno usklađene procijenilo neto utrživu vrijednost tih zaliha jer nisu utrošene. Ona je 9.400,00 €.

Knjiženje: Djelomično ukidanje vrijednosno usklađenja zaliha sirovina

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zalihe sirovina	3100	10.000,00	
	Vrijednosno usklađenje <i>Za početno stanje</i>	3190		2.000,00
2.	Vrijednosno usklađenje	3190	1.400,00	
	Prihodi od ukidanja vrijednosnog usklađenja <i>Za djelomično ukidanje vrijednosnog usklađenja</i>	7840		1.400,00

➤ **Otkrivene su pogreške u vezi s priznavanjem i/ili mjerenjem kratkotrajne imovine.**

Prema odredbama HSFI-ja, pogreške se mogu ispravljati na nekoliko načina (HSFI 3, t. 3.30. – 3.32.). Značajne se pogreške mogu ispraviti u određenim okolnostima i u tekućem razdoblju.

Pri provjeri stanja u skupini računa 30 i 31 provjeravaju se postupci navedeni u nastavku.

Bitno je napomenuti da provjera računa, bilo da je riječ o provjeri računa analitičkih knjigovodstava ili o provjeri računa financijskog knjigovodstva, kako sadržajna tako i logička odnosno matematička, objedinjuje i provjeru prometa računa i provjeru njihova stanja.

Prije nego što se pristupi provjeri ovih knjigovodstvenih računa, treba usporediti naturalne pokazatelje iskazane u skladišnoj evidenciji s onim podacima koji su iskazani u analitičkom knjigovodstvu materijala.

Između skladišne evidencije i analitičkog knjigovodstva treba uskladiti i promete i stanja naturalnih podataka.

Pri provjeri računa ovih skupina računa treba utvrditi:

➤ **Je li došlo do promjene računovodstvene politike u vezi s iskazivanjem prometa na ovim računima?**

Ako je došlo do promjene računovodstvene politike, tada promjene treba kvantificirati.

➤ **Jesu li zaključna stanja prethodnog razdoblja ispravno donesena u tekuće izvještajno razdoblje?**

➤ **Jesu li usklađeni podatci o prometima i stanju u materijalnom i financijskom knjigovodstvu?**

➤ **Jesu li proknjiženi manjkovi koji su nastali krađom ili drugim načinom otuđenja zaliha?**

Ako su zalihe ukradene, ako je nastao transportni kalo, treba proknjižiti smanjenje stanja zaliha.

➤ **Jesu li proknjižene popisne razlike?**

Ako je tijekom godine proveden popis zaliha, trebalo je proknjižiti popisne razlike. Nakon unosa popisnih razlika, bez obzira na to kada je popis rađen, potrebno je još jednom provjeriti količinsko stanje na karticama materijalnog knjigovodstva s popisnim

(stvarnim) stanjem kako bi se izbjegla mogućnost pogrešnog knjiženja popisnih razlika.

➤ **Koriste li se pri nabavi kratkotrajne imovine razreda 3 računi skupine 30?**

Ako se ti računi koriste, treba pripaziti na to jesu li zatvoreni. Mogu ostati otvoreni samo ako postupak nabave zaliha nije završen.

➤ **Koristi li se račun 224 – Obveze prema dobavljačima za nefakturirane, a preuzete isporuke robe i usluge pri zaduženju računa skupine 30 odnosno skupine 31?**

Ako se koristi račun 224, tada treba:

a) *usporediti potražni promet tog računa s dugovnim prometima računa skupine 30 odnosno skupine 31, ovisno o tome koristi li se skupina računa 30*

Ako se poduzetnik bavi i trgovinom i proizvodnjom, uputno je račun 224 analitički razraditi kako bi se prometi na odgovarajućem analitičkom računu računa 224 mogli usporediti sa zaduženjem računa skupine 30 odnosno skupine 31.

b) *usporediti potražne promete računa dobavljača za imovinu evidentiranu na računima razreda 3, osim računa skupine 37, s dugovnim prometima računa 224*

c) *analizirati stanje računa 224.*

Ako postoje nelikvidirani materijalni dokumenti, treba ih usporediti sa stanjem računa. Njihove vrijednosti trebaju biti istovjetne. Sve ostale razlike, u pravilu razlike između vrijednosti po kojoj je materijal zaprimljen u materijalno knjigovodstvo i one koja je stvarno zaračunana, treba knjižiti ili na teret rashoda tekućeg razdoblja ili u korist prihoda tekućeg razdoblja. Te bi razlike trebale biti neznatne. Ako bi bile znatne, potrebno je istražiti jesu li utrošene zalihe na koje se odnose te razlike.

Ako su primatelj i isporučitelj zaliha obveznici obračunavanja PDV-a, na računu 2240 – Obveze za nezaračunane, a preuzete isporuke dobara i usluga mogla bi se kod primatelja iskazati ukupna obveza ili samo njezin dio koji se odnosi na vrijednost zaliha, odnosno ona svota za koju se terete zalihe.

➤ **Terete li se za primitak materijala izravno rashodi?**

Ako se materijal ne skladišti nego se odmah upotrebljava, izdatci za njegovu nabavu, prema računovodstvenim politikama, mogu se izravno knjižiti na teret rashoda, odnosno nekoga drugog odgovarajućeg računa. No, i tada trebaju postojati i naturalni i vrijednosni pokazatelji o nepotrošenom materijalu jer se on krajem obračunskog razdoblja treba iskazati kao imovina, a ne kao rashod. O tome treba posebno voditi računa pri popisu imovine. Ovakvom načinu iskazivanja rashoda treba oprezno pristupiti jer bez pouzdanog praćenja poslovnog trošenja materijala, sva nabava materijala mogla bi se priznati poslovnim rashodom. Tada bi i neposlovni rashod (primjerice privatno korištenje) mogao biti priznat rashodom u sustavu oporezivanja dobitka, što porezno nije prihvatljivo. Naime, popisom materijala koji bi trebao biti korektiv iskazanim rashodima, samo se utvrđuje stvarno stanje bez obzira na namjenu trošenja.

➤ **Je li pravilno razdužen materijal terećenjem odgovarajućih računa?**

Pritom on ne treba nužno biti razdužen na teret razreda 4, već može biti terećeno i neko drugo skladište materijala, potraživanja na osnovi posuđene robe, račun izuzimanja i sl. Dakle, dobra koja se nalaze na knjigovodstvenom računu 31 – *Sirovine i materijal na zalih*, mogu imati različite namjene pa se tako mogu zaduživati i različiti knjigovodstveni računu.

➤ **Je li isknjižen rashodovani, otpisani, neupotrebivi materijal?**

S obzirom na to da takav materijal nema više obilježje imovine, potrebno ga je isknjižiti. Pritom treba voditi brigu o poreznom položaju takvih isknjiženja. Iako nije uvijek izrijekom navedeno, nedvojbeno je da se u sustavu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost porezno mogu priznati samo oni rashodi koji su u okviru odgovarajućih manjkova propisani komorskim odlukama. Porezno se priznaju i rashodi imovine kada je pri uništenju rashodovane robe (materijala) iznad tih svota nazočan djelatnik Porezne uprave ili je rashod posljedica više sile ili krađe, o čemu postoji vjerodostojna dokumentacija.

Ako pri uništenju dobara nije prisutan djelatnik Porezne uprave, tada se mora raspolagati dokumentacijom nadležnih tijela ili institucija o količini preuzetih dobara koja su dana na uništenje ili zbrinjavanje. Te potvrde se u praksi teško dobiju pa ostaje pitanje kako se postaviti u toj okolnosti odnosno koji bi to vjerodostojni dokument mogao dokazati ovu vrstu prometa odnosno zbrinjavanja? S obzirom na to da porezni propisi to ne razmatraju, smatramo da bilo koji dokument kojim bi se mogla dokazati povezanost između predaje i preuzimanja materijala, nakon prethodnog poziva Poreznoj upravi da sudjeluje u uništenju materijala, bio prihvatljiv. To uistinu ovisi od situacije do situacije i podložno je procjeni Porezne uprave.

Pozornost treba obratiti i na to da se neke vrste stvari moraju zbrinjavati prema propisima koji su povezani sa sustavom održiva gospodarenja otpadom.

➤ **Treba li vrijednosno uskladiti vrijednost zaliha?**

Vrijednosno se usklađenje provodi u okolnostima predviđenim računovodstvenim standardima koje primjenjuje poduzetnik. Riječ je o neto utrživoj vrijednosti (HSFI, t. 10.4., odnosno MRS 2, t. 6.)

Ako je neto utrživa vrijednost zaliha niža od one koja je knjigovodstveno iskazana, tada treba pristupiti knjiženju vrijednosnog usklađenja zaliha. Vrijeme obveznog utvrđivanja neto utržive vrijednosti nije propisano.

HSFI 10 (t. 10.36. – 10.38.) traži utvrđivanje konkurentnosti zaliha, što je povezano s mogućim ispravkom vrijednosti.

Otpisivanje vrijednosti zaliha ispod troškova do neto utržive vrijednosti u skladu je s načelom opreznosti.

Ako je vrijednost zaliha svedena na neto utrživu vrijednost, ona se iznova utvrđuje u svakom sljedećem razdoblju.

**DOKUPLJENE MINUTE ZA SAVJETE
AKTIVIRAJU SE PO PRIMLJENOJ UPLATI**

4.2. PROVJERA RAČUNA SKUPINE 32, 35 I 36

Pri provjeri stanja u skupini računa 32, 35 i 36 provjeravaju se:

- rezervni dijelovi na zalih, sitan inventar na zalih, ambalaža na zalih, autogume na zalih – skupina računa 32 i 35
- sitan inventar, ambalaža i autogume u uporabi – skupina računa 36.

Osim što u obzir treba uzeti napomene koje su dane u prethodnoj točki ovoga dijela provjera, a koje se na odgovarajući način trebaju primijeniti i na ove skupine računa, *treba provjeriti:*

➤ **Jesu li možda iz stare opreme izdvojeni njezini dijelovi koji mogu dobiti obilježje rezervnih dijelova?**

➤ **Je li imovina pravilno razvrstana u sitni inventar?**

Iako se imovina može koristiti više od godinu dana, ako se njome pretežiti dio prihoda stekne unutar prve godine dana od dana stjecanja, tada je opravdano iskazati je kao kratkotrajnu imovinu – sitni inventar i stoga troškove njenog stjecanja priznati rashodima u trenutku njene nabave (Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave, *kl. 410-01/03-01/509*, od 22. svibnja 2003. godine, objavljeno u časopisu *Pravo i porezi*, br. 9/03., str. 85.). Jednako tako, u sustavu oporezivanja porezom na dobitak propisano je sa se za porezne potrebe dugotrajnim materijalnom imovinom smatraju samo one stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 464,53 € (prijašnjih 3.500,00 kn) i vijek trajanja dulji od godinu dana. Stoga, ako se prikloni poreznom uređenju, dugotrajna imovina koja ima vrijednost 464,53 € i niže, svrstava se u sitni inventar. Poduzetnik može prihvatiti porezne zahtjeve za razvrstavanje dugotrajne nefinancijske imovine u sitni inventar, ali može tu imovini ostaviti i u skupini dugotrajne imovine. To ovisi o njegovim računovodstvenim politikama u vezi s imovinom.

➤ **Je li pravilno razvrstana kratkotrajna imovina u odgovarajuće skupine računa razreda 3?**

O pravilnom razvrstavanju imovine razreda 3 ovisi i pravilan iskaz rashoda s osnove uporabe te imovine. Tu osobitu pozornost treba obratiti na pravilno razvrstavanje *dijelovi na zalih*. Naime, rezervni dijelovi, bez obzira na njihovu vrijednost, mogu ili izravno teretiti troškove tekućeg razdoblja ili troškove proizvodnje ili, ako su u vezi s obavljanjem usluga, troškove razdoblja u kojem je usluga dovršena.

➤ **Nije li možda nabava sitnog inventara proknjižena kao izravan materijalni rashod?**

Ne bi bilo prikladno da se nabava sitnog inventara pri nabavi izravno iskaže kao rashod razdoblja bez obzira na to što je možda računovodstvena politika takva da se sitni inventara jednokratno otpisuje.

Knjiženje: Otpis sitnog inventara ako se primjenjuje politika 100 % otpisa pri njegovoj nabavi

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Sitni inventar	3600	320,00	
	Pretporez - 25%	140012	80,00	
	Dobavljači dobara	2200		400,00
	<i>Za primljeni račun u vezi s kupnjom sitnog inventara</i>			

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
2.	Trošak otpisa Otpis sitnog inventara <i>Za otpis sitnog inventara prema računovodstvenim politikama</i>	4012 3630	320,00	320,00

➤ **Je li rashodovan sitan inventar koji se više ne koristi?**

I ovdje treba voditi brigu o odredbama propisa iz područja oporezivanja porezom na dodanu vrijednost.

Naime, ne postoji obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost pri rashodu kratkotrajne imovine, baš kao što ne postoji pri rashodu dugotrajne imovine. Naime, tim činom nije nastao promet (isporuka) rashodovane imovine.

U praksi se pojmom rashodovanja imovine smatra okolnost kada ona poduzetniku više ne koristi pa time u računovodstvenom smislu gubi obilježje imovine. Pri tome nije bitan razlog njezine „nekorisnosti“.

Knjiženje: Rashod sitnog inventara koji u trenutku rashoda nije u potpunosti otpisan

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
5 ^o .	Sitni inventar Otpis sitnog inventara Za dio neraspoređenog dobitka <i>Za početno stanje sitnog inventara</i>	3600 3630 9403	500,00	40,00 460,00
1.	Trošak otpisa Otpis sitnog inventara <i>Za rashod sitnog inventara</i>	4040 3630	460,00	460,00
2.	Otpis sitnog inventara Sitni inventar <i>Za isknjiženje rashodovanoga sitnog inventara</i>	3630 3600	500,00	500,00

Često se rashod imovine veže za njezinu prodaju. No, riječ je o dvama različitim poslovnim događajima pa imovinu ne treba rashodovati ako se ona prodaje, nego se ona pri prodaji samo isknjižava. No svakako da postoji mogućnost prodaje rashodovane imovine. Prodaja imovine je oporezivi promet gdje je porezna osnovica naknada za isporuku. Pri tome nije bitno iskazuje li se u računovodstvenom smislu taj promet prema neto načelu (prihod / rashod je razlika između prodajne i knjigovodstvene vrijednosti) ili bruto načelu (prihod je jednak potraživanju od kupca).

➤ **Je li otuđen rashodovani sitan inventar?**

Ako je rashodovani sitni inventar otuđen, treba obratiti pozornost na porezni položaj toga otuđenja. Ako je prodan, ako ga je prodao obveznik poreza na dodanu vrijednost, PDV treba obračunati. Ako je darovan, PDV treba obračunati.

➤ **Zaprima li se sitan inventar na skladište ili se izravno daje na uporabu?**

Ovisno o odgovoru na postavljeno pitanje, treba uskladiti i knjiženja nabave sitnog inventara. U pravilu se on odmah daje na uporabu.

➤ **Je li obavljen obračun otpisa, utroška sitnog inventara?**

Sitan se inventar može otpisati ili jednokratno pri stavljanju u uporabu ili na drugi odgovarajući način.

Knjiženje: Otpis sitnog inventara ako se primjenjuje politika 50 % otpisa pri njegovoj nabavi

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Sitni inventar Pretporez - 25% Dobavljači dobara <i>Za primljeni račun u vezi s kupnjom sitnog inventara</i>	3600 140012 2200	600,00 150,00	750,00
2.	Trošak otpisa Troškovi otpisa <i>Za otpis sitnog inventara prema računovodstvenim politikama</i>	4040 3630	300,00	300,00

I nakon otpisa sitnog inventara, ako se on i nadalje koristi, on se iskazuje u financijskom knjigovodstvu i s nabavnom vrijednošću i s njoj pripadajućim ispravkom vrijednosti. Dakako, treba biti prisutan i u analitičkom knjigovodstvu sitnog inventara.

No, ako je sitni inventar rashodovan, nije primjeren da se i dalje nalazi u poslovnim knjigama, ali treba pripaziti na njegovo otuđenje. S obzirom na način otuđenje (prodaja, darovanje, uništenje i dr.), mogu nastati različita porezna postupanja.

➤ **Je li se dosljedno primjenjivala usvojena metoda otpisa?**

S obzirom na to da knjigovodstvenim propisima nisu propisane metode otpisa sitnog inventara, sam poduzetnik treba donijeti odluku, tj. usvojiti politiku otpisa sitnog inventara, koju po usvajanju treba dosljedno primjenjivati.

U podskupini računa 351 iskazuje se **vlastita ambalaža** na zalihi (tuđa se izvanbilančno priznaje), a u podskupini računa 352 **autogume** na zalihi.

Ambalaža se dijeli prema raznim kriterijima, a prema odredbama posebnih propisa može biti jednokratna, povratna ili višekratna. Vlastita povratna ambalaža bila bi predmet iskazivanja na računima podskupine 351.

Poduzetnici koji imaju na zalihama autogume za osobne automobile za koje ne mogu u cijelosti priznati zaračunani PDV kao pretporez i pri nabavi autoguma mogu pretporezom iskazati samo 50 % zaračunanog PDV-a, dok preostalih 50 % čini sastavni dio troška nabave autoguma. No, smatramo da autogume koje se koriste dio godine (npr. zimske autogume) ne bi trebale imati obilježje autoguma na zalihima nakon što su stavljene u uporabu jer se one koriste. U suprotnome bi se one trebale „skidati“ sa zalihe, a potom nakon prestanka sezone u kojoj se koriste vraćati na zalihu.

4.3. PROVJERA SKUPINE RAČUNA 37

U ovoj se skupini računa iskazuju **predujmovi dobavljačima sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara i autoguma.**

Na ovoj skupini računa, ovisno o namjeni danih predujmova koji su u vezi s nabavom kratkotrajne imovine što se evidentira na ostalim skupinama računa razreda 3 (skupine računa 31, 32, 35, 36),

RAČUNOVODSTVO

evidentirani su dani predujmovi. Uz navedeno, još jedan kriterij razvrstavanja danih predujmova, prema odluci poduzetnika, može biti i sjedište odnosno prebivalište (tuzemstvo, inozemstvo) primatelja predujma. Pritom nije bitno je li za njih primljen (porezni) račun poduzetnika koji se nalazi u sustavu PDV-a. Ovisno o tome je li primljen porezni račun za dani predujam, ovisit će svota predujma koja će biti evidentirana na ovom računu.

Knjiženje: Dani predujmovi za nabavu zaliha s isporukom u sljedećem obračunskom razdoblju u sustavu obračuna PDV-a

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Dani predujmovi - nisu primljeni ulazni računi za dani predujam Transakcijski račun <i>Za dani predujam</i>	3700 1000	12.500,00	12.500,00
2.	Dani predujmovi - nisu primljeni ulazni računi za dani predujam Dani predujmovi - primljeni ulazni računi za dani predujam Pretporez iz danih predujmova po primljenom računu za dani predujam <i>Za primljeni račun za prethodno dani predujam za nabavu materijala</i>	3700 3701 140022	12.500,00 10.000,00 2.500,00	
3.	Potraživanja za pretporez po obračunu PDV-a Pretporez iz danih predujmova po primljenom računu za dani predujam <i>Za obračun PDV u obračunskom razdoblju u kojem je primljen račun za dani predujam</i>	1407 140022	2.500,00	2.500,00
4.	Zalihe sirovina i materijala Pretporez iz računa za primljena dobra Dobavljači za dobra <i>Za primljeni račun za isporučena dobra (materijal)</i>	3100 140012 22000	10.000,00 2.500,00	12.500,00
5.	Pretporez iz danih predujmova po primljenom računu za dani predujam Dobavljači za dobra Dani predujmovi - primljeni ulazni računi za dani predujam <i>Za prijenos svote predujma radi podmirenja obveze prema dobavljačima dobara</i>	140022 22000 3701	2.500,00 12.500,00 10.000,00	
6.	Pretporez iz računa za primljena dobra Pretporez iz danih predujmova po primljenom računu za dani predujam <i>Za prijenos svote predujma radi podmirenja obveze prema dobavljačima dobara</i>	140012 140022		2.500,00 2.500,00

Pretpostavke knjiženja:

- ♦ isporučitelj i primatelj su obveznici obračunavanja PDV-a
- ♦ predujam za nabavu dan je u jednom obračunskom razdoblju PDV-a, a dobra su isporučena u sljedećem obračunskom razdoblju

- ♦ primatelj dobara nema ograničenja u priznavanju pretporeza
- ♦ pri nabavi zaliha ne uporabljuje se račun 2240.
- Poduzetnik treba provjeriti jesu li odgovarajuće svote s dugovne strane računa dobavljača za nabavu kratkotrajne imovine iz razreda 3, a za koje nisu primljeni računi za obavljene isporuke, iskazane kao predujmovi u okviru skupine računa 37?

Tijekom godine, izvještajnog poreznog razdoblja, a zbog kolanja dokumentacije, često se u trenutku plaćanja dobavljača ne zna je li riječ o plaćanju predujma za buduću isporuku ili o plaćanju računa za obavljenu isporuku.

Stoga je tek pri godišnjem usklađenju prometa računa dobavljača uočljivo imaju li neka plaćanja obilježje predujmova za buduće isporuke.

- Jesu li za dane predujmove, ako su predujmovi dani obveznicima poreza na dodanu vrijednost, dobiveni (porezni) računi?

Tek po primitku ulaznoga (poreznog) računa za dani predujam davatelj novca može odbiti pretporez. Ako tog računa ne bi bilo, obračunska obveza PDV-a davatelju predujma bila bi veća nego što stvarno jest. Stoga, ako u poreznom razdoblju dobro nije isporučeno, poduzetnik treba sve svoje dobavljače kojima je dao predujam pozvati na njegovo izdavanje i dostavljanje.

Za primljeni račun za dani predujam za nabavu zaliha nije prikladno knjižiti obveze prema dobavljačima stoga što nije ispunjena osnovna pretpostavka za odobrenje računa obveze prema dobavljaču: ... *sadašnja obveza... proizišla iz prošlih transakcija i poslovnih događaja za čije se podmirenje očekuje da će doći do odljeva resursa iz poduzetnika...*

Ako je riječ o predujmovima za nabave u okviru razreda 3 koji su dani osobama koje nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost, ne mogu se od njih zahtijevati porezni računi jer nisu obveznici PDV-a, ali se od njih ne mogu tražiti ni računi za isporuku (predujma, novca). Oni se ne mogu tražiti jer stvarne isporuke nije bilo, pa stoga nema ni osnove za izdavanje računa kojim se zaračunava isporuka.

- Postoje li pretpostavke za vrijednosno usklađenje danih predujmova?

Ova je vrsta predujma u svojoj biti potraživanje od budućeg isporučitelja (dobavljača).

Ako je izvjesno da primatelj predujma neće ni vratiti plaćeni predujam niti isporučiti dobra za koja je predujam dan, tada potraživanje na osnovi danih predujmova treba vrijednosno uskladiti ili otpisati.

Mislimo da otpis danih predujmova za nabavu kratkotrajne imovine, što se iskazuje rashodom, treba smatrati, osim u Zakonom o porezu na dobit predviđenim situacijama, porezno nepriznatim, jer to potraživanje u prethodnim knjiženjima nije izravno bilo priznato kao prihod.

Za narudžbe naših izdanja ili dokupa minuta za savjete, pisana mišljenja i dr., molimo javiti se na broj (01)/4699-760; mob. 099/4699-760 ili e-poštu: rrif@rrif.hr

RAZRED 4

5. PROVJERE NA RAČUNIMA TROŠKOVA PRIJE IZRADE RAČUNA DOBITKA I GUBITKA

Cilj kontrole troškova u razredu 4 – *Troškovi prema vrstama, financijski i ostali rashodi* jest utvrđivanje ispravnosti proknjiženih stavki. Temeljno je pravilo da se u troškove izvještajnog razdoblja mogu uključivati samo oni troškovi koji su nastali u svezi s obavljanjem djelatnosti ili su posljedica obavljanja djelatnosti.

Obilježje računa u razredu 4 jest da **ne mogu sadržavati prenesena stanja iz prethodne poslovne godine**. Svi troškovi i rashodi iz razreda 4 za tekuću godinu trebaju biti **preneseni na račune**:

- **skupine 70 – 72 radi pokrivanja prihoda te godine** (u pravilu je to u trgovačkoj djelatnosti i najvećim dijelom u uslužnim djelatnostima) ili
- **razreda 6 radi uračunavanja u zalihe nedovršene proizvodnje ili gotovih proizvoda te nedovršenih usluga** (proizvodna i neke uslužne djelatnosti). O pravilima koja vrijede za taj raspored bit će riječi u t. 5.10. ovog članka.

Za iskazivanje troškova u poslovnim knjigama vrijede opća pravila, stoga je za sve troškove potrebno utvrditi:

- jesu li svi **proknjiženi prema načelu nastanka događaja**
- postoji li za njihov nastanak **vjerodostojna dokumentacija** i je li knjigovodstvene isprave potpisala ili odobrila osoba odgovorna za kontrolu vjerodostojnosti isprava u skladu s propisanim pravilima
- **jesu li preneseni troškovi s računa aktivnih vremenskih razgraničenja** koji su bili iskazani u 2022. godini jer su bili unaprijed plaćeni, a odnose se na 2023. godinu.

Računi razreda 4 mogu sadržavati i neke troškove koji se u smislu poreza na dobit smatraju **nepriznatima** (u cijelosti ili djelomično), ali i one koji se smatraju **oporezivim primitcima** fizičkih osoba što za posljedicu ima obračun i plaćanje poreza na dohodak i prireza te doprinosa.

5.1. KONTROLA PRAVLINOSTI ISKAZIVANJA MATERIJALNIH TROŠKOVA (40)

Na računima materijalnih troškova potrebno je utvrditi:

- **je li ispravno proknjižen utrošak materijala koji se nije skladištio nego je izravno utrošen**

Zbog prirode poslovnih procesa može se odrediti koje se nabave evidentiraju izravno na trošak, te se mogu uporabiti bez skladištenja (dobra koja se odmah potroše – iskoriste u poslovnom procesu). Pritom treba odrediti osobu koja će likvidirati (preuzeti i svojim potpisom potvrditi) takvo izravno preuzimanje i trošenje.

- **je li u graditeljstvu, kad investitor nabavlja zemljište za gradnju objekta, nabavljeno zemljište knjiženo kao trošak proizvodnje**

Na taj način se uspostavlja potpunija kontrola prijenosa troškova u vrijednost proizvodnje. Treba

voditi računa i o tome da se prilikom rasporeda troškova kod investitora koji grade građevine za tržište zemljište može voditi odvojeno od troškova gradnje ali i ne mora.

- jesu li na teret troškova **uredskog materijala** knjižene omotnice s oznakom tvrtke, čestitke za blagane poslovnim partnerima, memorandumi na kojima su navedeni propisani podatci tvrtke, tipski računi i sl. tiskanice kojima se društvo služi u svakodnevnom poslovanju
- **jesu li nabavljena prirodna izvorska voda te topli i hladni bezalkoholni napitci za zaposlenike** knjiženi kao materijalni trošak

Oporezivim primitcima po osnovi nesamostalnog rada ne smatraju se voda te topli i hladni napitci (bezalkoholni, npr. čaj, kava, sokovi, vode s okusom i sl.) koje poslodavac na svoj teret omogućuje radnicima za vrijeme radnog vremena. **Pritom se za prirodnu izvorsku vodu može priznati pretporez, a za ostale napitke odbitak pretporeza nije dopušten.**

- jesu li **računi troškova radne odjeće** (4005 i 4016) terećeni za radnu odjeću čija je nabava opravdana – u cilju je prevencije ozljeda u skladu s pravilima zaštite na radu ili je nabavljena u skladu s internim aktima

Ako je riječ o posebnoj radnoj odjeći obilježenoj nazivom ili znakom poslodavca tada se ona ne smatra primitkom od nesamostalnog rada.

- jesu li na računu 402 bili evidentirani svi **troškovi istraživanja te troškovi razvoja koji ne ispunjavaju uvjete za priznavanje nematerijalne imovine** prema HSFI-ju 5 – *Dugotrajna nematerijalna imovina* i MRS-u 38 – *Nematerijalna imovina*
- jesu li na računu 403 evidentirani troškovi neodvojive **ambalaže**, ali ne i naknade za ambalažu koje se plaćaju Fondu za zaštitu okoliša i energetsku učinkovitost

Naknade za ambalažu propisane Pravilnikom o ambalaži i otpadnoj ambalaži (Nar. nov., br. 88/15. – 144/20.) evidentiraju se na teret računa 4671.

- **vodi li se za sitni inventar i autogume** na zaliha koje su jednokratno otpisane, a evidentiraju se prema mjestu troška ili uporabe u okviru skupine 36 sve do rashodovanja, prodaje ili otuđenja kad se zatvaraju ti računi
- **jesu li materijalni troškovi goriva i pričuvnih dijelova nastali pri uporabi osobnih automobila za prijevoz članova uprave i ostalih zaposlenika podijeljeni** na dio (50 % troška + 50 % pretporeza) koji se porezno ne priznaje i na dio (50 %) koji se priznaje s motrišta poreza na dobitak ako se s te osnove ne obračunava plaća

Ako se u svrhu korištenja osobnim automobilima za privatne potrebe tijekom godine obračunavala plaća, tada se svi troškovi (uključujući i svotu nepriznatog pretporeza) povezani s korištenjem tim automobilom priznaju kao trošak razdoblja pri

utvrđivanju osnovice poreza na dobitak. U oba slučaja vrijedi ograničenje u priznavanju pretporeza u visini od 50 %. Ako su rezervni dijelovi za osobne automobile nabavljeni za zalihe uz korištenje pravom na odbitak pretporeza, treba voditi računa o tome da se pri uporabi ili ugradnji tih dijelova **obračuna pripadajućih 50 % PDV-a**.

- jesu li **troškovi osobnih automobila kojima se obavljaju djelatnosti** (kao što su: autoškole, taksi-službe, djelatnosti iznajmljivanja sredstava prijevoza, pomoć na cesti i na vodi, djelatnosti izvođenja i/ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija i druge slične djelatnosti, ako sredstva za osobni prijevoz služe isključivo za takvu djelatnost) knjiženi kao priznati troškovi u cijelosti i je li po primljenim računima za materijalne troškove takvih osobnih automobila **zaračunani PDV priznat u cijelosti kao pretporez**

- jesu li **ispravno evidentirani troškovi energije**

Ako se troškovi goriva za različita prijevozna sredstva uključujući i osobne automobile (koji služe za prijevoz zaposlenika, članova uprave i sl.) nabavljaju unaprijed s korištenjem prava na odbitak pretporeza (zalihe u vlastitim cisternama), pri korištenju takvim gorivom treba obračunati PDV na 50 % vrijednosti, a ako se gorivo nabavlja postupno, tada se može odbiti 50 % pretporeza. Ako osobni automobili služe za obavljanje djelatnosti za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, taksi-službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju prilikom održavanja toga automobila, dopušten je odbitak pretporeza u cijelosti.

- je li u slučaju primjene metode **standardnog troška račun 409 ispravno terećen**

Ako se zalihe vode po standardnim troškovima odstupanje od stvarnog troška (pozitivno ili negativno) na kraju obračunskog razdoblja treba prenijeti s računa 318, 328 i 358 na račun 409.

5.2. KONTROLA TROŠKOVA VANJSKIH USLUGA (41)

U okviru kontrole troškova vanjskih usluga treba provjeriti sljedeće:

- jesu li u troškove prijevoznih usluga uključeni **troškovi za prijevoz radnika na posao i s posla**

Naime, ti se troškovi ne evidentiraju u okviru računa 410 nego na teret računa 4610 pri čemu se pretporez ne može odbiti.

- jesu li svi **troškovi dorade** evidentirani na odgovarajućim računima

Usluge dorade dobara, proizvoda ili proizvoda danih na oplemenjivanje evidentiraju se u okviru računa 411. Takve se usluge uračunavaju u vrijednost proizvoda i usluga ako je riječ o proizvodnim djelatnostima, odnosno na odgovarajući se način prenose na razred 6, a priznat će se kao rashod tek kada se ti proizvodi prodaju.

- jesu li **plaćeni troškovi za poslovne partnere ili druge osobe**

Ako se neki troškovi *prefakturiraju* trećima, računi koji glase na društvo iskazuju se prema vrsti troška (uz odbitak pretporeza). Iznimka je *prefakturiranje* troškova smještaja i/ili prijevoza gdje je potrebno primijeniti posebni postupak za putničke agencije te se po ulaznim

računima ne može odbiti pretporez. Za dio troška koji se *prefakturira* ne smanjuje se trošak, nego se iskazuje prihod – primjena načela zabrane prijeboja.

- jesu li **ispravno iskazani troškovi tekućeg i investicijskog održavanja**

Troškovi tekućeg održavanja nastaju u kraćim vremenskim razmacima, a odnose se na manje popravke i zamjene potrošnih dijelova. Za razliku od tekućeg održavanja, troškovi investicijskog održavanja nastaju u duljim vremenskim razmacima (dvije ili više godina), odnose se na veće popravke i zamjene i veći su. Navedene troškove treba razlikovati od troškova koji nastaju zamjenom značajnih dijelova imovine i koje bi trebalo uključiti u vrijednost imovine na koju se odnose ili ih iskazati kao odvojenu imovinu pod uvjetom da se zamjenom produljuje vijek uporabe imovine, povećava kapacitet i kvaliteta te smanjuju proizvodni troškovi.

- jesu li **usluge održavanja osobnih automobila** razvrstane ovisno o tome obračunava li se plaća za korištenje određenim automobilom ili ne

- je li kod vanjskih usluga **održavanja osobnih automobila i sl.** koji služe za prijevoz članova uprave i drugih zaposlenika pri knjiženju korišten odbitak pretporeza u visini 50 %, a za održavanja automobila kojima se obavlja djelatnost obijen pretporez u cijelosti

- jesu li **troškovi registracije osobnih automobila koji služe za prijevoz članova uprave i drugih zaposlenika podijeljeni** na dio (50 % troška + 50 % pretporeza koji se ne može odbiti) koji se porezno ne priznaje i na dio (50 %) koji se priznaje s motrišta poreza na dobitak ako se s te osnove ne obračunava plaća

Porez na cestovna motorna vozila i porez na plovila te naknade i pristojbe koje se obvezno prema posebnim propisima plaćaju pri registraciji sredstava za osobni prijevoz (naknade za ceste, posebna naknada za okoliš) evidentiraju se kao porezno priznati troškovi (čl. 25. st. 1. Pravilnika o porezu na dobit).

- je li za **trošak popravka automobila primljena nadoknada štete od osiguravajućeg društva**

Troškove popravka nije moguće umanjiti za vrijednost štete koju će nadoknaditi osiguravajuće društvo nego se trošak evidentira po primljenom računu za popravak, a za svotu nadoknade štete (neovisno o tome hoće li biti uplaćena na poduzetnikov transakcijski račun ili će biti izravno uplaćeno dobavljaču) evidentira se prihod.

- jesu li **koncesije, licencije i druga prava** knjižena samo kada se plaćaju godišnje ili u kraćim intervalima

Ako je riječ o pravu koje se koristi kroz nekoliko godina, tada se radi o nematerijalnoj imovini koja se amortizira.

- je li bilo plaćanja i kako je knjižen **porez po odbitku na inozemne usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge koje su plaćene prije 12. listopada 2023. godine (15 %) i na naknade za nastupe inozemnih izvođača (10 %)**

Ako su inozemnim pravnim osobama plaćene navedene usluge, tada svota zajedno s pripadajućim porezom po odbitku čini trošak primljene usluge.

Temeljem Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (Nar. nov. 114/23.) od 12. listopada 2023. godine više ne postoji obveza plaćanja poreza po odbitku na usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge, plaćene inozemnim osobama iz država koje se ne nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija.

- **je li bilo plaćanja usluga dobavljačima iz zemalja koje se nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe**

Porez po odbitku zaključno s 11. listopada 2023. godine plaćao se po stopi od 20 %, a od 12. listopada 2023. godine plaća se po stopi od 25% na sve vrste naknada i usluga oporezivih prema čl. 31. Zakona o porezu na dobit te na usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge, kada se plaćaju osobama koje imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave odnosno nadzora poslovanja u zemljama koje se nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe, a s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Popis navedenih zemalja podlozan je izmjenama i uvijek je potrebno postupiti prema onome koji je važeći u trenutku isplate. Trenutačno važeći popis može se vidjeti na sljedećoj poveznici: <https://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

- **je li korišten odbitak pretporeza po ulaznim računima za reprezentaciju**

Za troškove reprezentacije pretporez se ne može koristiti, a trošak se evidentira 50 % kao porezno priznati i 50 % kao porezno nepriznati.

- je li na računima za reprezentaciju naveden poslovni partner (tvrtka, naziv obrta ili ustanove) čiji su predstavnici bili ugošćeni ili su im dani darovi, a ako to nije upisano na stražnjoj strani računa, takav se trošak može protumačiti kao plaća nazočnih zaposlenika
- **jesu li u okviru računa 419 knjiženi troškovi hotela, cestarine, tunelarine i mostarine koji su nastali na službenom putu.**

Troškovi te vrste knjiže se u okviru računa 419 ako račun glase na poduzetnika, a u okviru računa 460 knjiže se takvi putni troškovi samo ako račun glase na radnika i ako se trošak nadoknađuje radniku po obračunu putnog naloga.

5.3. KONTROLA TROŠKOVA OSOBLJA (42)

U okviru kontrole skupine troškovi osoblja treba provjeriti:

- jesu li kod proizvodnih poduzeća **troškovi plaća** uprave i prodaje te proizvodnje knjiženi na zasebne analitičke račune
- **je li trošak plaće knjižen na način da osigurava podatke za popunjavanje računa dobitka i gubitka**

Prilikom sastavljanja Računa dobiti i gubitka zahtijevaju se podatci posebno za svote neto-plaća, posebno za troškove poreza i doprinosa iz plaća te posebno za doprinose na plaće;

- **je li trošak plaće za prosinac** uračunan u troškove razdoblja

Troškovi se knjiže prema načelu nastanka događaja, a ne ovisno o isplati.

- je li knjižen trošak dodatne (13.) plaće ili dodatka uz mjesečnu plaću

Prema Pravilniku o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.) u 2023. godini neoporezivo se može isplatiti **nagrada za radne rezultate do 995,43 € godišnje**. Ona može biti isplaćivana i kao dodatna plaća ili dodatak uz mjesečnu plaću. Poslodavac može izvršiti uvid u neoporezive primitke za svakog zaposlenika putem sustava ePorezna.

- je li knjižena **plaća u naravi** po osnovi korištenja službenih automobila za privatne potrebe

Pri korištenju prijevoznih sredstava – primitak je svota u visini od 1 % nabavne vrijednosti (s PDV-om) prijevoznih sredstava mjesečno odnosno u visini 20 % od mjesečne rate za operativni leasing ili dugotrajni najam (s PDV-om), bez obzira na opseg korištenja prijevoznih sredstava u privatne svrhe. Primitak se može utvrđivati i prema opsegu stvarnog korištenja – 0,40 €/km, pri čemu se treba voditi evidencija o prijeđenoj kilometraži i vremenu korištenja u privatne svrhe.

- jesu li **menadžerski bonusi** knjiženi na teret troškova

Ako menadžerski ugovori predviđaju bonuse (nagrade) ovisno o ostvarenim rezultatima, tada treba ostvareno pravo uračunati u troškove plaća u 2023. godini neovisno o tome što će isplata biti u 2024. godini, osim ako se bonusi isplaćuju iz (na teret) ostvarena dobitka, što je rijetko u praksi.

5.4. KONTROLA TROŠKOVA AMORTIZACIJE (43)

Prilikom kontrole skupine troškova amortizacije potrebno je utvrditi postoje li svi podatci potrebni za izradu Prijave poreza na dobit, a posebno na sljedeće:

- **je li tijekom godine nabavljena imovina koja je stavljena u uporabu ili je stavljena u uporabu imovina nabavljena u ranijim razdobljima**

Trošak amortizacije u poreznom smislu priznaje se od prvog dana sljedećeg mjeseca nakon mjeseca stavljanja u uporabu. Ako je društvo obračunalo amortizaciju od dana stavljanja u uporabu (kako dopuštaju računovodstveni standardi – HSFI 5 i HSFI 6 ili MRS 16 i MRS 38), tada je taj dio troška amortizacije porezno nepriznat.

- **jesu li ispunjeni temeljni uvjeti za obračun amortizacije**

Za nematerijalnu i materijalnu imovinu treba obračunati amortizaciju ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- ♦ očekivani vijek uporabe dulji od jednog obračunskog razdoblja
- ♦ imovina ima ograničeni vijek trajanja
- ♦ trgovačko društvo drži imovinu za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.

Dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina koja ne ispunjava navedene uvjete, ili samo jedan od navedenih, ne podliježe obračunu amortizacije. **Porezni propisi u 2023. godini dopuštaju jednokratni otpis pri stavljanju u uporabu imovine čija je nabavna vrijednost manja od 464,53 €.**

- **je li iz postupka amortizacije izuzeta imovina koja je u cijelosti amortizirana**

Imovina koja je u cijelosti otpisana, tj. kojoj je knjigovodstvena vrijednost jednaka nuli, ne podliježe amortizaciji. Takva imovina i dalje se iskazuje na popisu dugotrajne imovine sve dok ne bude rashodovana, prodana ili na neki drugi način otuđena.

➤ **jesu li korištene stope amortizacije veće od porezno dopustivih**

Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.) u čl. 12. propisuje redovite amortizacijske stope, a u poreznom smislu priznaju se troškovi amortizacije obračunani najviše do podvostručnih amortizacijskih stopa (redovna stopa × 2). Ako je amortizacija obračunana po stopama višim od podvostručnih tada je za razliku potrebno uvećati osnovicu poreza na dobit. Napominjemo da se stope amortizacije određuju prema procijenjenom vijeku uporabe što znači da stope mogu biti i manje od redovitih stopa propisanih Zakonom o porezu na dobit, a takav je trošak također porezno priznat.

➤ **jesu li tijekom poslovne godine nastali troškovi zamjene značajnih dijelova imovine**

Troškove koji nastaju zamjenom značajnih dijelova imovine treba uključiti u vrijednost imovine na koju se odnose ili ih iskazati kao odvojenu imovinu ako se zamjenom produljuje vijek uporabe imovine, povećava kapacitet i kvaliteta te smanjuju proizvodni troškovi. Takva imovina podliježe obračunu amortizacije. Ako navedeni uvjeti nisu zadovoljeni, troškovi zamjene evidentiraju se kao trošak razdoblja.

➤ **je li trošak amortizacije osobnih automobila koji se koriste za prijevoz članova uprave i ostalih zaposlenika podijeljen na porezno priznati (50 %) i porezno nepriznati (50 % + nepriznati pretporez)**

Trošak amortizacije priznaje se u visini od 50 %, osim ako se na osnovi korištenja sredstva za osobni prijevoz utvrđuje plaća u naravi. U 2023. godini **porezno je nepriznata amortizacija nabavne vrijednosti iznad svote od 53.089,12 € neovisno o obračunu plaće u naravi**. Amortizacija nepriznatog pretporeza u cijelosti je nepriznati trošak.

➤ **ima li društvo osobne automobile koji služe za obavljanje djelatnosti**

Prilikom nabave osobnih automobila kojima će se koristiti isključivo za djelatnosti autoškole, taksi-službe, djelatnosti iznajmljivanja sredstava prijevoza, pomoć na cesti i na vodi, djelatnosti izvođenja i/ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija i druge sl. djelatnosti, dopušten je odbitak pretporeza u cijelosti neovisno o nabavnoj vrijednosti vozila, a obračunana amortizacija priznata je u cijelosti.

➤ **ima li društvo na popisu dugotrajne imovine plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor**

Trgovačko društvo koje u svojoj dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor, priznaje trošak amortizacije takve imovine ako:

1) **je društvo registrirano za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima, odnosno za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuća za odmor**

2) **po osnovi uporabe plovila i zrakoplova društvo ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini 7 % nabavne vrijednosti takve imovine**

3) **po osnovi uporabe apartmana i kuće za odmor društvo ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini 5 % nabavne vrijednosti takve imovine.**

➤ **ima li društvo amortizaciju revalorizirane imovine**

Povećanje vrijednosti dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine zbog usklađenja na tržišnu vrijednost rezultira iskazivanjem revalorizacije pričuve. Prema t. 5.39. HSFI-ja 5, t. 6.39. HSFI-ja 6, t. 41. MRS-a 16 i t. 87. MRS-a 38, revalorizacijska se pričuva pri obračunu amortizacije prenosi na zadržani dobitak. Navedeni se prijenos uključuje u osnovicu poreza na dobitak u skladu s čl. 39. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit jer se revalorizacijska pričuva koja je formirana pri procjeni imovine uključuje u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojemu je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije.

➤ **amortizira li društvo vrijednosno usklađenu dugotrajnu imovinu**

Imovina nakon vrijednosnog usklađenja također se amortizira, međutim zbog promjene knjigovodstvene vrijednosti potrebno je prilagoditi i obračun amortizacije. Kako bi se neto knjigovodstvena vrijednost nakon vrijednosnog usklađenja ravnomjerno rasporedila na preostali vijek trajanja, potrebno je utvrditi novu godišnju svotu amortizacije.

➤ **ima li društvo imovinu kojom ne obavlja djelatnost**

Amortizacija dugotrajne materijalne ili nematerijalne imovine kojom se ne obavlja djelatnost ne priznaje se kao trošak (čl. 12. st. 15. Zakona o porezu na dobit).

➤ **amortizira li društvo imovinu s pravom korištenja**

Prema zahtjevima MSFI-ja 16 korisnici operativnih najмова po svim ugovorima o najmu, osim kod kratkoročnih najмова (do 12 mjeseci) i najмова imovine male vrijednosti, trebaju u svojim poslovnim knjigama priznavati imovinu s pravom uporabe i obvezu prema najmodavcu s osnove najma.¹ Za porezne potrebe trošak amortizacije imovine s pravom uporabe ne utvrđuje se prema stopama kao za ostalu imovinu, nego je u čl. 22. st. 15. Pravilnika o porezu na dobit propisano da *porezni obveznik koji sukladno računovodstvenom standardu iskazuje troškove amortizacije za imovinu koju koristi po osnovi nefinancijskog najma, u porezno priznate rashode poreznog razdoblja uključuje ukupne svote troškova najma koji su izjednačeni svoti ugovorenog najma (bez PDV-a za obveznika toga poreza) u poreznom razdoblju, a za razliku iskazanih troškova uvećava ili umanjuje osnovicu poreza na dobit*. Napominjemo da se navedena pravila odnose samo na velike poduzetnike, subjekte od javnog interesa odnosno sve koji primjenjuju MSFI-je.

¹ Više o primjeni MSFI-ja 16 može se pročitati u članku prof. dr. sc. V. Belaka i dr. sc. T. Cirkveni Filipović „MSFI 16 – Najmovi“, objavljenom u časopisu RRIF, br. 12/18. str. 53.

5.5. KONTROLA TROŠKOVA VRIJEDNOSNOG USKLAĐENJA IMOVINE (44)

U ovom dijelu potrebno je izvršiti kontrolu troškova koji su nastali na osnovi procjene dugotrajne i financijske imovine, potraživanja i zaliha sirovina, materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara (iz razreda 3). Kontrolni postupci mogu uključivati sljedeće:

- **je li knjiženo vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine**

Porezno je priznat rashod samo vrijednosno usklađenje do svote koja se dobiva primjenom redovnih godišnjih amortizacijskih stopa, a za razliku se uvećava osnovica poreza na dobitak.

- **ima li društvo evidentiran goodwill u poslovnim knjigama**

Prema t. 2.78. HSFI-ja 2 – *Konsolidirani financijski izvještaji*, goodwill stečen u poslovnim spajanjima amortizira se tijekom korisnog vijeka trajanja. Iznimno, ako se korisni vijek trajanja goodwilla ne može pouzdano procijeniti, razdoblje amortiziranja je pet godina. Prema zahtjevima MRS-a 36 – *Umanjenje imovine* ne postoji mogućnost amortizacije goodwilla nego se zahtjeva godišnje testiranje na smanjenje. Prema tome, obveznici MSFI-ja ne amortiziraju goodwill kao mikro, mala i srednja društva nego imaju obvezu provest test na umanjena goodwilla i ako je potrebno provesti vrijednosno usklađenje. Trošak amortizacije i trošak vrijednosnog usklađenja goodwilla nije porezno priznati trošak, a navedeno potvrđuje mišljenje Ministarstva financija – Porezne uprave (MF KLASA: 410-01/12-01/481) od 29. lipnja 2012. godine.

- **jesu li vrijednosno usklađene zalihe materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara prodane do 31. prosinca 2023. godine**

U poreznom smislu rashodima po osnovi vrijednosnog usklađenja zaliha smatraju se gubitci od vrijednosnog usklađenja zaliha u poreznom razdoblju u kojemu su zalihe utrošene, prodane, na drugi način otuđene ili uništene. To znači da su troškovi vrijednosnog usklađenja zaliha porezno priznati samo za zalihe koje su u istom poreznom razdoblju vrijednosno usklađene, ali i prodane, utrošene, odnosno na drugi način otuđene ili uništene.

U vezi s vrijednosnim usklađenjem potraživanja od kupaca, vidjeti objašnjenja uz skupinu 12 (t. 2.3. ovog članka).

5.6. KONTROLA TROŠKOVA DUGOROČNIH REZERVIRANJA (45)

Vidjeti objašnjenja uz skupinu 28 (t. 3.8. ovog članka).

5.7. KONTROLA OSTALIH TROŠKOVA POSLOVANJA (46)

Ostali troškovi poslovanja obuhvaćaju različite vrste troškova. Kontrola tih troškova može uključivati sljedeće provjere:

- **jesu li knjiženi svi obračuni putnih naloga za putovanja izvršena tijekom poslovne godine**
- **je li za troškove prijevoza i noćenja na službenom putu ili u slučaju rada na terenu korišten pretporez ako račun za te troškove glase na poduzetnika**

Porezni obveznik uz ispunjenje uvjeta propisanih člankom 60. Zakona o PDV-u ostvaruje pravo na odbitak pretporeza za smještaj radnika na službenom putu jer je riječ o isporukama koje su mu obavljene za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti. Navedeno potvrđuje mišljenje Ministarstva financija – Porezne uprave (MF KLASA: 410-19/23-02/179) od 11. rujna 2023. godine.

- **jesu li u okviru računa 460 knjiženi samo oni troškovi smještaja i prijevoza na službenom putu koji glase na radnika odnosno za koje se nadoknađuje trošak radniku**

- **jesu li dnevnice isplaćene do neoporezivih svota**

Neoporeziva dnevnicica za službeno putovanje u tuzemstvu iznosi do 26,55 € za putovanje koje traje više od 12 sati. Za putovanje koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati može se neoporezivo isplatiti dnevnicica u visini do 13,28 €. Dnevnicica za rad na terenu u tuzemstvu iznosi 26,55 €. Ako je na teret poslodavca osiguran jedan obrok svota dnevnicice se umanjuje za 30 %, odnosno u slučaju dva obroka za 60 % (obrokom se smatra ručak ili večera).

- **jesu li tijekom poslovne godine na službeni put upućivane osobe koje nisu zaposlenici**

U tom slučaju isplatu je potrebno oporezivati na način propisan za obračun drugog dohotka što znači da se troškovi službenog puta osobama koje nisu zaposlenici ne mogu nadoknaditi bez oporezivanja.

- **jesu li isplaćivane nadoknade troškova prijevoza na posao i s posla do ili iznad neoporezivih svota**

Naknade troškova prijevoza na posao i s posla mjesečnim (i međumjesnim) javnim prijevozom neoporezive su u visini stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte. Osobi koja ima na korištenju osobni automobil (obračunava se plaća u naravi) neoporezivo se može isplatiti nadoknada troškova prijevoza na posao i s posla prema prethodno navedenim uvjetima. Navedeno potvrđuje mišljenje Ministarstva financija, Porezne uprave (MF KLASA: 121-05/06-01/15) od 9. listopada 2006. godine.

- **jesu li izvršeni obračuni i knjiženja u vezi s loco-vožnjom**

Za korištenje privatnog automobila u službene svrhe – za loco-vožnju priznaje se neoporezivo do 0,40 €/km. Pod loco-vožnjom podrazumijeva se uporaba privatnog automobila u službene svrhe u mjestu rada i/ili do 30 kilometara od mjesta rada. Kako bi se opravdao nastanak navedenog troška, potrebno je voditi evidenciju o uporabi privatnog automobila u službene svrhe.

- **je li netko od zaposlenika ostvario pravo na nadoknadu za odvojeni život**

Nadoknade za odvojeni život od obitelji mogu se neoporezivo isplatiti u svoti do najviše 232,27 € mjesečno. Prema čl. 7. st. 30. Pravilnika o porezu na dohodak izdaci koji se odnose na dnevnicice za službeno putovanje u tuzemstvu i/ili inozemstvu, dnevnicice za rad na terenu i/ili naknada za odvojeni život i/ili pomorske dodatke međusobno se isključuju. To znači da ako radnik prima nadoknadu za odvojeni život i radi na terenu, za što prima dnevnicu, u tom slučaju može se neoporezivo isplatiti samo razmjerni dio nadoknade.

- **je li isplaćena nadoknada troškova radnika za rad na izdvojenom mjestu rada do ili iznad neoporezivih svota**

Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova radnika za rad na izdvojenom mjestu rada u skladu s propisom koji uređuje radne odnose iznose do 3,98 € po danu rada od kuće, a najviše do 66,37 € mjesečno. Temelj za neoporezivu isplatu je vjerodostojna isprava na temelju koje se može utvrditi koliko je dana u mjesecu radnik proveo na radu od kuće.

➤ jesu li obračunane i knjižene stipendije učenicima i studentima

Stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje u tuzemstvu i inozemstvu na srednjim, višim i visokim školama te fakultetima mogu se neoporezivo isplatiti do svote od 232,27 € mjesečno. Navedenim osobama mogu biti isplaćene i stipendije više od navedenih, no tada se na razliku plaća porez na način propisan za drugi dohodak (20 % + prizrez) bez obveze obračuna doprinosa za obvezna osiguranja. Stipendije studenata na sveučilištima u tuzemstvu i inozemstvu koje se dodjeljuju studentima za izvrsna postignuća u znanju i u ocjenama na sveučilištima, a koji su za dodjelu stipendija izabrani na javnim natječajima kojima mogu pristupiti svi studenti pod jednakim uvjetima, mogu se isplatiti bez oporezivanja do 530,90 € mjesečno. Studentu koji prima ovu stipendiju ne može se istodobno isplatiti i navedena neoporeziva stipendija od 232,27 €. Sportske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju sportašima za njihovo sportsko usavršavanje neoporezivo se mogu isplatiti do 232,27 € mjesečno.

➤ jesu li isplaćene ili nastale nadoknade troškova prehrane zaposlenicima

Poslodavci svojim zaposlenicima mogu nadoknaditi troškove prehrane za vrijeme rada na dva načina: u obliku paušalne nadoknade (do 796,44 € godišnje odnosno 66,37 € mjesečno) ili u naravi na temelju vjerodostojne dokumentacije (do 1.592,76 € godišnje odnosno 132,73 € mjesečno). Ti načini nadoknade troškova prehrane nisu povezani s prehranom na službenom putu i prehranom za vrijeme rada na terenu. Bitno je voditi računa da pojedini zaposlenik u jednom mjesecu od jednog ili više poslodavaca (npr. prethodnog poslodavca) ne može ostvariti obje vrste primitka po osnovi prehrane.

Više o nadoknadi troškova prehrane zaposlenicima može se pročitati u časopisu RRI F, br. 4/23. str. 23.

➤ nadoknađuje li poslodavac, plaća li ili osigurava troškove smještaja zaposlenicima i jesu li troškovi u vezi s time knjiženi

Troškovi smještaja radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavca na temelju vjerodostojne dokumentacije mogu se neoporezivo nadoknaditi do visine stvarnih izdataka podmirenih bezgotovinskim putem. Troškom smještaja smatra se ukupna svota iskazana na ugovoru ili računu koji poslodavac ili sam radnik plaća trećoj osobi koja iznajmljuje prostor za stanovanje radnika, uz uvjet da u svotu nisu uključene stavke koje se uobičajeno ne pripisuju trošku smještaja (npr. korištenje garaže, posebno plaćeni izdatci za korištenje telefona i interneta, posebna naplata utroška struje, vode, grijanja i slično).

Više o nadoknadi troškova smještaja zaposlenicima može se pročitati u časopisu RRI F, br. 8/23. str. 21.

➤ je li se poslodavac obvezao nadoknaditi troškove vrtića djece zaposlenika i jesu li ti troškovi proknjiženi

Nadoknade troškova redovne skrbi djece radnika isplaćene na račun radnika temeljem vjerodostojne dokumentacije ustanova predškolskog odgoja te drugih pravnih ili fizičkih osoba koje temeljem posebnih propisa i odluka nadležnog tijela skrbe o djetetu predškolske dobi (dječji vrtići) neoporezive su do visine stvarnih izdataka. Redovnom skrbi djece ne smatraju se dodatni programi koji se posebno naplaćuju (npr. dodatne sportske aktivnosti, ritmika, ples, balet i sl.).

➤ je li tijekom poslovne godine bilo isplata na CRO kartice zaposlenika

Naknade za podmirivanje troškova ugostiteljskih, turističkih i drugih usluga namijenjenih odmoru radnika prema propisima ministarstva nadležnog za turizam mogu se neoporezivo isplatiti u svoti do 331,81 € godišnje.

➤ je li isplaćenim otpremninama pravilno određen porezni status

Otpremnine se mogu neoporezivo isplatiti prema sljedećim kriterijima:

- ♦ do 1.327,24 € prilikom odlaska u mirovinu
- ♦ do 862,71 € za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca – zbog poslovno uvjetovanih otkaza i osobno uvjetovanih otkaza, prema zakonu kojim se uređuje radni odnos
- ♦ do 1.061,79 € za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca – zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti.

Isplata otpremnina iznad navedenih svota ili za neke druge svrhe (npr. kod sporazumnog raskida ugovora) je oporeziva.

➤ jesu li isplaćene prigodne nagrade zaposlenicima

Prigodne neoporezive nagrade zaposlenicima mogu se isplatiti do 663,62 € godišnje (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.). Prigodne darove do vrijednosti od 132,72 € (s PDV-om) u naravi poslodavac može dati zaposlenicima svake godine. Svota tih nagrada iznad propisanih smatra se dohotkom od nesamostalnog rada – plaćom i tako se evidentira.

➤ jesu li isplaćeni darovi djeci do 15 godina (navršenih do kraja godine) koji se mogu isplatiti u svoti do 132,73 € godišnje

➤ jesu li isplaćene potpore za novorođenu djecu zaposlenika do visine od 1.327,24 €

➤ jesu li plaćene premije dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja za zaposlenike

Premije dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja poslodavac koje uplaćuje u korist svojeg zaposlenika, uz njegov pristanak, tuzemnom dobrovoljnom mirovinskom fondu, koji je registriran u skladu s propisima koji uređuju dobrovoljno mirovinsko osiguranje, do visine 66,37 € za svaki mjesec poreznog razdoblja, odnosno ukupno do 796,44 € godišnje ne plaća se porez na dohodak.

➤ jesu li plaćane premije dodatnoga i dopunskoga zdravstvenog osiguranja zaposlenika koje su na temelju vjerodostojne dokumentacije neoporezive do 331,81 €, pod uvjetom da su premije podmirene bezgotovinskim putem

➤ je li nastalo pravo radnika na jubilarnu nagradu i je li trošak knjižen

Neoporezivo se može isplatiti za izvršenih:

- ♦ 10 godina radnog staža do 199,09 €
- ♦ 15 godina radnog staža do 265,45 €
- ♦ 20 godina radnog staža do 331,81 €
- ♦ 25 godina radnog staža do 398,17 €
- ♦ 30 godina radnog staža do 464,53 €
- ♦ 35 godina radnog staža do 530,90 €
- ♦ 40 godina radnog staža i svakih narednih 5 godina radnog staža 663,62 €.

Navedene svote mogu se radnicima isplatiti na račun ili u gotovini, a dopušteno je jubilarnu nagradu dati radnicima i u naravi.

➤ **je li za trošak reprezentacije korišten pretporez**

Za troškove reprezentacije ne može se koristiti pretporez. U tom se smislu nastali troškovi evidentiraju 50 % kao porezno priznati i 50 % porezno nepriznati, računajući od ukupne svote računa (s PDV-om). Ako su za potrebe reprezentacije korištene vlastite usluge ili dobra za koje je prethodno odbijen pretporez, potrebno je obračunati PDV na vrijednosti usluge tj. danog dara.

➤ **jesu li na troškove reprezentacije knjižena ugošćenja vlastitih zaposlenika**

To su primitci u naravi zaposlenika i trebaju se uračunati u plaću, a ne na trošak reprezentacije.

➤ **ima li društvo troškove promidžbe**

Više o troškovima promidžbe i reprezentacije može se pročitati u posebnom članku objavljenom u ovom broju časopisa RRiF

➤ **je li na troškove danih uzoraka obračunan PDV**

Besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima i davanje darova male vrijednosti koje obavi porezni obveznik u okviru gospodarske djelatnosti uz uvjet da se daju povremeno i ne uvijek istim osobama nije oporezivo PDV-om. Povremenim se darovanjem smatra najviše jedan dar istoj osobi u jednom tromjesečju. Darovima male vrijednosti smatraju se darovi čija vrijednost ne prelazi 21,24 €.

➤ **je li društvo organiziralo nagradne igre u svrhu promidžbe**

Isporuke u okviru nagradnih igara podliježu plaćanju PDV-a, a nastali troškovi nagradnih igara u okviru posebnih propisa o priređivanju nagradnih i sl. igara porezno su priznati troškovi.

➤ **jesu li za besplatna davanja uzoraka i povremena darovanja sastavljene odgovarajuće isprave u skladu s propisima koji uređuju vođenje poslovnih knjiga poduzetnika i plaćanje poreza**

Ako se proizvodi daju iz zaliha gdje je već odbijen pretporez, tada se PDV obračunava na nabavnu vrijednost ako nisu ispunjeni uvjeti propisani u čl. 7. st. 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Prema navedenoj odredbi isporukom dobara uz naknadu ne smatraju se besplatno davanje uzoraka u razumnim količinama kupcima ili budućim kupcima i davanje darova male vrijednosti koje obavi porezni obveznik u okviru obavljanja gospodarske djelatnosti, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama. Darovima male vrijednosti smatraju se darovi čija vrijednost nije veća od 21,24 €.

➤ **jesu li knjižene članarine HGK-u, udrugama ili strukovnim udrugama koje se odnose na 2023. godinu**

➤ **jesu li plaćeni troškovi prava korištenja franšiza, know-howa, patenata, uporaba imena, znaika i sl. za razdoblje 2023. godine**

Ako se navedene naknade plaćaju kao fiksna ugovorna stavka za buduće razdoblje kao pravo korištenja tada je riječ o nematerijalnoj imovini koja se amortizira.

5.8. FINANCIJSKI RASHODI (47)

Ova skupina obuhvaća troškove kamata, negativnih tečajnih razlika, gubitaka na udjelima i druge troškova financiranja. Kontrolni postupci obuhvaćaju sljedeće provjere:

➤ **jesu li obračunane zatezne i ugovorne kamate i po kojoj stopi**

Objašnjenja u vezi s tim dana su u razredu 1.

➤ **jesu li kamate knjižene na odgovarajuće račune troškova**

U okviru računa 470 knjiže se kamate s poduzetnicima unutar grupe (ugovorne i zatezne). U okviru računa 473 knjiže se ugovorene kamate iz odnosa s nepovezanim i povezanim osobama (koje nisu poduzetnici unutar grupe), a zatezne kamate u odnosima s tim osobama knjiže se u okviru računa 474.

➤ **kako su knjižene kamate na kredite i zajmove u vezi s nabavom dugotrajne imovine odnosno i jesu li takve kamate pripisane trošku nabave kvalificirane imovine ili su prikazane kao trošak razdoblja**

Ako je riječ o ulaganjima u dugotrajnu imovinu koja se za namjeravanu uporabu priprema dulje vrijeme, tzv. kvalificirana imovina, tada se kamate kod trgovačkih društava koja primjenjuju MSFI trebaju uključiti u vrijednost te dugotrajne imovine, osim za biološku imovinu koja se procjenjuje prema fer vrijednosti. Ako je riječ o mikro, malim i srednjim društvima koja primjenjuju HSFI, tada se kamate za financiranje kvalificirane dugotrajne imovine mogu prema odluci poduzetnika (računovodstvene politike) uključiti u vrijednost te imovine ili teretiti troškove tekućeg razdoblja.

➤ **postoje li knjižene negativne tečajne razlike**

➤ **jesu li nastali gubitci od prodaje udjela u kapitalu, dionica i obveznica i dr. vrijednosnih papira**

➤ **jesu li troškovi diskonta pri prodaji tražbina knjiženi u neto-svoti ili s uračunanim PDV-om**

Za kupnju tražbina i zaračunavanja PDV-a odgovoran je poduzetnik koji se bavi faktoringom. Treba provjeriti je li faktor izdao račun za svotu provizije (diskont) u skladu s propisima.

➤ **je li u odnosima s domaćim poduzetnicima ugovorena valutna klauzula po osnovi koje je nastao trošak**

Valutna klauzula obračunava se prema ugovorenom tečaju, što može ali i ne mora biti tečaj HNB-a. Trošak valutne klauzule treba razlikovati od negativnih tečajnih razlika jer nije riječ o istoj vrsti troška.

5.9. OSTALI POSLOVNI RASHODI (48)

U ovoj su računskoj skupini obuhvaćeni ostali troškovi koji, u načelu, ne mogu biti sadržani u vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku ili gotovih proizvoda. Kontrolni postupci mogu obuhvaćati sljedeće provjere:

- **je li knjižen trošak naknadnog sniženja** (popusta) u bruto-svoti s PDV-om ili u neto-svoti (bez PDV-a)

Ispravak obveze PDV-a na temelju naknadnog popusta za račune izdane do kraja 2023. godine može se provesti samo po primljenoj Izjavi o ispravku pretporeza od kupca, odnosno ako je kupac koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu i nije registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu pisano izvijestio isporučitelja da nije zatražio povrat PDV-a prema odredbama čl. 67. ili čl. 68. Zakona o PDV-u.

- **je li za pojedina potraživanja nastupila zastara**

U tom slučaju nenaplaćena potraživanja potrebno je otpisati na teret troškova.

Detaljnije o tome može se pročitati u objašnjenjima uz skupinu 12.

- **je li rashodovana, uništena ili otuđena dugotrajna imovina** koja je imala knjigovodstvenu vrijednost (nije u cijelosti amortizirana).

Rashodi od prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaju se na neto-osnovi. Prema tome, rashod nastaje ako je prodajna cijena (bez PDV-a) manja od knjigovodstvene vrijednosti.

- **jesu li plaćane kazne za pogrešno parkiranje.**

Ako društvo ne tereti radnika za takve troškove nego ono snosi trošak, treba imati na umu da to nije primitak zaposlenika, nego porezno nepriznat trošak. Ministarstvo financija, Porezna uprava u svom tumačenju (*MF KLASA: 410-01/07-01/1723*) navodi da *kazne koje plaća društvo za prometne prekršaje koje počine radnici društva obavljanjem poslova svojeg radnog mjesta za to društvo, ne mogu se smatrati njihovim (izravnim ili neizravnim) priljevima koji im pritječu na temelju rada po osnovi radnog odnosa za to društvo, pa se po toj osnovi radnicima ne utvrđuje i ne oporezuje dohodak od nesamostalnog rada. Međutim, ... za iznos plaćenih kazni za počinjene prometne prekršaje u poreznom razdoblju obvezno uvećati osnovicu poreza na dobit.*

- **jesu li nastali manjkovi na zalihama**

Više o računovodstvenom i poreznom položaju manjkova na zalihama može se pročitati u posebnom članku objavljenom u ovom broju časopisa RRiF

- **jesu li tijekom godine dana darovanja u kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge svrhe udrugama i drugim osobama** koje navedene djelatnosti obavljaju prema posebnim propisima

Dana darovanja u novcu ili naravi priznaju se u visini do 2 % prihoda prethodne godine. Iznimno, svota može biti i veća od 2 % prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstva o provedbi financiranja posebnih programa i akcija. Bitno je znati razliku između **sponzorstva i darovanja**. Sponzorstvo podrazumijeva protučinidbu – najčešće je to reklama, promidžba koja se knjiži u okviru računa 415.

- **jesu li dana darovanja fizičkim osobama za zdravstvene potrebe**

Do 2 % ukupnoga prihoda prethodne godine ulaze i plaćeni troškovi za zdravstvene potrebe fizičkih osoba (operativne zahvate, liječenja, nabavu lijekova i ortopedskih pomagala te troškovi prijevoza i

smještaja u zdravstvene ustanove) čije rješavanje nije plaćeno osnovnim, dopunskim, dodatnim i privatnim zdravstvenim osiguranjem ni na teret sredstava fizičke osobe, a pod uvjetom da je darovanje odnosno plaćanje troškova obavljeno na žiroračun primaatelja dara ili zdravstvene ustanove te na temelju vjerodostojnih isprava. Takva se darovanja mogu dati i zaposlenicima.

- **jesu li nastali troškovi prilikom primjene pravila za preračunavanje i zaokruživanje ili za otpise zbog uvođenja eura**

Preračunavanje stanja u poslovnim knjigama tj. glavnoj knjizi i pomoćnim poslovnim knjigama iz kuna na dan 1. 1. 2023. godine provodilo se primjenom fiksnog tečaja konverzije (7,53450 kn = 1 €) i zaokruživanjem dobivene svote u skladu s matematičkim pravilima zaokruživanja, pri čemu se dobiveni rezultat zaokružio na dvije decimale, a na temelju treće decimale. To proizlazi iz čl. 70. st. 2. Zakona o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 57/22. i 88/22.). Pri tome su mogle nastati razlike koje se iskazuju kao prihod ili rashod na dan 1. 1. 2023. godine. Takve razlike koje se smatraju rashodom poslovne godine 2023. evidentirale su se na računu 4894 – *Troškovi nastali zbog preračunavanja i zaokruživanja (uvođenje eura)*.

Osim toga, u st. 5. toga članka Zakona o uvođenju eura propisano je da za dug ili dio ukupnog duga dužnika prema vjerovniku po pojedinom pravnom poslu koji je zbog primjene fiksnog tečaja konverzije i pravila za preračunavanje i zaokruživanje manji od jednog centa, obveza prestaje, a ta tražbina ili potraživanje odnosno taj dio ukupne tražbine ili potraživanja vjerovnika prema dužniku otpisuje se po službenoj dužnosti odnosno po sili Zakona o uvođenju eura. Otpis takvih potraživanja knjižio se na račun 4814 – *Otpis potraživanja zbog preračunavanja i zaokruživanja temeljem Zakona o uvođenju eura*.

Prema prijelaznim i završnim odredbama Zakona o izmjenama Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 114/22., čl. 9.) razlike koje porezni obveznik utvrdi i evidentira primjenom pravila za preračunavanje i zaokruživanje ili za otpise po službenoj dužnosti, u skladu sa Zakonom o uvođenju eura, uključuju se u poreznu osnovicu. To znači da su navedeni troškovi porezno priznati.

5.10. KONTROLA RASPOREDA TROŠKOVA (49)

Kontrola rasporeda troškova bitna je za trgovačka društva koja se bave proizvodnom djelatnošću. Društva koja se bave djelatnošću trgovine i uslužnim djelatnostima (koje nemaju uskladištivih troškova) prijenos troškova knjiže putem računa 491 na teret računске skupine 71.

Proizvođačka društva kod računa 490 trebaju razmotriti sljedeće:

- **jesu li tijekom godine preneseni troškovi izravnog ulaganja u proizvodnju** pa se na datum bilance knjiži samo prijenos troškova iz tog mjeseca
- **ako je tijekom godine knjižen prijenos troškova proizvodnje** na osnovi obračuna proizvodnje ili radnog naloga, treba provjeriti odgovara li to zbroju troškova koji su na računima razreda 4, a koji se mogu uključiti u vrijednost zaliha, kako ne bi ostao saldo nepriznatih troškova

- je li raspored obavljen na nositelje troškova, odnosno kako će se rasporediti troškovi iznad normativa (plana)
- kako je u tijeku godine riješeno pitanje utvrđivanja normalnog kapaciteta

Ako nije ispunjen planirani kapacitet, dio tih gubitaka treba prenijeti izravno na teret rashoda (račun 702). Taj bismo „jalovi kapacitet“ utvrdili ovako:

$$\frac{\text{Stupanj ostvarenja kapaciteta}}{\text{Ostvareni kapacitet}} = \frac{\text{Normalni kapacitet}}{\text{Normalni kapacitet}} \times 100$$

$$\frac{\text{Stupanj ostvarenja kapaciteta}}{\text{Ostvareni kapacitet}} = \frac{9.500 \text{ kom}}{10.000 \text{ kom}} \times 100 = 95 \%$$

Ako su fiksni troškovi pogona 1.000.000,00 €, svotu od 50.000,00 € treba isključiti iz troškova zaliha nedovršene i dovršene proizvodnje prijenosom: 405 ⇔ 490 ⇔ 702. Taj zahtjev proizlazi iz t. 13. MRS-a 2 i t. 10.20. HSFI-ja 10 i treba ga ispuniti u godišnjem obračunu.

RAZRED 6

6. PROVJERA NA RAČUNIMA PROIZVODNJE, BIOLOŠKE IMOVINE, GOTOVIH PROIZVODA, ROBE I DUGOTRAJNE IMOVINE NAMIJENJENE PRODAJI

U razred 6 se prepoznaje devet skupina računa: 60, Proizvodnja – troškovi konverzije; 61, Nedovršeni proizvodi i poluproizvodi; 62, Biološka imovina; 63, Zalihe gotovih proizvoda; 64, Gotovi proizvodi u vlastitim prodavaonicama; 65, Obračun troškova nabave robe -troškovi kupnje; 66, Roba; 68, Nekretnine i umjetnine za trgovanje te 69, Dugotrajna imovina namijenjena prodaji.

6.1. PROVJERA RAČUNA SKUPINE 60

Osnovne odredbe o imovini u obliku zaliha obrađene su ovim pripremama u okviru razreda 3.

U skupini 60 iskazuje se proizvodnja – troškovi konverzije.

Sadržajna ispravnost ove skupine računa ovisi o sadržajnoj ispravnosti podataka iskazanih na računima razreda 4. Iz prometa određenih računa razreda 4 oblikuje se, prema odredbama MRS-a 2, odnosno HSFI-ja 10, i u njihovim okvirima usvojene računovodstvene politike, cijena proizvodnje. Na teret ove skupine računa knjiže se vrijednosti povećanja proizvodnje. Promjena stanja ove skupine računa upućuje na to jesu li nedovršena proizvodnja i poluproizvodi uvećani ili smanjeni.

Na računima ove skupine iskazuje se proizvodnja u tijeku s njezinim mogućim vrijednosnim usklađenjem.

U cijenu proizvodnje mogu se uključiti troškovi konverzije zaliha. Troškovi konverzije (pretvorbe) zaliha materijala u gotove proizvode uključuju troškove izravno u vezi s jedinicama proizvodnje, kao što je izravan rad, izravan materijal te sustavno raspoređene fiksne (stalne) i varijabilne (promjenjive) opće troškove. Stalni opći troškovi proizvodnje su njezini neizravni troškovi koji su u srazmjerno stalni i ne ovise o obujmu proizvodnje (npr. trošak otpisa – amortizacije, održavanja građevinskih objekata i opreme, opći troškovi pogona, troškovi upravljača proizvodnjom i upravnih osoba. Nasuprot tome, promjenjivi troškovi ovise ili gotovo ovise o obujmu proizvodnje (npr. neizravni materijal i neizravni rad u pogonu).

U ovoj je skupini računa izvjesnije postojanje kvalificirane imovine nego što je to u računima razreda 3 pa time i mogućnost da će se u vrijednost nabave uključiti troškovi posudbe. Ako postoji pretpostavka

za njihovo uključivanje u vrijednost imovine, vrijednost imovine mora se povećati za tu vrstu izdataka skladu s odredbama HSFI 16 – *Rashodi*, odnosno MRS-a 23 – *Troškovi posudbe*.

U ovom dijelu treba osobitu pozornost posvetiti razvrstavanju imovine u području poljoprivredne djelatnosti u odnosu na to što se od nje može iskazati u razredu 6, a što pripada drugim razredima.

Kada poduzetnik odredi koji se sve troškovi uključuju u razred 6, *treba utvrditi*:

- jesu li ispravno otvorena početna stanja na računima proizvodnje u tijeku
- je li postavljen raspored troškova ulaganja u proizvodnju

Raspored ulaganja u proizvodnju trebao bi biti usvojen najkasnije prije sastavljanja financijskih izvještaja za godinu. Ako postoje odstupanja tijekom godine, vrijeme je za uskladbu.

- primjenjuje li se jednak sustav praćenja proizvodnje (primjenom sustava radnih naloga, procesnog sustava i jesu li svi postupci usklađeni)
- je li ispravno napravljen usvojeni obračun proizvodnje odnosno sustav praćenja proizvodnje

Iz provedenog obračuna proizvodnje koji se temelji na podacima iz proizvodnje, utvrđuje se stanje i nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda.

- uzimaju li se u obzir posebnosti obračuna proizvodnje u poljoprivredi, ako je riječ o proizvodnji u poljoprivredi

Iako se za preradu poljoprivrednih proizvoda primjenjuju MRS 2 odnosno HSFI 10, treba razmotriti njezine posebitosti.

- jesu li svi prometi odgovarajućih računa razreda 4 putem prijenosa rashoda uključeni u proizvodnju u tijeku

KORISNO!

RAČUNOVODSTVO PODUZETNIKA

XII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje 2021.

Narudžbenica na kraju časopisa.



U skupinu računa 60 ne uključuju se samo rashodi utroška materijala i nekih drugih imovinskih pozicija iz razreda 3 nego i drugi rashodi koji se izravno u trenutku nastanka poslovne promjene iskazuju u razredu 4. Povremeno treba preispitati te rashode koji se uključuju u skupinu 60. Putem te skupine oni se kroz postupak proizvodnje prevode u zalihe gotove robe ili rashode nekih usluga.

- **jesu li prometi računa koji se ne mogu uključiti u cijenu proizvodnje, odnosno posredno vrijednost zaliha gotovih proizvoda, izravno teretili rashode izvještajnog razdoblja**

O tome koji će se rashodi uključiti na osnovi zadanih računovodstvenih okvira u cijenu proizvodnje, u pravilu, određuje radni nalog. Radni se nalog redovito koristi kod pojedinačne i serijske proizvodnje. Osim putem radnih naloga, troškovi proizvodnje mogu se pratiti primjenom procesnog sustava. On je svojstven proizvodnji u kontinuiranom procesu (primjerice, proizvodnja papira, čelika, tekstila i sl.) i masovnoj proizvodnji.

Pritom treba provjeriti:

- **jesu li na temelju obračuna proizvodnje točno preneseni prometi proizvodnje u tijeku u sljedeći stupanj proizvodnje**
- **je li pravilno utvrđeno stanje nedovršene proizvodnje i odgovara li ono podacima iz pogonskog knjigovodstva**
- **jesu li utvrđeni prekomjerni utrošci materijala, rada ili drugih troškova**

Ako postoje prekomjerni utrošci, oni se ne mogu uključiti u tijek obračuna proizvodnje nego izravno moraju teretiti rashode razdoblja u kojem su nastali. Ovdje se može, iako navedeno ne proizlazi izravno iz poreznih propisa, postaviti pitanje međuovisnosti primitaka i izdataka, iz čega može proizaći i moguće dokazivanje neosnovanosti iskazanih rashoda, a time i utvrđivanje možebitne porezne obveze. Prekomjerni se utrošci trebaju isključiti iz obračuna proizvodnje i prije njihova rasporeda u zalihe proizvodnje.

- **je li ostvaren uobičajen kapacitet proizvodnje**

Ako nije ostvaren uobičajen kapacitet, odgovarajući dio općih fiksnih troškova treba prenijeti izravno u rashode razdoblja.

- **treba li uskladiti cijene proizvodnje dovršenih proizvoda.**

Zbog toga treba:

- ♦ provjeriti obračun normativa utroška i normativ dopuštenog škarta proizvoda
- ♦ provjeriti uključivanje općih fiksnih troškova pogona u zalihe zavisno od normalnog kapaciteta
- ♦ provjeriti jesu li u zalihe uključeni opći troškovi koji u njih ne smiju biti uključeni (npr. opći administrativni troškovi, troškovi prodaje)
- ♦ provjeriti primjenu kriterija rasporeda općih troškova pogona u zalihe zavisno od računovodstvenih načela i računovodstvenih politika
- ♦ provjeriti izradu kalkulacije cijene proizvodnje.

6.2. PROVJERA RAČUNA SKUPINE 61 I 62

U toj skupini računa provjeravaju se **nedovršeni proizvodi i poluproizvodi te kratkotrajna biološka imovina.**

Ako je djelomično završni proizvod dovršen (proizvod je gotov u određenoj fazi) i kao takav se može

uključiti u viši stupanj obrade, a pritom se skladišti te se nerijetko može i prodati, tada se on vodi kao poluproizvod na zalihama na računima ove skupine računa. Računi skupine 61 razvrstavaju se prema namjeni, osnovnim skupinama ili po stupnjevima dovršenosti. Ako je proizvod rezultat nižeg stupnja obrade od prethodno navedenoga, riječ je o nedovršenom proizvodu.

Pri provjeri ovih računa poduzetnik treba:

- **utvrditi, u dogovoru s tehnolozima i prodajom, je li računovodstvenom politikom točno utvrđen postupak određivanja određenih stupnjeva dovršenosti proizvodnje koji mogu dobiti obilježje poluproizvoda**
- **utvrditi jesu li se dosljedno provodile usvojene računovodstvene politike u vezi s formiranjem vrijednosti zaliha poluproizvoda**
- **provjeriti sadržajnu točnost iskazanih podataka**
- **usporediti podatke iz financijskog knjigovodstva s podacima iz analitičke evidencije poluproizvoda**
- **provjeriti je li pravilno određena cijena proizvodnje**

Cijena proizvodnje poluproizvoda određuje se uz pomoć obračuna proizvodnje i poluproizvoda pripadajuće kalkulacije.

- **provjeriti treba li ove zalihe vrijednosno uskladiti**

Ako je neto utrživa vrijednost zaliha manja od cijene proizvodnje, treba provesti vrijednosno usklađenje. U pravilu se vrijednosno usklađenje provodi kad su zalihe neuporabljive, bez obzira na to jesu li oštećene ili su neodgovarajuće kvalitete. Vrijednost takvih zaliha može se smanjiti do neto utržive vrijednosti realizacije.

- **utvrditi fer vrijednost (kratkotrajne) biološke imovine na dan bilanciranja, ako se može pouzdano utvrditi**

S obzirom na ta da se ulaganja u kratkotrajnu biološku imovinu (žive životinje ili nasadi -osim višegodišnjih odnosno nasada koji nose plod, odnosno biljna, stočarska i peradarska proizvodnja) moraju iskazati po pravičnoj (fer) vrijednosti smanjenoj za troškove prodaje, usklađenje na nju treba iskazati rashodom/prihodom razdoblja ako se ona može pouzdano utvrditi ili su alternativne procjene fer vrijednosti pouzdane. U suprotnome rabi se trošak nabave smanjen za postojeće otpise i gubitke od obezvrjeđenja (ispravke vrijednosti).¹

- **istražiti je li pravilno razdužena ova skupina računa**

S obzirom na to da se i dio zaliha poluproizvoda može prodati, odnosno da nije nužno da se one isključivo uključuju ponovno u proces proizvodnje, pozornost treba obratiti na razduženje računa odnosno terćenje s obzirom na namjenu odgovarajućih računa.

Osobe koje se bave poljoprivredom na skupini računa 62 vode zalihe kratkotrajne biološke imovine: proizvodnja u tijeku i za prodaju, odnosno gotovi proizvodi. Pri uzgoju životinja, iako se proizvodnja mesa ne smatra ulaganjem u biološku imovinu, već poljoprivrednim proizvodom, ona se i nadalje prati ovom skupinom računa. Nasuprot

¹ Detaljnije se o tome može pročitati u knjizi: Belak, V. i ostali: Računovodstvo poduzetnika, XII. izd., RRIF Plus, Zagreb, 2021., str. 935-946.

tome, prerada ovog mesa izlazi izvan okvira HSFI 17 i MRS-a 41 i obuhvaćena je računovodstvenim standardima koji predstavljaju okvir za iskazivanje zaliha (HSFI 10 i MRS 2).

6.3. PROVJERA RAČUNA SKUPINE 63

U toj se skupini računa provjeravaju **zalihe gotovih proizvoda**.

Nakon završetka procesa proizvodnje (razduženjem odgovarajućih računa, a zaduženjem računa skupine računa 63), gotovi su proizvodi spremni za upotrebu, u načelu prodaju. Na rashode poreznog razdoblja izravno utječe visina „oslobođenih“ troškova proizvodnje. „Oslobođeni“ uskladišteni troškovi proizvodnje iskazuju se, u pravilu, kao rashodi prodanih proizvoda.

Primjer:

Proizvodno poduzeće je proizvelo 300 komada proizvoda. Premjestilo je 200 kom svojih proizvoda u maloprodaju, 50 u komisijsku prodaju.

Cijena proizvodnje jednog proizvoda je 20,00 kn.

U vlastitoj maloprodaji prodano je 40 kom proizvoda za 1.250,00 kn s uključenim PDV-om po stopi od 25 % (MPC jednog proizvoda iznosi 31,25 kn). Kupac je fizička osoba koja je kupnju platila gotovinom.

Pregled izračuna za prethodno knjiženje:

	Kom	Cijena po komadu	Vrijednost	Razlika u vrijednosti	Ukupna vrijednost	PDV	Sveukupna vrijednost
Proizvedeno	300	20,00	6.000,00				
Za prodavaonicu	200	20,00	4.000,00	1.000,00	5.000,00	1.250,00	6.250,00
Za komisiju	50	20,00	1.000,00				
Prodano	40	20,00	800,00	200,00	1.000,00	250,00	1.250,00
Stanje maloprodajnog mjesta	160	20,00	3.200,00	800,00	4.000,00	1.000,00	5.000,00

Zalihe gotovih proizvoda iskazuju se po nižem trošku, i to ili po cijeni proizvodnje koju čine elementi određeni prema odredbama računovodstvenih standarda, odnosno u njegovu okviru usvojene računovodstvene politike, ili po neto utrživoj vrijednosti koja se može ostvariti. Temelj za utvrđivanje svote koja će teretiti rashode proizvodnje, odnosno svote za koju će se razdužiti skupina računa 63, jest obračun dovršene proizvodnje, odnosno na temelju njega napravljena kalkulacija jedinične cijene koja je temelj za zaduživanje i razduživanje zaliha gotovih proizvoda. U ovu se skupinu uključuju i poljoprivredni proizvodi namijenjeni prodaji.

U računima ove skupine treba:

- **uskладити податке između skladišne i knjigovodstvene evidencije gotovih proizvoda ako se podaci o prometima gotovih proizvoda zasebno unose u obradu**
- **provjeriti jesu li nakon provedenog popisa provedene popisne razlike u skladu s odgovarajućim odlukama**

Za ovu je provjeru nebitno kada se proveo popis gotovih proizvoda tijekom izvještajne godine.

Knjiženje: Razduženje zaliha gotovih proizvoda

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zalihe gotovih proizvoda Proizvodnja u tijeku <i>Za razduženje proizvodnje u tijeku</i>	6300 6000	6.000,00	6.000,00
2.	Gotovi proizvodi za komisiju Gotovi proizvodi u vlastitoj prodavaonici Razlika u vrijednosti za maloprodajno mjesto Uračunani PDV na zalihe gotovih proizvoda Zalihe gotovih proizvoda <i>Za razduženje proizvodnje u tijeku</i>	6320 6400 6480 6410 6300	1.000,00 6.250,00	1.000,00 1.250,00 5.000,00
3a.	Blagajna Prihodi od prodaje Obračunani PDV na prodaju <i>Za prodaju u maloprodajnom mjestu</i>	1020 7500 240012	1.250,00	1.000,00 250,00
3b.	Razlika u vrijednosti za maloprodajno mjesto Uračunani PDV na zalihe gotovih proizvoda Rashodi od prodaje proizvoda u maloprodajnom mjestu Gotovi proizvodi u vlastitoj prodavaonici <i>Za razduženje maloprodajnog mjesta i uključivanje u rashode</i>	6480 6410 7000 6400	200,00 250,00 800,00	1.250,00

➤ **provjeriti donos početnog stanja i u analitičkom knjigovodstvu i u financijskom knjigovodstvu**

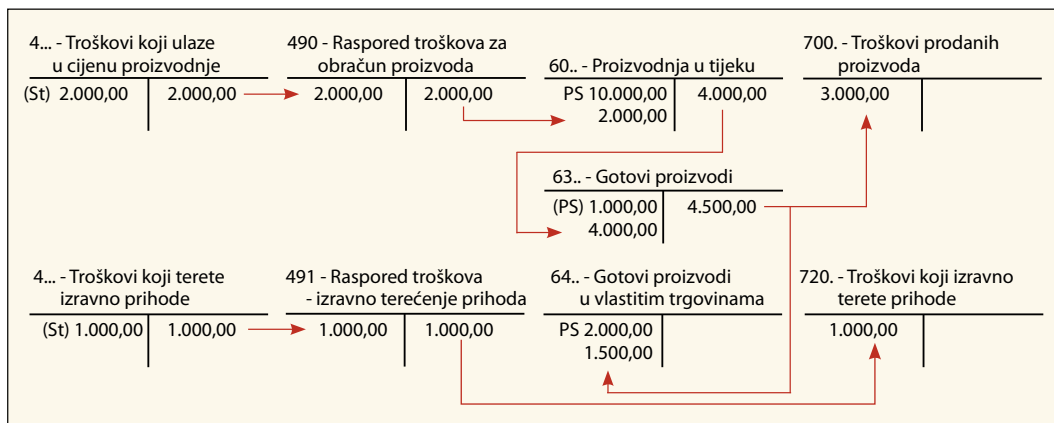
Preporučuje se da se, radi usporedivosti podataka o promjenama na skladištu, za svako skladište vodi zasebna analitička kartica u financijskom knjigovodstvu.

➤ **provjeriti neto utržive vrijednosti po kojima se mogu realizirati gotovi proizvodi**

Ako se vrijednost zaliha mora uskladiti s nižom vrijednošću po kojoj se gotovi proizvodi mogu realizirati, tada za tu svotu treba uskladiti zaduženja zaliha gotovih proizvoda i zadužiti odgovarajući račun rashoda.

Podatak o promjeni stanja zaliha je podatak koji se zajedno s podatkom o ukupnom prometu obračunskog razdoblja na računima razreda 4 koji tvore vrijednost zaliha proizvodnje koristi pri kontroli ispravnosti prijenosa troškova na račun 700.

U primjeru je promjena stanja (smanjenje) zaliha na razredu 6, 1.000,00 kn (početno stanje => 13.000,00, završno stanje => 12.000,00). Zbrajanjem tog podatka i podatka o troškovima razreda 4 (2.000,00 kn) prekontroliran je podatak o troškovima realiziranih proizvoda (3.000,00 kn). U primjeru je zanemaren PDV -e.



6.4. PROVJERA RAČUNA SKUPINE 64

U toj se skupini računa provjeravaju **gotovi proizvodi u vlastitim prodavaonicama**.

Ako proizvodno poduzeće svoje proizvode prodaje u svojim prodavaonicama, ova se skupina računa tereti za vrijednost donesenih gotovih proizvoda u prodavaonice (odobrenje računa skupine 63).

Zalihe gotovih proizvoda u vlastitoj prodavaonici vrednuju se prema odredbama HSFI 10 odnosno MRS-a 2 – *Zalihe*.

S obzirom na to da je prodavaonica mjesto u kojem se, prema odredbama trgovačkih propisa, obavlja maloprodaja, prodaja nepoznatim kupcima, trebalo je za svaki ulaz proizvoda u maloprodajno mjesto napraviti dokument zaduženja.

Budući da se maloprodaja mora obavljati na način kako je to propisano i za trgovačku robu, robu koja se kupuje radi daljnje prodaje, upućujemo čitatelje na dio ovoga članka kojim se obrađuje trgovačka roba u maloprodaji. Uz opće napomene navedene u tom dijelu članka, treba voditi računa o tome:

➤ **je li ispravno otvoreno početno stanje proizvoda u prodavaonici**

U stanju zaliha u prodavaonica moraju se iskazati sve sastavnice maloprodajne vrijednosti gotovih proizvoda (cijena njegove proizvodnje te razlika u cijeni i porez na dodanu vrijednost kao korektivne stavke).

➤ **je li ujednačen sustav izračuna maloprodajnih cijena proizvoda koji se nalaze u vlastitim prodavaonicama**

Tek nakon izračuna maloprodaje cijene koja se u praksi naziva kalkulacijom, može se pristupiti zaduženju maloprodajnog mjesta. Dokumentaciju i način sastavljanja kalkulacije maloprodajnog mjesta potrebno je ujednačiti zbog niza razloga koji pridonose točnosti i sveobuhvatnosti komponenti koje čine maloprodajnu cijenu proizvoda.

➤ **jesu li usklađeni podaci o maloprodajnoj vrijednosti gotovih proizvoda (zajedno s vrijednosti proizvoda koja se nalazi u maloprodajnom mjestu) s evidencijom o stanju robe u maloprodajnom objektu**

➤ **je li osigurano praćenje skupina podataka o zaduženju i razduženju gotovih proizvoda, trgovačke odnosno komisijske robe, ako se u vlastitim prodavaonicama, osim vlastitih gotovih proizvoda, prodaje i druga trgovačka roba**

Ako se u vlastitoj prodavaonici prodaje i druga vlastita (kupljena roba, skupina računa 66) i komisijska roba, tada je, radi ispravnosti knjiženja zaduženja i razduženja maloprodajnog mjesta za odgovarajuću robu čiji se promet različito iskazuju u bilančnim pozicijama, potrebno osigurati podatke koji će omogućiti posebno praćenje svega navedenog. Ti se zasebni pregledi trebaju osigurati za sve vrste dokumenata kojima se prate promjene zaduženja odnosno razduženja maloprodajnog mjesta.

S obzirom na to da se za svako maloprodajno mjesto vodi posebna evidencija o stanju robe, uputno je njoj pridružiti odgovarajući analitički račun u financijskom knjigovodstvu.

➤ **je li maloprodajno mjesto ispravno zaduženo za razliku u cijeni, odnosno odgovarajući PDV**

Zaduženje maloprodajnog mjesta zasnivat će se na podacima o razlici u cijeni odnosno o PDV-u koji su iskazani na dokumentima kojima se zadužuje maloprodajno mjesto. Upozorava se da postoje različite stope PDV-a.

➤ **je li za razduženje maloprodajnog mjesta, u dijelu koji se odnosi na nabavnu vrijednost proizvoda, ispravno terećen račun troškova zaliha prodanih proizvoda, a ne račun nabavne vrijednosti prodane robe**

Gotovi proizvodi što ih proizvede društvo, a koji su namijenjeni za prodaju u maloprodajnom mjestu, i nadalje imaju obilježja gotovih proizvoda te se, u skladu s tim, moraju evidentirati i rashodi koji su u vezi s njihovom realizacijom. Dakle, pri prodaji tih gotovih proizvoda iz maloprodajnog mjesta terete se rashodi prodaje gotovih proizvoda (skupina 70), a ne rashodi u vezi s nabavnom vrijednošću trgovačke robe (skupina 71).

➤ **je li ispravno evidentiran gotovinski promet na temelju prodaje u maloprodajnom mjestu kao prihod maloprodajnog mjesta od prodaje gotovih proizvoda odnosno vlastite robe ili tuđe robe**

Smatramo da se za maloprodajno mjesto treba voditi posebna knjiga blagajne radi pravilnog razgraničenja svih blagajničkih primitaka poduzetnika.

mjestu i odgovarajućih računa u financijskom knjigovodstvu

- jesu li svi dokumenti o promjenama zaduženja i razduženja maloprodajnog mjesta uredno provedeni u financijskom knjigovodstvu
- jesu li točno provedena knjiženja u vezi s veleprodajom (prodajom osobama kojima kupljeni proizvodi ne služe za osobnu potrošnju)
- je li uskladen prijenos cijene proizvodnje, odnosno nabavne vrijednosti, iz jednog skladišta s onim po kojemu je zaduženo maloprodajno mjesto

Nerijetko se dogodi da putem međuskladišnica, kojima se, u načelu, prenosi imovina unutar jedne pravne osobe, vrijednost imovine koja se prenosi iskaže po jednoj vrijednosti, a da se zaduži po drugoj vrijednosti. Ta se mogućnost treba isključiti jer se u suprotnome ne bi poštovala temeljna pravila mjerenja zaliha, odnosno vrijednosti zaliha.

- ako se maloprodajno mjesto razdužuje prema postotku prosječne marže, jesu li prije njezina izračuna provedena sva zaduženja maloprodajnog mjesta

Ovdje se naročito mora pripaziti na to da ako se nakon izračuna prosječne marže pri raznovrsnim godišnjim usklađenjima dodatno promijene prometi na računima koji se rabe pri njezinu izračunu, prosječna marža mora se ponovo izračunati. Ako je ona promijenjena, moraju se ponoviti svi izračuni u kojima je ona rabljena.

- treba li vrijednosno uskladiti vrijednost zaliha gotovih proizvoda

Vrijednost zaliha iskazuje se ili po trošku nabave ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

6.5. PROVJERA KNJIGOVODSTVENOG STANJA NA RAČUNIMA TRGOVAČKE ROBE (SKUPINA 65 – 67)

Kontrolno-analitički postupci u vezi s podacima na računima na kojima se vodi trgovačka roba odnose se ne samo na financijsko već i na analitičko knjigovodstvo trgovačke robe (robno knjigovodstvo). Pritom posebnu pozornost treba obratiti na sljedeće:

- U robnom knjigovodstvu treba provjeriti je li u tijeku 2023. godine svako zaduženje robe na skladištu popraćeno odgovarajućom robnom ispravom (otpremnica dobavljača i skladišna primka). Ako robna isprava nedostaje, treba kontaktirati dobavljača i od njega zatražiti da je pošalje. Ali prije toga treba provjeriti ulazni račun – jer postoji mogućnost da su račun i otpremnica objedinjeni u jedinstvenoj ispravi („račun / otpremnica“).
- Posebno treba provjeriti jesu li izdane interne isprave, kao što su, primjerice, međuskladišnice – pri premještanju robe iz jednog skladišta u drugo, izdatnice – ako se roba rabila za potrebe vlastitog poslovanja (npr. za uredski materijal, materijal za čišćenje i sl.), promidžbu ili reprezentaciju. Pri izuzimanju robe s veleprodajnog skladišta za potrebe reprezentacije treba provjeriti je li na nabavu vrijednost ove robe obračunan PDV.
- Ako je nabava trgovačke robe tijekom godine knjižena putem računa skupine 65 – *Obračun*

troškova nabave robe, ovi se računi na kraju obračunskog razdoblja trebaju između sebe zatvoriti: 659/650; 651; 652; 653. To je osobito bitno ako se tijekom godine uskladištenje robe knjižilo po trošku nabave na računima: 660/659, ali se po završetku svake nabave račun 659 nije zatvarao s korespondirajućim računima skupine 65. Stoga su ti računi ostali otvoreni i na kraju godine moraju se međusobno zaključiti. Računi skupine 65, u pravilu, ne iskazuju saldo 31. prosinca. To se iznimno može dogoditi kada započeti proces nabave robe do kraja godine još nije završen.

- U okviru skupine 66 treba provjeriti uskladenost robnog knjigovodstva s financijskim knjigovodstvom (glavnom knjigom) odnosno računom 660 – *Roba u skladištu*. Ovo je od posebnog značenja pri razduženju robe kada se zbog računskog „zaokruživanja“ svote razduženja na eurocente (dvije decimale), primjenom metode prosječnih ponderiranih cijena kod godišnjeg obračuna, pojavljuje neusklađenost između analitičkoga i sintetičkoga računa.
- Ako je tijekom 2023. godine došlo do povrata robe od kupca treba provjeriti postoji li isprava odnosno „pisani trag“ iz kojeg je razvidan razlog povrata robe (npr. reklamacija). Naime, do povrata robe dolazi kada je kupcu isporučena veća količina robe od naručene ili kada kupac nije zadovoljan kvalitetom isporučene robe. Za povrat robe kupcu se izdaje odobrenje koje sadržava sve elemente računa prema odredbama Zakona o PDV-u i Zakona o fiskalizaciji, odnosno izdaje se tzv. „storno račun“. Ovaj račun ima elemente s predznakom minusa (–). Kada je roba prodana i vraćena u istoj godini, za vraćenu robu treba povećati zalihe uz istodobno smanjenje ranije priznatog troška prodaje, a knjiženje se obavlja primjenom storna: $\frac{710}{660}$. Pritom treba umanjiti i potraživanje od kupca, prihod od prodaje ove robe i pripadajući dio obveze za PDV, ali potonje samo pod uvjetom da je od kupca primljena pismena izjava da je u svojoj poreznoj evidenciji smanjio (ispravio) svotu pretporeza za vraćenu robu. Pritom treba još provjeriti je li povrat evidentiran i u robnom i u financijskom knjigovodstvu kako ne bi došlo do njihove neusklađenosti. Povrat robe od kupca može se riješiti i na drugi način – „kontra isporukom“, tj. kupac će za vraćenu robu izdati račun za isporuku robe (po istoj prodajnoj cijeni) i obračunati PDV.
- Ako se tijekom kontrole knjiženja naknadno utvrdi da je zavisni trošak nabave (npr. trošak prijevoza robe) pogrešno proknjižen – umjesto da se uključi u nabavnu vrijednost robe, za njega se teretio trošak razdoblja u okviru razreda 4 (npr. rn. 410), a roba se još uvijek nalazi na skladištu, pogrešku treba ispraviti, i to:
 - a) kada se zalihe vode po trošku nabave, za pogrešno knjiženu svotu treba stornirati trošak (razred 4) i za zavisni trošak nabave povećati vrijednost zaliha (660).
 - b) kada se zalihe vode po prodajnoj cijeni, ispravak se može obaviti i na teret uračunane razlike u cijeni.

RAČUNOVODSTVO

Primjer:

Račun br. 116-1-1 od 12. 10. 2023. godine dobavljača za robu „X“ glasi na 8.750,00 € (vrijednost isporuke 7.000,00 € + 25% PDV-a 1.750,00 €). Roba je uskladištena na veleprodajnom skladištu po prodajnoj cijeni od 8.500,00 €. Račun br. 147-1-2 prijevoznika od 16. 10. 2023. godine za dopremu ove robe glasi na 1.000,00 € (trošak prijevoza 800,00 € + 25 % PDV-a 200,00 €) i pogreškom je knjižen na trošak razdoblja. U prosincu je tijekom kontrole otkrivena pogreška. Ova roba nije prodana i nalazi se na skladištu.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1	Roba na skladištu (po prodajnoj cijeni)	660	8.500,00	
	Pretporez po ulaznim računima 25%	140012	1.750,00	
	Dobavljači	220		8.750,00
	Razlika u cijeni robe na skladištu	6680		1.500,00
<i>Za uskladištenje robe na skladištu po prodajnoj cijeni</i>				
2.	Troškovi prijevoza	410	800,00	
	Pretporez po ulaznim računima 25 %	140012	200,00	
	Dobavljači	220		1.000,00
	<i>Za trošak prijevoza robe</i>			
<hr/>				
3.	Troškovi prijevoza	410	800,00	
	Razlika u cijeni robe na skladištu	6680		800,00
<i>Za ispravak pogrešno knjiženog zavisnog troška nabave robe koja se još nalazi na zalihi</i>				

- **Vlastita roba koja se nalazi na tuđem skladištu** (rn. 661), u tuđim silosima i hladnjačama, izložbenom prostoru i sl., ulazi u vrijednost vlastitih zaliha i **treba se obuhvatiti popisom**. Za prodanu robu (usklađenu na tuđem skladištu) treba smanjiti zalihe (710/661) i saldo računa 661 usporediti s vrijednošću zalihe robe na tuđem skladištu prema popisnoj listi, pri čemu je moguće utvrditi i popisne razlike. Ako je riječ o manjku robe na tuđem skladištu, za utvrđeni se prekomjerni manjak, u pravilu, tereti trgovačko društvo na čijem je skladištu roba bila. Njemu se izdaje račun na kojemu se na nabavnu vrijednost manjka robe obračunava PDV.
- **Kod robe predane u komisijisku i konsignacijsku prodaju** (rn. 662) treba prvo na temelju obračuna smanjiti zalihe za prodanu robu (710/662), a zatim na temelju obavljenog popisa knjižiti popisne razlike – ako su se pojavile prilikom popisa. Ako je komisionar vratio neprodanu količinu robe, treba provesti knjiženje: 660/662.
- **Stanje računa 663 – Roba u vlastitim prodavaonicama**, na kojemu se iskazuje prodajna cijena trgovačke robe s PDV-om („maloprodajna cijena“), treba uskladiti sa stvarnim stanjem robe u prodavaonici 31. prosinca 2023. na temelju provedenog popisa (inventure) i proknjiženih popisnih razlika. Stanje treba uskladiti i s ispravama o zaduženju i razduženju prodavaonice koje se u prodavaonici moraju nalaziti sukladno čl. 16. *Zakona o trgovini*. Treba provjeriti jesu li proknjižena sva razduženja prodavaonice za prodanu robu tijekom godine i je li ispravno

isknjižena uračunana marža prodavaonice (rn. 6681) i uračunati PDV (rn. 664).

- **U vrijednost robe koja je predana na doradu ili oplemenjivanje** i evidentirana na računu 666 – *Roba na doradi, obradi i manipulaciji* treba uključiti sve nastale troškove u vezi s doradom i tako povećati njezinu nabavnu vrijednost.
- **Kada je s dobavljačem ugovorena isporuka robe fco skladište dobavljača**, svi rizici i koristi od kupljene robe prešli su na kupca, iako roba još nije zaprimljena na skladište. Prema tome, ako se tako nabavljena roba 31. prosinca 2023. nalazi na putu od dobavljača do skladišta, treba je uključiti u vrijednost zaliha. Vrijednost ove robe zajedno s obračunanim zavisnim troškovima nabave knjiži se na račun **667 – Roba na putu**.
- Ako je uprava društva na temelju prijedloga popisnog povjerenstva ili neke druge stručne osobe donijela **odluku o vrijednosnom usklađenju oštećene ili nekurentne robe**, ovo vrijednosno usklađenje treba knjižiti na teret troška. Kad se u trenutku bilanciranja korektivni račun 669 – *Vrijednosno usklađenje zaliha robe* bude sučelio s računom 660 – *Roba na skladištu*, zalihe će se iskazati po realnoj vrijednosti, odnosno po neto-vrijednosti koja se može realizirati, što je u skladu s HSFI-jem 10 – *Zalihe* i MRS-om 2 – *Zalihe*. No, ako se ova djelomično otpisana roba neće prodati, na drugi način otuditi ili uništiti do kraja ove godine, trošak njezina vrijednosnog usklađenja neće biti porezno priznati rashod, u skladu s čl. 10. st. 1. *Zakona o porezu na dobit*.
- **Ako se neuporabljiva trgovačka roba uništava**, treba ju popisati i donijeti odluku o uništenju te takvu robu predati trgovačkim društvima za zbrinjavanje otpada.
- **Manjak trgovačke robe** utvrđen godišnjim popisom može se knjižiti kao porezno priznati rashod (bez PDV-a) samo ako je riječ o kalu, rastepu, kvaru i lomu, i to najviše do visine propisane odlukom Hrvatske gospodarske komore, a također i manjkovi robe koji su nastali djelovanjem više sile u 2023. (zbog elementarnih nepogoda ili provalnih krađa), ali samo do visine utvrđene na temelju očevidnika nadležnog tijela za procjenu štete. To je posebno važno za trgovačka društva na područjima pogodnim poplavom. Manjak robe zbog neodgovarajuće kvalitete, protoka roka trajanja, prekomjernog kala, rastepa, kvara i loma (iznad visine određene Odlukom HGK-a) mogu biti porezno priznati trošak jedino ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan djelatnik Porezne uprave ili ako trgovac raspoláže odgovarajućom dokumentacijom o količini robe koja su dana na uništenje ili zbrinjavanje. Za prekomjerni manjak (zajedno s pripadajućim PDV-om) utvrđuje se odgovornost radnika, člana društva ili druge fizičke osobe. Ako je upravni ili nadzorni odbor ili skupština društva donijela odluku da se zbog nepostojanja objektivne mogućnosti utvrđivanja odgovornosti za manjak ne može teretiti radnik, član društva niti neka druga fizička osoba, tada se manjak uvećan za pripadajući PDV smatra porezno nepriznatim troškom.

Ali prije nego što se „proglasi“ manjak neke robe, treba provjeriti sljedeće: nije li možda zamijenjen „kôd“ artikala (kod jedne vrste robe javio se višak, a kod druge manjak), nije li dio robe ostavljen kao uzorak za kontrolni pregled kakvoće (4694/660), ne nalazi li se roba u izložbenim prostorima kod poslovnih partnera (6612/660), jesu li možda zagubljene otpremnice i sl. *Više o popisu i popisnim razlikama pročitati u posebnom članku u ovom broju časopisa.*

- **Ako je pri popisu robe ustanovljen manjak, a u skladišnoj evidenciji postoje izdatnice (ili drugi robni dokument) iz kojih je razvidna uporaba vlastite robe za potrebe promidžbe i reprezentacije,** treba provjeriti jesu li ovi poslovni događaji knjiženi u robnom i financijskom knjigovodstvu. Pri izuzimanju trgovačke robe za potrebe poslovanja ili za promidžbu, reprezentaciju, darovanja i sl. nije potrebno priznavati interne prihode od uporabe vlastite robe nego se preporučuje izravno knjiženje smanjenja zaliha i troška (po prirodnoj vrsti). Ujedno treba provjeriti je li ispravno postupljeno s motrišta obračuna PDV-a (više o tome uz razred 4).
- U vezi s **danim predujmima dobavljačima za robu (rn. 670)** treba provjeriti jesu li dobavljači izdali račun za primljeni predujam kako bi se steklo pravo na priznavanje pretporeza, odnosno jesu li dobavljači isporučili robu te je li se u vezi s tim obračunao predujam.
- Ako su se tijekom godine dani predujmovi za robu izravno knjižili na dugovnu stranu računa 220 – *Obveze prema dobavljačima*, a svi predujmovi nisu realizirani do kraja 2023., dugovni saldo s računa dobavljača treba prenijeti na račun 670 – *Dani predujmovi za nabavu robe*. Pritom treba provjeriti je li od dobavljača primljen račun za dani predujam i na temelju njega priznati pravo na pretporez.
- **Ako je roba donirana odnosno darovana,** treba provjeriti je li otpremnica (ili druga odgovarajuća isprava) potpisana odnosno ovjerena od strane primatelja ove donacije.

6.6. PROVJERA KNJIGOVODSTVENOG STANJA NA RAČUNIMA NEKRETNINE I UMJETNINE ZA TRGOVANJE (68)

Nekretnine i umjetnine koje su nabavljene radi preprodaje predstavljaju svojevrstnu trgovačku robu i s bilančnog motrišta predstavljaju „zalihu“.

U vezi s **nekretninama nabavljenim radi daljnje prodaje** treba provjeriti ispravnost knjiženja troška kupnje nekretnina u skladu s HSFI-jem 10 i MRS-om 2 – *Zalihe*. **Trošak kupnje** nekretnina obuhvaća ugovorenu kupoprodajnu cijenu uvećanu za porez na promet nekretnina koji stjecatelj nekretnina plaća pri kupnji. U trošak kupnje uključuje se još trošak javno-bilježničke usluge, trošak posrednika, procjenitelja, geodeta, adaptacije i rekonstrukcije te drugi troškovi koji su u vezi s kupnjom i dovođenjem nekretnine u stanje za daljnju prodaju.

Prodavatelji – obveznici PDV-a trebaju provjeriti jesu li ispravno utvrdili porezni položaj nekretnina koje su prodavali tijekom 2023. godine. Više o tome u kontrolno-analitičkim postupcima uz skupinu 24.

Kada je riječ o isporukama rabljenih umjetničkih djela, prodavatelji koji primjenjuju posebni postupak oporezivanja marže trebaju provjeriti ispravnost vođenja posebnih poreznih evidencija (PDV-MU i PDV-MI).

6.7. PROVJERA KNJIGOVODSTVENOG STANJA NA RAČUNIMA DUGOTRAJNA IMOVINA NAMIJENJENA PRODAJI (SKUPINA 69)

Na računima skupine 69 evidentira se dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina koja čini skupinu neke cjeline, a namijenjena je za prodaju zbog obustavljene poslovne aktivnosti ili prekida poslovanja. Poduzetnik treba, u skladu s HSFI-jem 8 i MSFI-jem 5, klasificirati dugotrajnu imovinu (ili skupinu za otuđenje) namijenjenu za prodaju, ako će njezina knjigovodstvena vrijednost biti uglavnom nadoknađena putem prodaje radije nego stalnim korištenjem. Podsjećamo, ta se imovina vrednuje prema knjigovodstvenoj ili prema fer vrijednosti smanjenoj za očekivane troškove prodaje, ovisno o tome što je niže.

RAZRED 7

7. PROVJERA KNJIGOVODSTVENIH STANJA NA RAČUNIMA PRIHODA I RASHODA (70 – 78)

7.1. TROŠKOVI PRODANIH ZALIHA PROIZVODA I USLUGA (70)

Računi skupine 70 namijenjeni su za praćenje rashoda u vezi s proizvodnjom i gotovim proizvodima. Posebnu pozornost treba dati rasporedu troškova za obračun proizvoda i proizvodnih usluga.

- Na **računu 700 – Trošak zaliha prodanih proizvoda** evidentirat će se troškovi proizvodnje proizvoda koji su prodani tijekom 2023. godine (700/630), neovisno o tome jesu li proizvedeni u ovoj godini ili prije. Za razliku od toga, troškovi proizvodnje nedovršenih proizvoda, poluproizvoda i gotovih proizvoda koji nisu prodani predstavljat će „troškove zaliha“ i bilancirat će

se u okviru razreda 6. Treba podsjetiti da se u Račun dobiti i gubitka ne unosi podatak s računa 700, već se troškovi proizvodnje nastali u 2023. godini unose po prirodnoj vrsti, uzimajući pritom podatke s računa razreda 4. „Korekcija“ troškova proizvodnje za proizvode koji su proizvedeni u proteklim godinama, a prodani u 2023., odnosno za troškove proizvodnje nastale u tekućem razdoblju koji su ostali „zarobljeni“ na zalihama na kraju 2023. godine kao proizvodnja u tijeku, poluproizvodi ili gotovi proizvodi u skladištu, obavlja se kroz razliku stanja ovih zaliha na kraju i na početku razdoblja (poslovne godine).

- **Proizvođači trebaju provjeriti je li tehnološki kalo, rasip, kvar i lom u okviru dopuštenog prema internim aktima ili odlukama gospodarske komore te kako je riješeno pitanje prekomjernih manjkova.** *Više o tome pročitati u posebnom članku u ovom broju časopisa RRiF*
- **Ako se tijekom provođenja popisa (ili prije) ustanovilo oštećenje pojedinih gotovih proizvoda (ili poluproizvoda) na skladištu, treba donijeti odluku o njihovom vrijednosnom usklađenju kako bi se u bilanci iskazali po neto-vrijednosti koja se može realizirati na tržištu jer je ona sada niža od troška proizvodnje (rn. 708).** Isto se odnosi i na nekurentne gotove proizvode. Pritom je bitno naglasiti kako se sirovine i materijal (i druge zalihe koje se uključuju u trošak zaliha / proizvodnje) NE otpisuju ispod troška nabave ako se očekuje da će se gotovi proizvodi (u koje će oni biti ugrađeni) prodati po cijeni jednakoj ili većoj od troška proizvodnje tih proizvoda. Trošak vrijednosnog usklađenja zaliha neće biti porezno priznati ako se te zalihe do kraja poreznog razdoblja ne prodaju ili na drugi način otuđe.
- **Kod prodaje otpadnog materijala** treba provjeriti otprema li se on izravno iz proizvodnje ili se prethodno „sabire“ na skladištu, a tek zatim prodaje i u skladu s tim treba provjeriti jesu li smanjene zalihe i knjižene na troškove prodanih zaliha otpadaka (703/ 600 ili 636).
- Potrebno je provjeriti je li ispostavljena odgovarajuća dokumentacija za knjiženje troškova i rashoda na računima skupine 70, kao što su otpremnice i izdatnice o otpremljenim i isporučenim gotovim proizvodima, radni nalozi, pogonski obračunski listovi, odluke o dopuštenom i prekomjernom tehnološkom manjku u proizvodnji, odluke o dopuštenom i prekomjernom manjku na zalihama poluproizvoda i gotovih proizvoda, odluke o vrijednosnom usklađenju proizvodnje u tijeku, zaliha poluproizvoda i/ili gotovih proizvoda. Ova dokumentacija predstavlja temeljnica za knjiženje i treba se čuvati 11 godina.

7.2. TROŠKOVI PRODANE ROBE (71)

Stanje na računima računске skupine 71 krajem godine provjeravaju poduzetnici u **trgovačkoj djelatnosti**. U vezi s tim pozornost treba između ostalog obratiti na sljedeće:

- **Ako je u 2023. godini došlo do promjene metode utroška zaliha** – primjerice od 1. siječnja 2023. godine počela se primjenjivati metoda prosječnih ponderiranih cijena a do kraja 2022. godine u primjeni je bila metoda FIFO, riječ je promjeni računovodstvene politike i treba pripremiti podatke koji će se unijeti u Bilješke uz Račun dobiti i gubitka.
- **Ako se zalihe robe na skladištu vode po prodajnoj cijeni bez PDV-a**, treba provjeriti je li pri smanjenju zaliha „isknjižena“ pripadajuća razlika u cijeni (rn. 6680), kako bi se na računu 71 iskazao stvarni trošak nabave prodane robe.
- **Ako se pri smanjenju zaliha za prodanu robu iz prodavaonice primjenjuje tehnika knjiženja na temelju koje se po maloprodajnoj cijeni**

(prodajnoj cijeni s PDV-om) knjiži 710/663, bitno je provjeriti jesu li kasnijim knjiženjima iz računa 710 „neutralizirani“ uračunana marža i uračunani PDV (664; 668/710). Ujedno treba provjeriti ispravnost obračuna marže i uračunanog PDV-a (664; 668/710).

- **Ako se u 2023. godini prodavala roba koja je prethodno bila vrijednosno usklađena**, treba provjeriti je li s računa 669 isknjižena svota vrijednosnog usklađenja. Ako je usklađenje bilo provedeno u 2022. godini ili prije, za ovu svotu treba umanjiti osnovicu poreza na dobitak u 2023. godini na red. br. 30. Obrasca PD.
- Robu koja je otpremljena kupcu uz ugovorenu isporuku *fco skladište kupca*, ali je on na dan bilanciranja još nije preuzeo, treba iskazati na računu 667 – *Roba na putu*, a ne na računu 710 – *Nabavna vrijednost prodane robe*.
- **Ako su tijekom 2023. godine knjiženi rashodi iz proteklih godina koji su naknadno utvrđeni** (rn. 705 i rn. 715 – *Greškom neiskazani rashodi prodane robe proteklih razdoblja*), treba ih dokumentirati odgovarajućim knjigovodstvenim ispravama kako bi se dokazala njihova vjerodostojnost.
- Treba proknjižiti inventurne razlike na zalihama gotovih proizvoda i robe te provjeriti jesu li u vezi s tim donesene odgovarajuće Odluke.

7.3. TROŠKOVI ADMINISTRACIJE I OSTALI TROŠKOVI (72)

U svrhu utvrđivanja financijskog rezultata za 2023. godinu, na kraju obračunskog razdoblja opće troškove uprave, prodaje i administracije (troškove razdoblja) knjižene na odgovarajućim računima razreda 4 treba prenijeti na rashode: 720/491. Pritom treba naglasiti da se stanje s računa 720 – *Troškovi uprave, prodaje i administracije* NE unosi u jednoj svoti izravno u Račun dobiti i gubitka, nego se na pojedine pozicije RDG-a unose troškovi po prirodnoj vrsti (podatci s računa razreda 4). To se jednako odnosi i na proizvodnu i na trgovačku, odnosno uslužnu djelatnost.

U proizvodnim trgovačkim društvima pozornost treba dati raspodjeli troškova na trošak razdoblja (rn. 720) i trošak zaliha (rn. 600 – *Proizvodnja u tijeku*).

7.4. OSTALI POSLOVNI RASHODI (73)

U kontrolno-analitičkom postupku u vezi s tom računskom skupinom, pozornost treba obratiti na sljedeće:

- **Ako je poduzetnik svoju dugotrajnu imovinu klasificirao u dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji prema HSFI-ju 8 ili MSFI-ju 5** i iskazao je prema *fer* vrijednosti te je u međuvremenu prodao – pozitivnu ili negativnu razliku koja nije prethodno priznata do datuma prodaje ove imovine treba priznati u trenutku otuđenja. Ako je riječ o negativnoj razlici, knjižit će se na račun 730.
- **Kod prodaje dugotrajne materijalne (i nematerijalne) imovine iz uporabe** primjenjuje se neto-načelo pa stoga treba provjeriti je li ostvaren dobitak ili gubitak od prodaje koji se knjiži u korist prihoda (rn. 781) ili na teret rashoda (rn. 482), a ne na račun skupine 73.

- Ako su se tijekom poslovanja u 2023. godini pojavili rashodi iz rijetkih i neuobičajenih događaja poput onih nastalih sušom, požarom ili poplavom oni se mogu posebno izdvojiti i evidentirati na računu 732 ili 733.
- **Poljoprivredni proizvođači koji biološku imovinu i poljoprivredne proizvode vrednuju po fer vrijednosti**, na računima 737 i 738 knjiže gubitke od naknadnog vrednovanja (procjene). To znači da se rashodi (ili prihodi) od *fer* vrijednosti iskazuju u Računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem su nastali. Međutim, ako se *fer* vrijednost ne može pouzdano utvrditi, primjenjuje se metoda troška nabave prema kojoj se biološka imovina evidentira prema trošku nabave smanjenom za akumuliranu amortizaciju i moguće gubitke od smanjenja vrijednosti (HSFI 6).

7.5. UDIO U GUBITKU I DOBITKU DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM I OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA (74)

Kontrolu na računima skupine 74 obavljat će samo oni poduzetnici koji su ostvarili gubitak ili dobitak u povezanom poslovnom odnosu s drugim društvima i koji primjenjuju metodu udjela. Prema tome, računni skupine 74 mogu prikazivati gubitak, ali i dobitak, te se, sukladno tome, podatak unosi i u odgovarajuću poziciju Računa dobitka i gubitka. Podsjećamo, prema zahtjevima HSFI-ja i novom Zakonu o računovodstvu, društvo u kojemu drugo društvo ima sudjelujući interes ili udjel i nad čijom operativnom i financijskom imovinom to drugo društvo ima značajan utjecaj smatra se ono koje ima 20 % ili više glasačkih prava dioničara ili članova u tom drugom društvu.

7.6. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA PRIHODA OD PRODAJE PROIZVODA, ROBE I USLUGA (SKUPINE 75 I 76)

Na računima na kojima je tijekom poslovne godine knjižen prihod od prodaje proizvoda, usluga i trgovačke robe, kod provjere pozornost treba obratiti na sljedeće:

- Jesu li na posebnim analitičkim računima knjiženi prihodi od prodaje dobara i usluga poduzetnicima unutar grupe i izvan nje kako bi se pripremili podatci za Račun dobiti i gubitka?
- Jesu li prihodi od prodaje umanjeni za povrat proizvoda ili trgovačke robe od kupca (prodaja i povrat dogodili su se u 2023. godini) u slučajevima kada se povrat robe nije knjižio kao „kontra-ispоруka“ od kupca za koju je on ispostavio račun?
- Jesu li proknjiženi naknadno odobreni popusti kupcima? Ako se naknadni popust odnosi na fakturirane isporuke u tekućoj (2023.) godini, tada se za svotu popusta bez PDV-a može izravno smanjiti prihod – ali uz uvjet da je od kupca primljena pisana potvrda o ispravku pretporeza u vezi s naknadnim popustom. Ako je prihod od prodaje robe knjižen u 2022. godini, a naknadni popust na temelju te isporuke odobren je u 2023. godini, naknadno odobreni popust kupcu knjiži se na teret troška razdoblja 2023. godine (rn. 4800). Za popust odobren kupcima – poreznim obveznicima iz

drugih država članica EU-a korisno je provjeriti je li on proveden kroz Zbirnu prijavu.

- Treba usporediti podatke o prihodu od prodaje s podacima iz knjige izlaznih računa i posebnih poreznih evidencija. Korisno je provjeriti osnove za porez na dodanu vrijednost i naknade za isporuke po stopi PDV-a od 5 %, 13 % i 25 % te one koje su bile po stopi PDV-a od 0 % ili su bile oslobođene PDV-a ili nisu bile predmet oporezivanja u Hrvatskoj.
- Kod prihoda od prodaje robe na malo koji su se evidentirali izravno na temelju podataka iz rekapitulacija dnevnih prometa treba provjeriti je li iz maloprodajne cijene isključen uračunani PDV.
- Poduzetnici koji su tijekom 2023. godine priznavali prihode na temelju uporabe vlastitih proizvoda, robe i usluga (rn. 755 i 765) trebaju provjeriti jesu li oni priznati u visini njihovog troška proizvodnje jer interni prihodi ne smiju u sebi uključiti interni dobitak (ili gubitak). Priznavanje prihoda na temelju uporabe vlastitih proizvoda i usluga često se koristi pri uporabi vlastitih proizvoda za reprezentaciju i promidžbu. Naime, kako u Računu dobiti i gubitka ne postoji posebna pozicija za trošak proizvodnje prodanih proizvoda (rn. 700), nego se troškovi proizvodnje unose pojedinačno po prirodnim vrstama, treba ih neutralizirati s priznavanjem internog prihoda kako bi učinak na financijski rezultat imao samo onaj trošak zbog kojeg je nastalo izuzimanje vlastitih proizvoda – primjerice trošak reprezentacije.
- Kod prodaje robe u komisiji treba provjeriti je li u komisijском i zastupničkom odnosu u prihode komisionara uključena samo svota provizije ili i druge naknade. Komisionari trebaju provjeriti jesu li dostavili komitentima obračun za prodanu robu.
- S motrišta priznavanja prihoda u graditeljstvu – poduzetnici koji se pojavljuju u ulozi izvođača radova trebaju investitorima fakturirati privremene obračunske situacije za vrijednost obavljenih radova, i to prema stupnju dovršenosti usluge (prema t. 15.32. HSFI-ja 15). Ako to nije moguće, tada se prihod priznaje u visini nastalih troškova (t. 15.33. HSFI-ja 15).
- Kod najmovi i zakupa treba provjeriti je li priznat prihod za razdoblje do 31. prosinca 2023. godine i jesu li izdani računi za najam za mjesec prosinac jer se prihodi od poslovnog najma priznaju na temelju pravocrtne metode tijekom razdoblja najma, čak ako novčani primitci nisu ravnomjerni (HSFI 15, t. 15.34).

7.7. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA FINANCIJSKIH PRIHODA (SKUPINA 77)

Pri provjeri ispravnosti priznavanja ove vrste prihoda pozornost treba, između ostalog, obratiti na sljedeće:

- Jesu li pojedini financijski prihodi raščlanjeni na prihode ostvarene s društvima unutar grupe, s društvima u kojima postoji sudjelujući interes i s nepovezanim osobama kako bi se pripremili podatci za Račun dobiti i gubitka?

- Ako je poduzetnik u svojoj dugotrajnoj imovini imao ulaganja u nekretnine radi ostvarenja prihoda od najma i / ili povećanja vrijednosti (HSFI 7, MRS 40), koje nakon početnog priznavanja mjeri po *fer* vrijednosti, a *fer* vrijednost je na dan bilanciranja (31.12. 2023.) veća od knjigovodstvene vrijednosti tog ulaganja, razliku treba knjižiti u korist prihoda (rn. 7761), a ne u korist revalorizacijskih pričuva.
 - Je li utvrđena *fer* vrijednost ulaganja u dionice (koje kotiraju na burzi), a koje je poduzetnik razvrstao u financijsku imovinu čija se promjena *fer* vrijednosti priznaje u Računu dobiti i gubitka? Nadalje, je li na dan bilanciranja knjižena razlika od promjene *fer* vrijednosti u korist prihoda (rn. 7760) ili rashoda (rn. 4780)?
 - Je li na temelju obavijesti dioničkog društva o stečenom pravu na dividendu knjižen prihod od dividende (rn. 773) – iako ona tijekom 2023. godine nije naplaćena?
 - Je li provedeno knjiženje prihoda od udjela u dobitku d.o.o.-a kod kojega se društvo pojavljuje kao vlasnik udjela?
 - Pri prodaji udjela iznad troška stjecanja udjela samo se „pozitivna“ razlika knjiži u korist prihoda 7741 – *Dobitci od prodaje dionica i udjela*.
 - Je li knjižen prihod od ugovorene kamate na dane zajmove za razdoblje u 2023. godini na koje se kamata odnosi, uzimajući pritom u obzir stvarni prinos na sredstva, tj. ugovorenu kamatnu stopu, neovisno o tome što „zarađena“ kamata možda i nije naplaćena?
 - Jesu li 31. prosinca 2023. godine obračunane i knjižene pozitivne (i negativne) tečajne razlike u vezi s deviznim računom, deviznom blagajnom, ino-potraživanjima i obvezama prema inozemnim dobavljačima u stranoj valuti (US \$, britanskim funtama itd.) primjenom zaključnog tečaja na dan bilance.
- i zaokruživanja eurocenti (rn. 7899) odnosno trošak (rn. 4894)? Navedeno knjiženje trebalo je provesti na dan 1. siječnja.
- U prihode treba uključiti otpis obveza ako je od vjerovnika pismeno potvrđeno da prihvaća djelomični ili potpuni otpis obveze ili je do otpisa obveze došlo na temelju rješenja suda po okončanom sudskom postupku ili na temelju sklopljene predstečajne nagodbe (knjiženje: 220 / 7800).
 - U prihode treba uključiti otpis obveza za koje je nastupila zastara – ako je uprava trgovačkog društva o tome donijela odluku.
 - Prije knjiženja inventurnih viškova treba provjeriti nije li riječ o zamjeni artikala ili o tuđoj robi koja se privremeno nalazi na našem skladištu.
 - Na dan 31. prosinca 2023. godine treba provjeriti stanje novca u glavnoj blagajni i pomoćnim blagajnama – odgovara li stanju novca u blagajničkom izvještaju ili se pojavio blagajnički višak koji treba knjižiti u korist prihoda (rn. 7815).
 - Jesu li u korist prihoda knjižene primljene državne potpore koje su prvotno evidentirane kao odgođeni prihod (skupina 29) uz primjenu dobitnog pristupa kod kojeg se odgođeni prihod prenosi u korist prihoda razdoblja u istom razdoblju kada su nastali troškovi koji se namiruju iz primljene potpore? Primjerice, prihod se priznaje u visini obračunane amortizacije za dugotrajnu materijalnu imovinu koja je nabavljena iz sredstava državne potpore.
 - Jesu li u korist prihoda knjižene primljene donacije (u novcu ili stvarima)?
 - Jesu li ukinuta dugoročna rezerviranja troškova koja se odnose na 2023. godinu i knjižena u korist prihoda (rn. 782)?
 - Poduzetnici koji su ulaganja u dionice klasificirali kao financijsku imovinu raspoloživu za prodaju i kod njezinog naknadnog vrednovanja zabilježili povećanje vrijednosti koje je knjiženo u koristi pričuva *fer* vrijednosti – kod prodaje ovih dionica pričuva *fer* vrijednosti ukida se u korist prihoda (rn. 7841), a ne izravno u korist zadržanog dobitka, kao što je to kod dugotrajne materijalne imovine.
 - Je li na temelju povećanja *fer* vrijednosti biološke imovine priznat dobitak iz procjene biološke imovine i knjižen u korist prihoda (rn. 787)?

7.8. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA OSTALIH POSLOVNIH PRIHODA (SKUPINA 78)

U okviru ove skupine prihoda pozornost treba dati sljedećem:

- Je li u slučaju nastanka razlike kod preračunavanja kuna u euro na dan 1. siječnja 2023. godine knjižen prihod nastao zbog preračunavanja

AKTUALNO!

NOVO U 2023.

KOMENTAR IZMJENA I DOPUNA ZAKONA O RADU

s prilogima i oglednim primjerima

Dana 1. siječnja 2023. godine stupile su na snagu prve opsežne i vrlo značajne izmjene i dopune Zakona o radu, kojima se na nov način i uz dodatna ograničenja uređuje sklapanje ugovora o radu na određeno vrijeme, rad na daljinu i rad na izdvojenom mjestu rada. Između ostalih velikih i važnih novosti koje nam donose te izmjene Zakona o radu, svakako su one koje se odnose na novo uređenje (naknade) plaće i drugih materijalnih primitaka, obvezni sadržaj ugovora o radu, sezonsko zapošljavanje, organizaciju radnog vremena, dodatni i probni rad, dopuste (plaćeni i neplaćeni), prestanak ugovora o radu, otkazne rokove i otpremnu i druga pitanja.

Ova knjiga predstavlja jedinstven i cjelovit komentar svih članaka koji su izmijenjeni i dopunjeni zadnjim novelama Zakona o radu. Praktičnoj primjeni knjige pridonose prilozi koji se sastoje od oglednih primjera novih ugovora o radu i otkaza, pravilnika o radu i drugih noveliranih i za praksu važnih radnopravnih akata. Uz to, knjiga sadržava i dodatne komentare najvažnijih pitanja u vezi s obračunom plaće i naknada, novim isplatnim listama, drugim dohotkom i ostalo.

Narudžbenica na kraju časopisa.



RAZRED 9

8. PROVJERA NA RAČUNIMA KAPITALA I PRIČUVA (90 – 96) I IZVANBILANČNIH ZAPISA (99)

8.1. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 90

Na računima u skupini 90 iskazuje se temeljni (upisani) kapital društva. Društva s ograničenom odgovornošću (dalje: d.o.o.), jednostavna društva s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.) te dionička društva (dalje: d.d.) koja su upisana u sudski registar prije uvođenja eura kao službene valute u RH odnosno prije 1. siječnja 2023. godine obvezni su provesti usklađenje temeljnog kapitala u sudskom registru i dijelova toga kapitala. Dionička društva obvezna su to provesti do kraja 2023. godine. Međutim, za j.d.o.o.-e i d.o.o.-e taj rok nije propisan, ali se ono mora provesti prilikom prve promjene izjave o osnivanju odnosno društvenog ugovora, statusne promjene društva ili promjene nekog od poslovnih udjela u društvu. Zakonom o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93. – 18/23., dalje: ZTD) propisano je da temeljni kapital d.o.o.-a treba biti najmanje 2.500,00 €, za d.d.-e treba biti najmanje 25.000,00 €, a za j.d.o.o.-e temeljni kapital treba biti najmanje 1,00 €. ZTD dopušta i osnivanje d.d.-a i d.o.o.-a ako se uplati samo dio temeljnoga uloga (npr. za dioničko društvo najniža svota temeljnog kapitala je 25.000,00 €, a uplaćuje se najmanje 25% u novcu, dok je za društvo s ograničenom odgovornošću minimalni temeljni kapital 2.500,00 €, a potrebno je u novcu uplatiti najmanje 625,00 €). Prije upisa za d.o.o.-e mora se uplatiti ¼ preuzetoga uloga za preuzeti poslovni udio koji uplaćuje u novcu, a prije upisa u sudski registar. Preostali novčani dio uloga za preuzeti udjel mora se uplatiti u roku od godine dana od upisa u sudski registar.

➤ 900 – Upisani temeljni kapital koji je plaćen

Društva koja su osnovana prije 1.1.2023. godine bila su obvezna na datum 1.1.2023. godine postojeće svote temeljnog kapitala preračunati u eure. Preračunavanje temeljnog kapitala trebalo se je obaviti primjenom općih pravila za preračunavanje i zaokruživanje prema kojima se je preračunavanje obavljalo primjenom fiksnog tečaja konverzije (1 € = 7,53450 kn) te zaokruživanjem dobivene svote u skladu s matematičkim pravilima zaokruživanja, pri čemu se dobiveni rezultat trebao zaokružiti na dvije decimale, a na temelju treće decimale. Usklađenje temeljnog kapitala na propisane minimalne svote u eurima treba se provesti za d.d.-e do kraja 2023. godine, a za d.o.o.-e i j.d.o.o.-e nije propisan rok ali se ono mora provesti prilikom prve promjene izjave o osnivanju odnosno društvenog ugovora, statusne promjene društva ili promjene nekog od poslovnih udjela u društvu. Usklađenje se ne mora provesti prilikom prijenosa odnosno drugog raspolaganja poslovnim udjelom, niti u vezi s prijenosom odnosno drugim raspolaganjem poslovnim udjelom. Kad se provodi, usklađenje mora obuhvatiti temeljni kapital i sve poslovne udjele društva. U nastavku se daje primjer usklađenja za d.o.o. koji je proveden u 2023. godini.



Primjer:

Društvo Maris d.o.o. na datum 1. 1. 2023. godine imao je upisani temeljni kapital u svoti od 20.000,00 kn (2.654,46 €). Tijekom 2023. godine jedini član društva M. M. donio je odluku o usklađenju (smanjenju) temeljnog kapitala i (jedinoga) poslovnog udjela na vrijednost od 2.500,00 €. Društvo nema nepokrivenih gubitaka te razliku od 154,46 € unosi u kapitalne pričuve. Nakon provedenog upisa u sudskom registru evidentirano je smanjenje temeljnog kapitala u poslovnim knjigama društva Maris d.o.o.

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o	Upisani temeljni kapital koji je plaćen <i>Stanje kapitala 1. 1. 2023.</i>	9000		2.654,46
1.	Upisani temeljni kapital koji je plaćen Kapitalne pričuve iz smanjenja temeljnog kapitala <i>Za smanjenje temeljnog kapitala</i>	9000 913	154,46	154,46

U skladu s navedenim, smanjenje temeljnog kapitala evidentirano je nakon što je proveden upis u sudskom registru.

Napomena: O usklađenju temeljnog kapitala nakon uvođenja eura i pravilima knjiženja pisali smo detaljno u RRiF-u br. 11/22. na str. 24.

Ako je društvo osnovano u 2023. godini, knjiženje upisanoga temeljnog kapitala provodi se na temelju početne bilance na datum osnivanja, a sastavlja se iz akta o osnivanju i obavljenih uplata. Nastali troškovi osnivanja ne smiju se nadoknađivati članovima društva iz uplaćenoga temeljnog kapitala (čl. 393. st. 1. ZTD-a). Iznimno, navedeni troškovi mogu se nadoknađiti osnivačima iz prihoda od poslovanja društva (npr. za usluge odvjetnika, troškove osnivačkih akata i registracije i sl.) i iskazati kao obveza i trošak obračunskog razdoblja ili iz dobitka osnivača, ali samo ako je tako predviđeno osnivačkim aktima. Ako u društvenom ugovoru nema takve odredbe, osnivači sami snose troškove osnivanja. Podatci o udjelima članova d.o.o.-a mogu se preuzeti i iz knjige poslovnih udjela u koju se upisuju članovi društva, nominalne svote poslovnih udjela i sl.

U okviru ovog računa također treba provjeriti je li došlo do povećanja ili do smanjenja upisanoga temeljnog kapitala prema odlukama skupštine u sudskom registru.

➤ Ako je u 2023. godini povećan temeljni kapital, treba provjeriti je li evidentirano navedeno povećanje temeljnog kapitala prema upisu koji je proveden u sudskom registru. Ako se temeljni kapital povećava iz zadržanih dobitaka društva ili iz dobitaka tekućeg razdoblja, pri tome povećanju ne obračunava se dohodak od kapitala za članove društva u skladu s odredbama čl. 69. st. 2. Zakona o porezu na dohodak (Nar.

nov., br. 115/16. – 114/23.) kojim je propisano da se ne utvrđuje porez na dohodak od kapitala po osnovi dividenda i udjela u dobitku na temelju udjela u kapitalu, ako su dividende i ti udjeli iskorišteni za uvećanje temeljnog kapitala društva. Ako naknadno dođe do smanjenja temeljnog kapitala i isplate članovima društva, iz navedenih se isplata utvrđuje dohodak od kapitala.

- **Ako je u 2023. smanjen temeljni kapital, treba provjeriti je li evidentirano navedeno smanjenje temeljnog kapitala prema upisu koji je proveden u sudskom registru.** U ovom je dijelu važno naglasiti da su isplate članovima na temelju smanjenja kapitala moguće tek nakon što je odgovarajuća izmjena društvenog ugovora upisana u sudski registar (čl. 465. st. 1. ZTD-a), a od tog datuma djeluje i oslobodenje od obveze da se uplate preostali neuplaćeni uložci ako to predstavlja svrhu smanjenja temeljnog kapitala. Uz to, važno je uzeti u obzir da se temeljni kapital d.o.o.-a ne može smanjiti ispod najniže svote propisane ZTD-om odnosno ispod 2.500,00 € (čl. 462. st. 3. ZTD-a). Ako je riječ o smanjenju temeljnog kapitala koji je nastao reinvestiranjem (u razdoblju od 2012. do 2016.), tada je važno uzeti u obzir da će naknadno smanjenje tog kapitala biti oporezivo porezom na dobitak jer je korištena porezna olakšica prema kojoj je svota reinvestiranog dobitka smanjila osnovicu poreza na dobitak. To se ne odnosi na smanjenje temeljnog kapitala do kojeg je došlo prilikom obveznog usklađenja temeljnog kapitala zbog uvođenja eura (čl. 15. st. 5. prijelaznih i završnih odredaba Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dobit Nar. nov., br. 156/22.).

U ovom je dijelu važno napomenuti da **smanjenje temeljnog kapitala nije povezano s imovinskim oblikom po čijoj je osnovi temeljni kapital oblikovan.** Drugim riječima, ako je, primjerice, u temeljni kapital unesena nekretnina, to ne znači da se pri smanjenju temeljnog kapitala članovima društva treba obaviti isplata u nekretnini, nego je tu isplatu moguće obaviti u bilo kojem imovinskom obliku, uključujući i tu nekretninu.

Nadalje, smanjenje temeljnog kapitala moguće je obaviti i u svrhu oslobodenja članova od uplate neuplaćenog dijela kapitala u novcu. U tim slučajevima oslobodenje od obveze da se uplate preostali neuplaćeni temeljni uložci djeluje odnosno proizvodi pravni učinak od trenutka upisa izmjene društvenog ugovora u sudskom registru u skladu s odredbom čl. 465. st. 2. ZTD-a.

Primjer:

Društvo Tera d.o.o. koje je osnovano u 2023. godini ima upisani temeljni kapital 20.000,00 € u kojemu sudjeluje jedan član. Izjavom o osnivanju jedini član društva odredio je da se temeljni kapital uplati odmah pri registraciji u svoti 15.000,00 €, a preostala svota od 5.000,00 € unutar 6 mjeseci od datuma

osnivanja. Odmah nakon osnivanja provodi se smanjenje temeljnog kapitala izmjenom izjave o osnivanju u svrhu oslobodenja od uplate neuplaćenoga temeljnog uloga u svoti 5.000,00 €.

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ⁰	Potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital u d.o.o.-u Žiroračun Upisani temeljni kapital koji je plaćen Upisani temeljni kapital koji nije plaćen <i>Početna stanja</i>	002 1000 9000 9020	5.000,00 15.000,00	15.000,00 5.000,00
1.	Potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital Upisani temeljni kapital koji nije plaćen <i>Za smanjenje neuplaćenog kapitala</i>	002 9020	5.000,00	5.000,00

Budući da je u ovom primjeru riječ o tome da se član društva oslobađa od obveze uplate temeljnog uloga, knjiženje je evidentirano storniranjem računa potraživanja za neuplaćeni kapital i računa upisanog kapitala koji nije uplaćen.

Osim u svrhu isplate članovima društva i oslobodenja od obveza, smanjenje temeljnog kapitala može se provesti i u svrhu oblikovanja pričuva kapitala i ostalih pričuva. U tim je slučajevima najčešće riječ o potrebi stvaranja pričuva društva za pokriće nepokrivenih gubitaka društva odnosno o situacijama u kojima društvo ne raspolaže s dovoljnim svotama pričuva i zadržanog dobitka iz kojih bi moglo pokriti gubitke.

Primjer:

Društvo Fokus d.o.o ima upisani temeljni kapital 30.000,00 €. Zbog smanjenja prodaje i povećanih troškova poslovanja u uvjetima gospodarske krize društvo Fokus d.o.o. ostvarilo je gubitak u 2022. godini u svoti od 40.000,00 € te je donesena odluka o smanjenju temeljnog kapitala u 2023. godini smanjenjem nominalnih svota poslovnih udjela s 30.000,00 € na 10.000,00 € odnosno za svotu od 20.000,00 €. Preostala svota gubitka od 20.000,00 € pokriva se iz zadržanog dobitka.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Upisani temeljni kapital koji je plaćen Ostale pričuve <i>Za smanjenje temeljnog kapitala uz oblikovanje ostalih pričuva</i>	900 924	20.000,00	20.000,00
2.	Zadržani dobitak Ostale pričuve Gubitak poslovne godine <i>Za pokriće gubitka</i>	940 924 951	20.000,00 20.000,00	40.000,00

U skladu s navedenim, društvo Fokus d.o.o. smanjilo je temeljni kapital zbog pokrića gubitka, a smanjenje kapitala evidentirano je nakon što je izmjena društvenog ugovora upisana u sudski registar.

➤ **903 i 904 – Kapital (uloži) članova javnoga trgovačkog društva i komanditora komanditnog društva**

Na ovim se računima evidentiraju uložci članova javnoga trgovačkog društva i komanditnog društva. Navedeni se uložci mogu sastojati od novca, prava, stvari itd. Na ovim računima treba provjeriti je li došlo do povećanja ili smanjenja navedenih uloga te jesu li ispravno provedene te promjene.

8.2. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 91

Kapitalne pričuve dio su kapitala koji poduzetnik ostvaruje: realizacijom dionica, odnosno udjela iznad nominalne vrijednosti upisanog kapitala, odnosno iznad troška stjecanja trezorskih dionica (udjela) te dodatno uplaćen kapital i sve ostalo prema odredbama ZTD-a. U kapitalne pričuve, kao računovodstvene potkategorije kapitala, uključuju se i kapitalna ulaganja obrtnika dobitaša.

➤ **912 – Kapitalne pričuve iz uplata dodatnih činidaba**

Člankom 406.a. st. 1. t. 3. ZTD-a propisano je da se u pričuve kapitala mogu unositi svote ostalih **dodatnih plaćanja članova društva**. Nadalje, čl. 391. st. 11. ZTD-a propisano je da se društvenim ugovorom može odrediti da članovi društva donesu odluku o tome da će društvu učiniti dodatna plaćanja. Ako društvenim ugovorom nije izričito određeno da se odluka donosi većinom od najmanje tri četvrtine danih glasova, članovi društva mogu odluku donijeti samo jednoglasno. **Za oblikovane kapitalne pričuve ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva prema članovima, a imovina unesena u kapitalne pričuve imovina je društva.** Tako unesenom imovinom društvo smije neograničeno raspolagati. **Ulog u kapitalne pričuve može se vratiti članovima društva ako nisu potrebne za pokriće gubitka** (čl. 391. st. 5. ZTD-a). U poslovnoj praksi učestala su postupanja da se kapitalne pričuve oblikuju iz postojećih obveza prema članovima društva kako bi se sa kapitalnim pričuvama pokrili postojeći gubitci društva.

Primjer:

Prema odluci jedinog člana društva, a u skladu s izjavom o osnivanju, u 2023. godini u društvu Ban d.o.o. oblikovane su kapitalne pričuve u svoti od 20.000,00 € iz obveze za zajam člana društva. Nakon toga donesena je odluka o pokriću gubitka koji je ostvaren u 2022. godini u svoti od 20.000,00 €.

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveza za zajam člana društva	2145	20.000,00	20.000,00
	Kapitalne pričuve iz uplata dodatnih činidaba <i>Za oblikovanje kapitalnih pričuva prema odluci člana društva</i>	9120		
2.	Kapitalne pričuve iz uplata dodatnih činidaba	9120	20.000,00	20.000,00
	Gubitak financijske godine 2022. <i>Za pokriće gubitka</i>	951		

Osim iz postojećih obveza društva prema članovima društva, **kapitalne pričuve** iz kojih se može pokriti gubitak mogu se oblikovati i na način da članovi društva **uplate novac ili unesu vlastitu (privatnu) imovinu (opremu, nekretnine i sl.)**. Kod takva postupanja prvo se donosi odluka o oblikovanju kapitalnih pričuva, a nakon toga odluka o pokriću gubitka.

U okviru ove skupine računa potrebno je provjeriti sljedeće:

- ♦ je li društvo evidentiralo **povećanje ili smanjene navedenih pričuva** u skladu s društvenim ugovorom ili izjavom o osnivanju odnosno odlukama o dodatnim uplatama te jesu li ispravno provedena knjiženja koja se odnose na navedeno
- ♦ ako su pričuve oblikovane **unosom privatne imovine (nekretnina, opreme i sl.)**, treba provjeriti je li taj unos obavljen po usporedivim tržišnim vrijednostima na dan unosa (postoji li zapisnik o procjeni i odluka o ulaganju u kapitalne pričuve).

➤ **915, 916 i 918 – Kapitalni dobitci i gubitci iz prodaje vlastitih dionica i udjela**

Na računu 915 evidentiraju se kapitalni dobitci iz **prodaje vlastitih dionica odnosno udjela**. Navedeni dobitci utvrđuju se kao razlika između prodajne cijene i nominalne vrijednosti odnosno troška stjecanja udjela odnosno dionica. Na računu 916 evidentiraju se kapitalni dobitci od **prodaje emitiranih dionica**. Na kapitalne dobitke ne plaća se porez na dobitak. Ako je iz prodaje vlastitih udjela ili dionica ostvaren gubitak, taj se gubitak evidentira na računu 918. Gubitci se pojavljuju kada je prodajna cijena manja od nominalne vrijednosti odnosno troška stjecanja udjela odnosno dionica.

➤ **919 – Kapitalna ulaganja obrtnika dobitaša**

Na ovoj se poziciji iskazuje pozitivna razlika između imovine i obveza pri izradi početne bilance prilikom promjene načina oporezivanja obrtnika s dohotka na dobitak te dodatna kapitalna ulaganja koja je obrtnik dobitaš unio u poslovanje obrta (npr. oprema, nekretnine i sl.) na temelju zapisnika o ulaganju osobne imovine u obrt.

8.3. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 92

Pričuve iz dobitka obuhvaćaju **zakonske pričuve za vlastite dionice i udjele, vlastite dionice i udjele, statutarne pričuve i ostale pričuve.**

➤ **920 – Zakonske pričuve**

U okviru ovoga računa treba provjeriti jesu li društva koja imaju obvezu oblikovanja zakonskih pričuva oblikovala te pričuve odnosno jesu li:

- ♦ **d.d.-i u zakonske pričuve unijeli 5 % dobitka tekuće godine smanjenog za svotu gubitka iz prethodne godine** (5 % računa se na dobitak nakon smanjenja za svotu gubitka iz prethodne godine). To sve do trenutka dok te pričuve zajedno s pričuvama kapitala ne dosegnu visinu od 5 % temeljnog kapitala društva;
- ♦ **j.d.o.o.-i u zakonske pričuve unijeli jednu četvrtinu ostvarenog dobitka smanjenog za svotu ostvarenoga gubitka iz prethodne godine.** Oblikovanje tih pričuva nije ograničeno, što znači da se trebaju oblikovati sve dok društvo ne poveća temeljni kapital na najmanje 2.500,00 €.

Primjer:

Trgovačko društvo Tina j.d.o.o. ostvarilo je dobitak za 2022. godinu u svoti od 2.260.350,00 kn, što primjenom fiksnog tečaja konverzije (1 € = 7,53450 kn) iznosi 300.000,00 €. U bilanci nema prenesenih gubitaka iz prijašnjih godina. Prema odluci o uporabi dobitka, 25 % ostvarenog dobitka u svoti od 75.000,00 € raspoređuje se u zakonske pričuve, a preostala svota od 225.000,00 € raspoređuje se u zadržani dobitak.

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
5 ⁹	Dobitak financijske godine – 2022. (neraspoređen) <i>Početno stanje</i>	9500		300.000,00
1.	Dobitak financijske godine – 2022. (neraspoređen)	9500	300.000,00	
	Pričuve u j.d.o.o.-u za povećanje t. k.	9204		75.000,00
	Zadržani dobitak članova društva	9403		225.000,00
	<i>Za raspored dobitka sukladno odluci o rasporedu dobitka</i>			

U slučaju da društvo ima prenesene gubitke iz ostvarenog dobitka, prvo se trebaju pokriti preneseni gubici, a nakon toga trebaju se oblikovati zakonske pričuve.

➤ 921 – Pričuve za vlastite dionice i udjele

Na ovim računima treba provjeriti jesu li d.d.-i i d.o.o.-i koji su u 2023. godini otkupljivali vlastite dionice i udjele za te otkupe oblikovali pričuve za otkupe tih dionica i udjela. Pričuve za vlastite dionice i udjele mogu se oblikovati iz zadržanog dobitka ili ostalih slobodnih pričuva, a mogu se ukinuti samo ako se te dionice otude ili povuku ili ih smanjiti za svote za koje one prelaze svote niže iskazane vrijednosti vlastitih dionica.

➤ 922 – Vlastite dionice i udjeli – odbitna stavka

Na ovim računima treba provjeriti vrijednosti otkupljenih vlastitih dionica ili udjela društva. Pritom je nužno uzeti u obzir sljedeće:

- ♦ kod d.d.-a količina otkupljenih vlastitih dionica zajedno s vlastitim dionicama koje društvo već ima, ne smije prijeći 10 % temeljnog kapitala društva. Ako društvo stječe dionice u opsegu većem od 10 %, treba oblikovati propisane pričuve za te dionice tako da neto-aktiva društva iskazana u bilanci za posljednju poslovnu godinu zbog stjecanja dionica ne postane manjom od svote temeljnog kapitala i pričuva koje prema zakonu ili prema statutu ono mora imati, a koje se ne smiju koristiti za isplate dioničarima.
- ♦ za d.o.o.-e ne postoje navedena ograničenja.

➤ 923 i 924 – Statutarne pričuve i ostale pričuve

Stanje na računu 923 – Statutarne pričuve trebaju provjeriti samo društva koja imaju obvezu njihova oblikovanja u skladu sa statutom društva. Navedene pričuve oblikuju se iz preostale svote dobitka, a mogu se rabiti samo za namjene određene statutom.

Ostale pričuve najčešće se oblikuju iz dobitka poslovne godine. Kod d.d.-a se ostatak dobitka poslovne godine, nakon oblikovanja zakonskih pričuva i statutarne pričuva, može rasporediti u svoti do 1/2 tog ostatka za unos u ostale pričuve. To može biti više ili

manje ako je statutom drukčije određeno (čl. 220. st. 3. – 7. ZTD-a). Statutom može biti dana ovlasti upravi i nadzornom odboru, odnosno upravnom odboru, da na navedeni način raspolažu s više od 1/2 svote dobitka koja ostane nakon zakonski propisane uporabe (čl. 220. st. 1. ZTD-a) dok te pričuve ne dosegnu visinu koja je jednaka 1/2 temeljnog kapitala. Uprava i nadzorni odbor mogu prepustiti raspored preostalog dobitka skupštini društva. Kod d.o.o.-a ostale se pričuve mogu također oblikovati iz dobitka poslovne godine i tu ne postoje nikakva ograničenja u odnosu na d.d.-e.

8.4. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 93

Na računima skupine 93 evidentiraju se revalorizacijske pričuve s naslova revalorizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine i pričuve fer vrijednosti s naslova utvrđivanja fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju.

➤ 930 – Revalorizacijske pričuve s osnove revalorizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Ako se društvo odlučilo za primjenu metode revalorizacije kao računovodstvene politike naknadnog utvrđivanja vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u skladu sa zahtjevima HSFI-ja 6 i MRS-a 16 odnosno HSFI-ja 5 i MRS-a 38, tada se vrijednost te imovine u poslovnim knjigama iskazuje prema revaloriziranoj svoti koju čini fer vrijednost te imovine na datum revalorizacije, smanjena za kasniji ispravak vrijednosti i moguće gubitke od smanjenja vrijednosti. Kod primjene metode revalorizacije dugotrajna imovina također podliježe obračunu amortizacije, ali se amortizacija obračunava na revaloriziranu vrijednost. Iznimka je zemljište koje ne podliježe obračunu amortizacije zbog neograničenog vremena trajanja. Revalorizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine provodi se ako se knjigovodstvena vrijednost te imovine znatno razlikuje od njezine fer vrijednosti.

U okviru ovog računa treba provjeriti:

- ♦ je li prijenos revalorizacijske pričuve evidentiran na zadržani dobitak u svoti realizirane revalorizacijske pričuve (zbog obračuna amortizacije ili otuđenja te imovine). Takav je prijenos oporeziv porezom na dobitak te se odgođena porezna obveza koja je oblikovana s naslova revalorizacije te imovine prenosi u tekuću poreznu obvezu;
- ♦ je li došlo do smanjenja vrijednosti revalorizirane imovine. Ako je došlo do smanjenja te vrijednosti, tada se smanjenje vrijednosti prvo evidentira na teret revalorizacijskih pričuva, a moguća razlika evidentira se na teret troškova razdoblja.

Pri evidentiranju revalorizacijskih pričuva važno je uzeti u obzir i to da se svako revalorizacijsko povećanje imovine koje poništava prethodno smanjene vrijednosti iste imovine prvo priznaje u prihode razdoblja, a tek moguća razlika vrijednosti priznaje se u revalorizacijske pričuve.

➤ 931 – Pričuve fer vrijednosti

Na ovoj poziciji treba provjeriti stanje utvrđenih fer vrijednost financijske imovine (npr. dionica) koje

su klasificirane kao imovina raspoloživa za prodaju prema zahtjevima HSFI-ja 9 – *Financijska imovina* i MSFI-ja 9 – *Financijski instrumenti – priznavanje i mjerenje*. Prema zahtjevima HSFI-ja 9 i MSFI-ja 9, dobitak ili gubitak od promjene fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju evidentira se u sklopu **ostaloga sveobuhvatnog dobitka** do prestanka priznavanja, kada se kumulativni dobitci ili gubitci koji su prethodno priznati u sklopu ostaloga sveobuhvatnog dobitka reklasificiraju iz kapitala u dobitak ili gubitak kao reklasifikacijska usklada. Međutim, ako je smanjenje fer vrijednosti financijske imovine raspoložive za prodaju priznato izravno u kapital i ako postoji objektivni dokaz o smanjenju vrijednosti te imovine, kumulativni gubitak koji je priznat izravno u kapitalu uklanja se iz kapitala i priznaje u **dobitak ili gubitak**, neovisno o tome je li došlo do prodaje te imovine ili ne. Informacije koje upućuju na to da je vrijednost financijske imovine ili grupe imovine smanjena jesu: znatne financijske teškoće izdavatelja ili dužnika, nepoštovanje ugovora poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja kamate ili kapitala, nastanak mogućnosti da će dužnik pokrenuti stečaj ili zbog postupaka druge financijske reorganizacije i sl.

8.5. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 94

Na računima skupine 94 iskazuju se zadržani dobitci (račun 940) i preneseni gubitci (račun 941).

➤ 940 – Zadržani dobitak (iz prijašnjih godina)

Zadržani dobitci predstavljaju dio dobitka prethodnih razdoblja koja ostaje poduzetniku nakon raspoređivanja u rezerve, isplate dividende ili udjela u dobitku umanjena za gubitke prethodnih razdoblja. Zadržani dobitci mogu se uporabiti za **pokriće gubitka iz prijašnjih godina** (čl. 220. st. 1. i čl. 406. st. 1. ZTD-a), za **oblikovanje pričuva (osim kapitalnih), isplatu članovima društva (dioničarima) ili za povećanje temeljnog kapitala**. Isplate zadržanih dobitaka fizičkim osobama (udjelničarima) oporezuju se ovisno o tome kada su ti dobitci ostvareni. Isplata udjela u dobitku i dividendi do kraja 31. 12. 2023. godine oporezuje se s **10 % poreza na dohodak od kapitala, uvećano za možebitni prirez, a od 1. siječnja 2024. godine s 12 % poreza na dohodak od kapitala bez plaćanja prireza**. Navedeno se odnosi na isplate koje se odnose na zadržane dobitke koji su ostvareni u razdoblju od 2001. do 2004. godine i u razdoblju od 2012. godine nadalje. Iznimno od navedenog, porez na dohodak se prema odredbi čl. 94. st. 2. Zakona o porezu na dohodak ne plaća pri isplati dividenda i udjela u dobitku ako se isplaćuju iz dobitka ostvarenog u razdoblju do 2000. godine i od 2005. do 2011. godine. U ovom je dijelu bitno uzeti u obzir i to da **nije zakonski uređen redosljed uporabe dobitka za isplatu članovima društva**. Zato se isplate mogu obavljati u skladu s odlukom članova društva, neovisno o godinama ostvarenja.

Napomena: Detaljnije upute vezane za isplatu zadržanih dobitaka dane su u okviru obrazloženja u Razredu 2.

TELEFONSKI SAVJETI (uz vaš PIN):
8:00 - 13:00 h 01/ 46 99 111

Primjer:

Član društva Anta d.o.o. Karlu Kovaču (OIB 11566678911) iz Zagreba 5. prosinca 2023. godine isplaćuje se 50.000,00 € (376.725,00 kn) dobitka ostvarenog 2022. godine. Pri isplati obračunano je 10 % poreza na dohodak od kapitala u svoti od 5.000,00 € i pripadajući prirez 18 % u svoti od 900,00 €.

Knjiženje u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zadržani dobitak iz 2022.	9402	50.000,00	
	Obveza na temelju udjela u rezultatu	2010		44.100,00
	Porez na dohodak od kapitala na isplate dobitka i dividenda (10 % + prirez)	24311		5.900,00
	<i>Na temelju odluke člana društva o isplati dobitka iz 2022.</i>			
2.	Obveza na temelju udjela u rezultatu	2010	44.100,00	
	Porez na dohodak od kapitala na isplate dobitka i dividenda (10 % porez + prirez)	24311	5.900,00	
	Transakcijski račun	1000		50.000,00
	<i>Za isplatu dobitka i pripadajućeg poreza i prireza s transakcijskog računa</i>			

Ako se ostvareni dobitci koriste za **pokriće ostvarenoga gubitka tekuće godine** ili iz prijašnjih godina, takav prijenos **ne podliježe obračunu poreza na dohodak od kapitala i mogućem prirezu**.

➤ 941 – Preneseni gubitci (iz prijašnjih godina)

Preneseni gubitci mogu se pokriti, primjerice, iz **zadržanog dobitka, kapitalnih pričuva, pričuva iz dobitka i ostalih kapitalnih stavaka koje se u skladu sa ZTD-om, statutom ili društvenim ugovorom mogu uporabiti za tu namjenu**. Ako društvo nema evidentiranih svota na zadržanim dobitcima (9400) ili su te svote nedostatne za pokriće gubitka, članovi društva mogu oblikovati kapitalne pričuve iz postojećih obveza prema članovima društva. Članovi društva mogu donijeti odluku da svoje tražbine prema društvu, iskazane kao obveze za zajmove (računi skupine 21 i 25), pretvore u kapitalne pričuve (9120), koje zatim mogu uporabiti za pokriće gubitaka.

Napomena: O tome smo detaljnije dali obrazloženja u t. 8.2.

8.6. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA SKUPINE 95

Na računima skupine 95 iskazuju se dobitci poslovne godine (račun 950) i gubitci poslovne godine (račun 951).

➤ 950 – Dobitak poslovne godine

U 2023. godini dobitak financijske godine 2023. trebao se prenijeti na odgovarajuće račune, u skladu s odlukom o uporabi dobitka za 2022. godinu (zadržani dobitak, za isplatu članovima, pričuve, statutarne ili ostale pričuve i sl.).

Pri rasporedu dobitka iz 2022. godine i isplati dobitaka trebalo je voditi računa o sljedećem:

- ♦ d.o.o.-i su u 2023. godini mogli isplaćivati ostvareni dobitak iz 2022. godine bez ograničenja ako nisu imali nepokrivene gubitke iz prethodnih razdoblja;

- ♦ j.d.o.o.-i su prvo trebali iz dobitka 2022. godine oblikovati zakonske pričuve u svoti jedne četvrtine ostvarenog dobitka, smanjenog za svotu ostvarenoga gubitka iz prethodne godine. Oblikovanje tih pričuva nije vremenski određeno, što znači da se trebaju oblikovati sve dok j.d.o.o. ne poveća temeljni kapital na najmanje 2.500,00 €;
- ♦ d.d.-i su iz ostvarenog dobitka u 2022. godini u 2023. prvo trebali **pokriti gubitke iz prethodnih godina, a nakon toga oblikovati zakonske pričuve**. U te pričuve unose 5 % dobitka tekuće godine (5 % se računa na dobitak nakon smanjenja za svotu gubitka iz prethodne godine). To sve do trenutka dok te pričuve zajedno s pričuvama kapitala ne dosegnu visinu od 5 % temeljnog kapitala društva. Obvezu oblikovanja pričuva za vlastite dionice imaju dionička društva koja su stekla ili namjeravaju steći vlastite dionice. Pričuve za vlastite dionice mogu se oblikovati iz zadržanog dobitka ili ostalih slobodnih pričuva. Statutarne pričuve (ako ih društvo ima) oblikuju se za potrebe određene statutom društva iz preostale svote dobitka. Mogu se rabiti samo za namjene određene statutom. Preostali dobitak koji ostane od rasporeda za navedene namjene uprava i nadzorni odbor mogu rasporediti u svoti do 1/2 tog ostatka za unos u ostale pričuve. To može biti više ili manje ako je statutom drukčije određeno (čl. 220. st. 3. – 7. ZTD-a).

➤ 951 – Gubitak poslovne godine

Gubitak iz poslovne godine 2022. godine trebao se u 2023. godini pokriti iz zadržanih dobitaka, kapitalnih pričuva, pričuva iz dobitka i ostalih kapitalnih stavaka koje se u skladu sa ZTD-om, statutom ili društvenim ugovorom mogu uporabiti za tu namjenu. Ako društvo nema evidentiranih svota na zadržanim dobitcima (9400) ili su te svote nedostatne za

pokriće gubitka, članovi društva mogu oblikovati kapitalne pričuve iz postojećih obveza prema članovima društva. Članovi društva mogu donijeti odluku da svoje tražbine prema društvu, iskazane kao obveze za zajmove (računi skupine 21 i 25), pretvore u kapitalne pričuve (9120).

8.7. PROVJERA STANJA NA RAČUNIMA IZVANBILANČNIH ZAPISA

Izvanbilančni zapisi su pozicije aktive i pasive bilance na kojima se iskazuje imovina koja nije u vlasništvu trgovačkog društva, interni zapisi, izdane vrijednosnice koje se vode prema primateljima, dana ili korištena jamstva i dr.

Na računima 9901 i 9951 treba provjeriti jesu li na njima evidentirani prijmovi robe ili materijala koja je primljena na doradu u društvo, a i dalje je u vlasništvu drugog društva.

Na računima 99021 i 99521 treba provjeri jesu li na ovim računima evidentirani strojevi, oprema, automobili i druga imovina koja je primljena u namjam. Ako su najmovi istekli te ako je imovina vraćena najmodavcu, treba ju isknjižiti iz izvanbilančnih evidencija.

Na računima 9905 i 9955 treba provjeri stanje tuđe povratne ambalaže ako se ona zaprima kao tuđa ambalaža koja se vraća dobavljaču. Za ambalažu koja je vraćena treba obaviti isknjiženje iz izvanbilančnih evidencija.

Na ostalim računima također treba provjeriti stanja primljenih vrijednosnih papira (mjenica, zadužnica i dr.).

Pri provjeri izvanbilančnih zapisa treba provjeriti treba li koju stavku iz ove izvanbilančne evidencije prenijeti u bilančnu evidenciju, kao npr. za aktiviranu danu garanciju, kao potraživanje od one strane za koju je garancija dana, a koju je banka naplatila na teret društva koje je jamčilo povrat duga i sl.



Jasna VUK, mag. oec. i ovl. rač.*

UDK 657.1

Proizvodnja po narudžbi i usluge dorade

PRAKTIKUM

Proizvodna trgovačka društva često su specijalizirana za proizvodnju prema željama i potrebama kupaca. Riječ je o proizvodnji po narudžbi koja se računovodstveno prati putem sustava radnih naloga. Radni nalog kao privremeni nositelj troška „skuplja“ sve troškove kako bi se nakon završetka procesa proizvodnje utvrdila cijena proizvodnje. Dorada tuđih proizvoda ili robe predstavlja pružanje proizvodnih usluga. Kroz praktikum prikazujemo specifičnosti računovodstvenog praćenje proizvodnje po narudžbi i usluge dorade proizvoda.

1. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE PROIZVODNJE PO RADNOM NALOGU

Proizvođači koji proizvode prilagodavaju potreba kupaca te je zbog toga svaki proizvod jedinstven, za obračun proizvodnje koriste sustav obračuna troškova po radnom nalogu. Ovaj sustav obračuna troškova primjeren je i za obračun proizvodnih usluga.

* Viša predavačica na Veleučilištu RRiF

Bitno obilježje sustava obračuna troškova po radnom nalogu je da se troškovi proizvodnje evidentiraju za svaki posao posebno te se stoga ovaj sustav često naziva i sustav obračuna troškova po poslu. Posao se može sastojati od proizvodnje samo jedne jedinice ili više međusobno povezanih jedinica proizvoda koje čine cjelinu. Radni nalog služi za praćenje nastalih troškova i ujedno je privremeni nositelj

troška jer tijekom odvijanja procesa proizvodnje „skuplja“ troškove kako bi se mogla utvrditi cijena proizvodnje.

Radni nalog temeljna je isprava u računovodstvu proizvodnje jer daje upute proizvodnji **što treba proizvesti** (vrsta proizvoda), **od čega** (specifikacija potrebnog materijala i radne snage), **u kojem vremenu i za koga**. Nakon završetka proizvodnje, radni nalog daje informacije koje su nužne za utvrđivanje jedinične cijene proizvodnje pojedinog proizvoda – zbroj troška izravnog materijala, izravnog rada i pripadajućeg dijela općih troškova proizvodnje odnosno izrade (OTP ili OTI).

Na radnom nalogu se neposredno nakon nastanka evidentiraju izravni troškovi proizvodnje (izravni materijal i rad), dok se opći troškovi proizvodnje raspoređuju nakon dovršetka posla uporabom računskog ključa za raspored neizravnih troškova koji se izračunava pomoću pogonskoga obračunskog lista (POL). Postotak rasporeda OTP-a može se računati na dva načina – na temelju podataka iz prethodnih razdoblja i na temelju podataka za svaki mjesec.

Elementi i formalni izgled radnog naloga nisu zakonodavno propisani, već svaki poduzetnik može oblikovati svoju formu radnog naloga ovisno o podacima koji su mu bitni ili preuzima gotova rješenja iz aplikativnih programa. Uobičajeno je da radni nalog sadržava opće podatke o poslu (naziv kupca, datum narudžbe, datum završetka proizvodnje, naziv i količinu proizvoda te broj radnog naloga), evidencije izravnog materijala, evidencije izravnog rada i evidencije općih troškova proizvodnje.

U nastavku dajemo primjer računovodstvenog praćenja proizvodnje i prodaje uređaja za cestovnu signalizaciju (prijenosni semafor) u tuzemstvu.

Primjer 1. Računovodstveno praćenje proizvodnje i prodaje uređaja za cestovnu signalizaciju (semafora)

Trgovačko društvo *Signal d.o.o.*, Zagreb, bavi se izradom i montažom prijenosne cestovne signalizacije – prijenosni semafori izrađeni prema potrebama kupaca. Tijekom studenoga (6. studenoga 2023. godine) zaprimljena je narudžba kupca br. 156/23 društva *Naš put d.o.o.* iz Zagreba za izradu 10 kom prijenosnih semafora modela 56A koji imaju opciju solarnog punjenja i prilagođeni su zahtjevima kupca – osim svjetlosnog signala pružaju i zvučni signal. Za primljenu narudžbu kupca ispostavljen je radni nalog.¹ Mjesta troška su pogon A i uredske prostorije (prostor u najmu). Za proizvodnju se koristi stroj za proizvodnju metalnog kućišta (nabavna vrijednost 5.000,00 €, akumulirana amortizacija 2.000,00 €, stopa amortizacije 25 %). U metalnom kućištu će se nalaziti baterija i upravljački dio. Svi ostali dijelovi koji se sklapaju i ugrađuju, nabavljaju se izravno od dobavljača. Aluminijske ploče za izradu kućišta i sitni potrošni materijal uzimaju se sa skladišta koje ima saldo 20.000,00 € (3100 – *Zalihe sirovina i materijala*).

Specifičnost proizvodnje je u posebnom softveru koji je u vlasništvu trgovačkog društva i ugrađuje se u upravljački dio, a posebno se zaračunava kao licencija s rokom uporabe 3 godine. Softver je rezultat rada i razvoja društva te je evidentiran kao nematerijalna imovina (cijena proizvodnje 58.000,00 €, akumulirana amortizacija 23.000,00 €, godišnja stopa amortizacije 20 %).

Rok dovršetka semafora je 10. studenoga 2023. godine. Za izradu semafora napravljeni su nacrti (oznaka 245 SZ) koje je kupac prihvatio. Ispostavlja se radni nalog br. 156/23. Ispostavljena je zahtjevnica skladištu materijala za materijal (aluminijske ploče – 5 kom, vrijednost 150,00 €) 6. studenoga 2023. godine. Od dobavljača je primljen račun br. 896-1-2-7. studenoga 2023. godine za materijal sljedećeg sadržaja:

Red. br.	Trgovački naziv	Količina kom	Jedinična cijena u €	Svota u €
1.	Metalni stalak	10	15,00	150,00
2.	Plastično kućište s LED žaruljama	10	35,00	350,00
3.	Solarna ploča	10	70,00	700,00
4.	Baterija	10	50,00	500,00
5.	Vijci za spajanje	100	0,50	50,00
Ukupno				1.750,00
+ 25 % PDV-a				437,50
Ukupno				2.187,50

Materijal je odmah otpremljen u pogon. Obračunani su neizravni troškovi (električna energija, voda, najam prostora, amortizacija osnovnih sredstava i sitnog inventara) za studeni 2023. godine i prikazani su u tablici br. 1. Raspored troškova električne energije i najma prostorija napravljen je prema kvadraturi prostora, a ostali troškovi prema mjestu nastanka i iskustvu poduzetnika. Ključ za raspored neizravnih troškova pogona (OTP) su izravne plaće radnika.

Tablica 1. Raspored općih troškova za studeni 2023. godine

Račun	Vrsta troška	Ukupni trošak	Pogon	Uprava i prodaja
406-7	Električna energija	300,00	200,00	100,00
41	Voda	100,00	20,00	80,00
41	Najam prostora	1.500,00	1.000,00	500,00
43	Amortizacija	1.072,00	105,00	967,00
44	Sitan inventar	230,00	230,00	0,00
Ukupno		3.202,00	1.555,00	1.647,00

Prema izvještaju računovodstva, na izradi i programiranju semafora radila su 3 radnika ukupno 70 sati (vrijednost sata je 25,00 € – bruto-svota uvećana za doprinose na plaću). Ključ za raspored neizravnih troškova pogona (% OTP) je 26 % i utvrđen je na početku poslovne godine, a osnovica su izravne plaće radnika. Dvršeni su semafori (10 kom) koji se isporučuju naručitelju (10. studenoga 2023. godine). Ugovorena prodajna cijena semafora je 533,70 € (bez PDV-a). Ispostavlja se račun br. 558-1-1 na 6.671,25 € (vrijednost 5.337,00 € + 25 % PDV-a 1.334,25 €). Završava se radni nalog, knjiži se raspored troškova proizvodnje, ispostavlja se otpremnica br. 203 i knjiži prodaja semafora kupcu.

¹ Zbog jednostavnosti primjera prati se evidentiranje jednoga radnog naloga tijekom prve polovine studenoga.

RAČUNOVODSTVO

Radni nalog br. 156/23.

Signal d.o.o. Zagreb				
RADNI NALOG br. 156/23.				
Datum ispostavljanja RN	6. 11. 2023.			
Rok dovršenja RN	10. 11. 2023.			
Pogon	A			
Kupac	Naš put d.o.o. Zagreb			
Narudžba br.	156/23.			
Datum narudžbe	6. 11. 2023.			
Proizvod	prijenosni semafor model 56A, solarno napajanje			
Količina	10 kom			
Napomena	semafor pruža svjetlosne i zvučne signale, nacrt 245 SZ			
Radni nalog ispostavio	Borna Mesić			
Mjesto i datum	Zagreb, 6. 11. 2023.			
I. IZRAVNI MATERIJAL				
Datum	Opis	Količina kom	Jed. trošak	Svota
6. 11. 23.	materijal sa skladišta	5	30,00	150,00
7. 11. 23.	metalni stalak	10	15,00	150,00
7. 11. 23.	plastično kućište s LED žaruljama	10	35,00	350,00
7. 11. 23.	solarna ploča	10	70,00	700,00
7. 11. 23.	baterija	10	50,00	500,00
7. 11. 23.	vijci za spajanje	100	0,50	50,00
Ukupno				1.900,00
II. IZRAVNI RAD				
Datum	Opis	Sati rada	Satnica	Svota
6. 11. 23.	rad radnika	24	25,00	600,00
7. 11. 23.	rad radnika	24	25,00	600,00
9. 11. 23.	rad radnika	22	25,00	550,00
Ukupno				1.750,00
III. OPĆI TROŠKOVI PROIZVODNJE				
Mjesec	Osnovica	% OTP	Svota	
studeni	plaće radnika	26 %	455,00	
Ukupno				455,00
TROŠAK PROIZVODNJE				4.105,00
JEDINIČNI TROŠAK PROIZVODNJE				410,50

Ispostavljen je račun za licenciju (korištenje 3 godine) na 250,00 € (vrijednost 200,00 € + 25 % PDV-a 50,00 €). Na temelju dovršenog radnog naloga i ostalih isprava koje ga prate (izdatnica, radna lista...) knjiže se poslovne promjene na računima glavne knjige², kao što je prikazano u nastavku.

² Zbog jednostavnosti primjera prilikom knjiženja nisu prikazana početna stanja na računima glavne knjige kao ni primljeni računi za opće troškove.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Osnovni materijal i sirovine Zaliha sirovina i materijala <i>Za utrošen osnovni materijal</i>	4000 3100	150,00	150,00
2.	Osnovni materijal i sirovine Pretporez – 25 % Dobavljači <i>Za nabavljeni materijal od dobavljača</i>	4000 140012 220	1.750,00 437,50	2.187,50
3.	Proizvodnja u tijeku – RN 156/23 Raspored troškova za obračun proizvoda <i>Za prijenos troška izravnog rada</i>	600156 490	1.750,00	1.750,00
4.	Proizvodnja u tijeku – RN 156/21 Raspored troškova za obračun proizvoda <i>Za prijenos troška izravnog materijala</i>	600156 490	1.900,00	1.900,00
5.	Proizvodnja u tijeku – RN 156/21 Raspored troškova za obračun proizvoda <i>Za prijenos neizravnih troškova</i>	600156 490	455,00	455,00
6.	Potraživanje od kupca Naš put d.o.o. Obveza za PDV – 25 % Prihod od prodaje gotovih proizvoda <i>Za prodane proizvode</i>	12000 240012 7500	6.671,25	1.334,25 5.337,00
7.	Trošak zaliha prodanih proizvoda Proizvodnja u tijeku – RN 156/23 <i>Za razduženje proizvodnje za prodane g. p.</i>	700 600156	4.105,00	4.105,00
8.	Potraživanje od kupca Naš put d.o.o. Obveza za PDV – 25 % Prihod od prodaje prava <i>Za prodanu licenciju za program</i>	12000 240012 75190	250,00	50,00 200,00

Kao što je prikazano u prethodnim knjiženjima, za svaki radni nalog otvara se poseban račun proizvodnje u tijeku na koji se prenose svi troškovi koji su nastali po tom radnom nalogu. S obzirom na to da se tijekom mjeseca obavlja rad na više radnih naloga, uobičajeno je da se troškovi izravnih plaća, materijala i ostalih troškova knjiže zbirno, a ne po radnom nalogu. Međutim, nakon završetka radnog naloga ili obračunskog razdoblja (mjesec) prema podatcima koji su na njemu navedeni, provodi se knjiženje prijenosa troškova na proizvodnju u tijeku odnosno na račune radnih naloga. **U tom slučaju radni naloz koji nisu dovršeni na kraju obračunskog razdoblja, ostaju evidentirani kao proizvodnja u tijeku.** Poduzetnik može za potrebe evidentiranja proizvodnje koristiti i račune razreda 5 – *Mjesta i nositelji troškova* koje će onda prilagoditi svojim potrebama. U tom je slučaju potrebno ustrojiti pogonsko knjigovodstvo kao zasebnu pomoćnu knjigu.

Isporuka prijenosne cestovne signalizacije za poduzetnike koji su u sustavu poreza na dodanu vrijednost oporeziva je s 25 % PDV-a. Međutim, ako bi rezultat proizvodnje bila vertikalna signalizacija koja se ugrađuje u prometnice prilikom njihove izgradnje ili rekonstrukcije, potrebno je primijeniti prijenos porezne obveze ako je riječ o isporukama s montažom između dvaju poreznih obveznika. Razlog primjene prijenosa porezne obveze leži u činjenici da se prometnice (objekti prometne infrastrukture) smatraju građevinskim objektima.

Prilikom prodaje licencije koja se odnosi na program za upravljanje koji je sastavni dio semafora, obračunava se 25 % PDV-a, a ostvareni prihod evidentira se kao prihod od prodaje usluga u okviru računa 75190 – *Prihodi od prodaje prava*.

U računu dobitka i gubitka račun 700 – *Trošak zaliha prodanih proizvoda* nema „svoje mjesto“, nego je potrebno utvrditi promjenu vrijednosti zaliha koja se unosi kao povećanje ukupno nastalih troškova (ako je došlo do smanjenja vrijednosti zaliha u odnosu na početak godine) ili njihovo smanjenje (ako je došlo do povećanja vrijednosti zaliha u odnosu na početak godine).

2. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE USLUGE DORADE TUĐIH PROIZVODA

Proizvodna trgovačka društva često se osim proizvodnje bave i pružanjem proizvodnih usluga, kao što je dorada tuđih proizvoda. Društvo ima potrebu za doradom svojih proizvoda onda kada samo nije u mogućnosti obaviti potrebne promjene ili one iziskuju specifičnu opremu koju društvo ne posjeduje. Osim proizvoda na doradu, u drugo trgovačko društvo može se poslati materijal i roba, no bez obzira na to što se šalje na doradu, u trgovačkom društvu koje će obaviti traženu doradu postupa se na jednak način.

S računovodstvenog motrišta zaprimljena imovina evidentira se u izvanbilančnoj evidenciji jer je riječ o tuđoj imovini koja se privremeno nalazi u trgovačkom društvu. S obzirom na to da zaprimljenu imovinu ne prate otpremnica i račun (jer nije riječ o prodaji), nego interni dokument, često je problem odrediti vrijednost zaprimljene imovine. U tom će slučaju društvo koje će obaviti doradu procijeniti vrijednost zaprimljene imovine i prema tim vrijednostima evidentirati na računima u okviru izvanbilančne evidencije. Vrijednost zaprimljene imovine za društvo koje će obaviti doradu nije relevantna i ne utječe na njegov financijski položaj, ali se treba utvrditi jer se u suprotnom ne bi moglo provesti knjiženje.

Između naručitelja usluga dorade i njihova izvršitelja može se sklopiti zaključnica (pisana potvrda usmenog ugovora) ili ugovor. Važno je da se unaprijed dogovori što će obuhvatiti usluga dorade, koja je cijena te rok dovršetka. Nakon svakoga sklopljenog posla izdaju se radni nalozi ili druge isprave prema odluci poduzetnika.

Primjer 2. Računovodstveno praćenje dorade tuđih proizvoda

Trgovačko društvo *Dorada d.o.o.* specijaliziralo se za pružanje usluga dorade tuđih proizvoda. Tijekom studenoga (13. studenoga) zaprimljeni su stolci (100 kom) proizvođača *Stolac d.o.o.* Riječ je o drvenim stolcima koje je potrebno lakirati i na njih ugravirati naziv društva, a rok dovršetka radova je 23. studenoga. Ispostavlja se radni nalog br. 280/23. Vrijednost stolaca prema procjeni je 70,00 €/kom te se po toj vrijednosti i evidentiraju u izvanbilančnoj evidenciji (ukupna vrijednost 7.000,00 €).

Za potrebe obrade stolica utrošeno je materijala u vrijednosti 500,00 € (boje i lakovi). Prema izvještaju računovodstva, na doradi je radilo pet radnika ukupno 80 sati (bruto-vrijednost sata je 10,00 €). Neizravni troškovi (pogonska režija) obračunavaju se

primjenom % OTP od 30 % od izravnog rada (800,00 € × 30 % = 240,00 €). Dana 23. studenoga dovršena je dorada stolaca koji se vraćaju vlasniku. Ispostavlja se račun br. 1254-1-1 za uslugu dorade te prijevoza doradenih stolaca na 2.598,75 € (vrijednost 2.079,00 € + 25 % PDV-a 519,75 €). Zatvara se radni nalog i knjiži završetak usluga te se zatvaraju izvanbilančne evidencije.

Radni nalog br. 280/23.

<i>Dorada d.o.o.</i> , Zagreb	
RADNI NALOG br. 280/23	
Datum ispostavljanja RN	13. 11. 2023.
Rok dovršenja RN	23. 11. 2023.
Pogon	A
Kupac	Stolac d.o.o. Zagreb
Narudžba br.	280/23
Datum narudžbe	13. 11. 2023.
Usluga	dorada stolaca (lakiranje i graviranje prema predlošku)
Količina	100 kom
Napomena	crvena boja, mat, br. 4123
Radni nalog ispostavio	Irena Belić
Mjesto i datum	Zagreb, 13. 11. 2023.

I. IZRAVNI MATERIJAL

Datum	Opis	Količina	Jed. trošak	Svota
13. 11. 23.	boje i lakovi	10 kg	50,00	500,00
Ukupno				500,00

II. IZRAVNI RAD

Datum	Opis	Sati rada	Satnica	Svota
13. 11. 23.	rad radnika	40	10,00	400,00
15. 11. 23.	rad radnika	20	10,00	200,00
22. 11. 23.	rad radnika	20	10,00	200,00
Ukupno				800,00

III. OPĆI TROŠKOVI PROIZVODNJE

Mjesec	Osnovica	% OTP	Svota
studen	plaće radnika	30 %	240,00
Ukupno			240,00

TROŠAK PROIZVODNE USLUGE	1.540,00
JEDINIČNI TROŠAK USLUGE	15,40

Poslovne događaje vezane za pruženu uslugu dorade tuđih proizvoda potrebno je proknjižiti na način pokazan u nastavku.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Materijal i roba u doradi (tuđa) Vlasnici materijala i robe u doradi <i>Za zaprimljene stolce na doradu</i>	9901	7.000,00	
		9951		7.000,00
2.	Osnovni materijal i sirovine Zaliha sirovina i materijala <i>Za utrošen osnovni materijal</i>	4000	500,00	
		3100		500,00
3.	Vrijednost usluga u tijeku – RN 280/23 Raspored troškova za obračun proizvoda <i>Za prijenos troška izravnog rada</i>	601280	800,00	
		490		800,00

RAČUNOVODSTVO

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
4.	Vrijednost usluga u tijeku – RN 280/23 Raspored troškova za obračun proizvoda <i>Za prijenos troška izravnog materijala</i>	601280	500,00	
		490		500,00
5.	Vrijednost usluga u tijeku – RN 280/23 Raspored troškova za obračun proizvoda <i>Za prijenos neizravnih troškova</i>	601280	240,00	
		490		240,00
6.	Potraživanje od kupca Stolac d.o.o. Obveza za PDV – 25 % Prihod od prodaje ostalih usluga – dorada <i>Za obavljene usluge dorade</i>	12000	2.598,75	
		240012		519,75
		75191		2.079,00
7.	Troškovi realiziranih usluga Vrijednost usluga u tijeku – RN 280/23 <i>Za dovršene usluge dorade</i>	701	1.540,00	
		601280		1.540,00
8.	Vlasnici materijala i robe u doradi Materijal i roba u doradi (tuđa) <i>Za povrat dorađenih stolaca</i>	9951	7.000,00	
		9901		7.000,00

Način računovodstvenog evidentiranja usluga dorade jednaka je praćenju proizvodnje proizvoda po narudžbi jer se također izdaje radni nalog. Prilikom određivanja cijene usluge dorade važno je na radnom nalogu evidentirati sve troškove koji su nastali vezano uz taj posao. Međutim, poduzetnik može primijeniti

i druga rješenja, ovisno o knjigovodstvenom programu kojim se koristi. Kada se usluga počinje obavljati u jednom razdoblju (godini), a nije dovršena na kraja obračunskog razdoblja, potrebno je evidentirati stanje zaliha nedovršenih usluga na računu 601 – *Vrijednost usluga u tijeku*.

U računu dobitka i gubitka račun 701 – *Troškovi realiziranih usluga* posebno se ne unosi već je potrebno, kao i kod računa 700, utvrditi promjenu vrijednosti zaliha koja se unosi kao povećanje ukupno nastalih troškova (ako je došlo do smanjenja vrijednosti zaliha u odnosu na početak godine) ili njihovo smanjenje (ako je došlo do povećanja vrijednosti zaliha u odnosu na početak godine).

3. ZAKLJUČAK

Za računovodstveno praćenje proizvodnje proizvoda po narudžbi uputno je koristiti se sustavom obračuna troškova po radnom nalogu jer je riječ o specifičnoj proizvodnji za poznatog kupca. Sve troškove koji se pojavljuju u trgovačkom društvu potrebno je prvo identificirati, izmjeriti i vrijednosno iskazati te ih rasporediti na proizvode ili usluge prema izdanim radnim nalogima. Obračun po radnom nalogu može se koristiti i kada se obavljaju usluge dorade tuđe imovine. Praćenje proizvodnje ili pružanja usluga putem radnih naloga potrebno je kako bi se mogla utvrditi cijena proizvodnje proizvoda odnosno vrijednost usluga.

PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.

UDK 657.2

Prodaja suvenira i prenamjena imovine

PRAKTIKUM

U ovom se proračunskom praktikumu na računima glavne knjige razmatra prodaja suvenira u muzeju i reklasifikacija sitnog inventara u dugotrajnu nefinancijsku imovinu. Smatramo da se prodaja suvenira ne bi trebala u prihodnoj strani uključiti u prihode od pružanja usluga nego u prihode od prodaje proizvoda. Proračunski propis zahtijeva iskazivanje prenamjene (prevođenja, reklasifikacije) jedne vrste imovine u drugu vrstu imovine uz korištenje računa promjene u vrijednosti imovine.

1. PRODAJA SUVENIRA U MUZEJU

Primjer 1.

Muzej je s obrtnikom sklopio ugovor o proizvodnji suvenira za koje je dao cjelokupni projekt. Obrtnik je po nalogu i uputi muzeja izradio suvenire i predao ih muzeju. Riječ je o 100 kom suvenira čija je ukupna kupoprodajna vrijednost 200,00 €. Suveniri su zaprimljeni. Muzej je prodao 40 kom po pojedinačnoj maloprodajnoj prodajnoj cijeni od 3,00 €. Oni su naplaćeni u gotovini.

Temeljne postavke knjiženja:

- Pri ispisu naziva knjigovodstvenog računa ne rabi se uvijek puni naziv računa, nego samo propisani broj računa.

- Obračunsko razdoblje je *n*-ta godina koju se smatra završenom.
- Proračunska osoba posluje putem svoga transakcijskog računa, ako nije drukčije navedeno.
- Proračunska osoba nije obveznik obračunavanja poreza na dodanu vrijednost. Ona je porezni obveznik iz čl. 90. st. 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon o PDV-u).
- Osnovni materijalni propis koji se rabi u priznavanju navedenih poslovnih promjena je Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 124/14. – 108/20., dalje: Pravilnik).

Knjiženje 1. Prodaja suvenira koji je proizvod muzeja

0		1	
06221 - Gotovi proizvodi		11311 - Blagajna	
(1)	200,00	120,00 (2b)	(2a) 180,00
2		3	
23239 - Ostale usluge		32229 - Ostali materijal i sirovine	
	200,00 (1)	(2b) 120,00	
6			
66141 - Prihodi od prodaje proizvoda			
	180,00 (2a)		

Knjižne oznake:
(1) Za primitak suvenira.
(2) Za prodaju suvenira.

Objašnjenje:

Oznaka 1.

S obzirom na to da je obrtnik proizveo suvenir prema cjelokupnom rješenju i nalogu muzeja, smatramo da je riječ o proizvodu muzeja, a ne o njegovoj trgovačkoj robi. Prema odredbi čl. 29. st. 2. Pravilnika, gotovi proizvodi su proizvodi za koje je završen proces proizvodnje i mogu se dalje prodavati, a roba za daljnju prodaju su dobra koja su kupljena u svrhu prodaje. Proračunska osoba u obavljanju proizvođačke djelatnosti obvezno vodi analitičko knjigovodstvo kratkotrajne nefinancijske imovine – zaliha proizvoda po vrsti, količini i vrijednosti. Ta je obveza propisana i za trgovačku robu. Jednako tako, prema načelima priznavanja rashoda, odnosno primjene modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja, iako se rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine, u koju se ubrajaju i zalihe gotovih proizvoda, priznaju u trenutku nabave, oni se u obavljanju trgovačke i proizvođačke djelatnosti priznaju u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje. S obzirom na prethodno navedeno, iako nije izrijeком propisano kako se utvrđuje utrošak takve kratkotrajne nefinancijske imovine, smatramo da se zbog odredbe o vođenju analitičkog knjigovodstva takve vrste imovine, utrošak takve kratkotrajne nefinancijske imovine ne bi mogao priznavati kao razlika između vrijednosti njezine ukupne nabave i popisanoga (inventurnog) stanja na dan obračuna. Zadržane navedeni način je prisutan u nekim jurisdikcijama.

Oznake 2a. i 2b.

S obzirom na to da je rashodni račun koji je predviđen za trgovačku robu smješten u skupinu računa 32 – Materijalni rashodi poslovanja (32225 – Roba), smatramo da bi se, bez obzira na to što se proizvod muzeja stvarno proizveo izvan muzeja, rashod od prodaje proizvoda trebao uključiti u jedan od računa odjeljka 3222 – Materijal i sirovine. Kako se računskim planom navedeni osnovni računi (32221, 32222) ne mogu bez dvojbe pripisati ovakvoj vrsti proizvodnje, priklonili smo se osnovnom računu 3222 – Ostali materijal i sirovine. Svjesni smo činjenice da taj osnovni račun ne prati konstrukciju računa 23239, ali smatramo da je ipak riječ o dvjema vrstama poslovnih događaja. Za iskazivanje rashoda, pa tako i rashoda ove vrste, nije bitno je li njima pridružena obveza podmirena.

Jednako tako, smatramo da prihodni račun ne može biti račun 66151 – Prihodi od pruženih usluga stoga što prodaja suvenira, iako se odvija u okviru usluga koje pruža muzej, nije prodaja usluge, nego stvari s obilježjem proizvoda koje muzej može prodavati prema posebnom zakonu na temelju kojeg je osnovan.

Budući da je prodaja suvenira odmah naplaćena, odmah je odobren i prihod jer je temeljna pretpostavka za priznavanje prihoda da su raspoloživi. Stoga nije prije nego što je odobren prihod odobren obračunani prihod u skupini 96 – Obračunani prihodi poslovanja.

2. REKLASIFIKACIJA IMOVINE

Primjer 2.

Proračunska osoba je u svibnju n-te godine kupila stvar kojoj je dodijelila obilježje sitnog inventara. Politika njegova ispravka vrijednosti je da se njegova nabavna vrijednost ispravila odmah pri nabavi. Vrijednost nabave bila je 500,00 €. U n+1 godini uočeno je da je, u biti, bila riječ o dugotrajnoj nefinancijskoj imovini koja se nije mogla jednokratno otpisati. U toj je godine ispravljena pogreška. Godišnja stopa ispravka vrijednosti ove dugotrajne imovine je 12,5 %.

Knjiženje 2. Reklasifikacija sitnog inventara u dugotrajnu nefinancijsku imovinu

n-ta godina			
0		2	
04211 - Sitni inventar		23225 - Sitni inventar	
(1b)	500,00		500,00 (1a)
9		3	
91211 - Izvori vlasništva		32251 - Sitni inventar	
(2)	500,00	500,00 (1b)	(1a) 500,00
		500,00 (2)	

Knjižne oznake:
(1) Za kupnju stvari koja ima obilježje sitnog inventara – uredski namještaj.
(2) Za ispravak vrijednosti sitnog inventara.

Objašnjenje:

Oznake 1a. i 1b.

Iako nije izrijeком propisano da se za nabavu sitnog inventara mora odobriti račun izvora vlasništva, posredno, a prema temeljnim računovodstvenim načelima proračunskog računovodstva, ako se nabavlja materijalna imovina koja se u rashode poslovanja uključuje odmah pri nabavi, a ona ima i računovodstveno obilježje imovine, radi uspostavljanja bilančne ravnoteže potrebno je odobriti račun izvora vlasništva. Pri tome smatramo da nije bitno to što će se toj istoj imovini, prema računovodstvenim politikama, vrijednost možda i jednokratno ispraviti. U ovoj zadnjoj okolnost, se u praksi često ne odobrava račun izvora vlasništva.

Pregled 1. Pomoćni izračun obračuna ispravka vrijednosti kakav je trebao biti u n-toj godini

	Opis	Svote / %
	Nabavna vrijednost	500,00
	Stopa	12,50%
Ispravak vrijednosti	cijela n-ta godina	62,50
	mjesečna svota	5,21
	dio n-te godine (7 mj.)	36,46
Knjigovodstvena vrijednost 1. siječnja n+1 godine		463,54

PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

n + 1 godina			
0		2	
02212 - Uredski namještaj		23225 - Sitni inventar	
(2a) 500,00			500,00 (1)
02922 - Ispravak opreme			
	36,46 (2a)		
04211 - Sitni inventar		92221 - Manjak prihoda	
(1) 500,00	500,00 (2b)	(1) 500,00	
04921 - Ispravak vrijednosti		91111 - Izvori vlasništva	
(2b) 500,00	500,00 (1)		463,54 (3)
		91512 - Promjene u vrijednosti	
		(3) 463,54	463,54 (2a)

Knjižne oznake:
(1) Za početno stanje.
(2) Za ispravak pogrešnog knjiženja.
(3) Za zatvaranje računa podskupine 915.

Objašnjenje:

Oznake 2a. i 2b.

Uz iskniženje sitnog inventara na računu nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti, svakako da je potrebno zadužiti račun nabavne vrijednosti opreme i odobriti odgovarajuću svotu ispravka vrijednosti. Novoutvrđenu knjigovodstvenu vrijednosti, iako joj je izvor u pogrešnom knjiženju, prema našem mišljenju treba iskazati odobrenjem računa podskupine 915. Na istom računu bi se prema čl. 80. st. 3. Pravilnika trebala iskazati i reklasifikacija (prenamjena) imovine. Dakle, istim se osnovnim računom iskazuje i promjena u vrijednosti imovine i njezina reklasifikacija. Da je slučajno pogreška otkrivena kada ne bi bilo knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine, smatramo da bi se i tada trebao koristiti račun 91512. Tada bi se samo on zadužio i odobrio. Time bi se dalo na znanje da je imovina samo reklasificirana.

AKTUALNO i u 2023.

VII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Narudžbenica na kraju časopisa.



RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.

UDK 657.1

Porez na dobitak kod neprofitnih organizacija

PRAKTIKUM

U ovom se praktikumu na računima glavne knjige u neprofitnom računovodstvu bilježe promjene koje su povezane s iskazivanjem obračunanog poreza na dobitak ako je neprofitna organizacija obveznik plaćanja poreza na dobitak na temelju obavljanja gospodarske djelatnosti. Porez na dobitak neprofitne organizacije mogu, ako ispunjavanju propisima postavljene pretpostavke, plaćati i paušalno. Iskazivanje plaćenih predujmova i obračuna poreza na dobitak i pri paušalnom i pri „redovnom“ oporezivanju je istovrsno. Razlike nastaju samo u okolnosti kada kod „redovitog“ oporezivanja nije godišnja obveza poreza na dobitak utvrđena u roku koji omogućuje njezino pravodobno uključivanje u financijske izvještaje za tekuću izvještajnu godinu. Naime, krajnji rok obračuna poreza na dobitak pri „redovnom“ oporezivanju i krajnji rok predaje financijskih izvještaja za izvještajnu godinu za koju se utvrđuje obveza poreza na dobitak se ne podudaraju.

1. PAUŠALNI POREZ NA DOBITAK

Primjer 1.

Udruga je paušalni obveznik poreza na dobitak za 2023. godinu. Tromjesečna svota paušalnog poreza na dobitak je 140,00 €. Porezna obveza dospijevala je do kraja tromjesečja za to tromjesečje. U 2023. godini plaćeno je samo 420,00 €, a u 2024. godini za 2023. godinu plaćeno je još 140,00 € predujmova poreza na dobitak. Ukupna obveza na temelju podnesenog Obrasca PD-PO za izvještajnu 2023. godinu bila je 500,00 €. Previše je uplaćeno 60,00 €, za što nije tražen povrat, nego je preplata ostavljena kao predujam za porezne obveze u 2024. godini. Izvještajna porezna godina jednaka je kalendarskoj godini.

Pretpostavke knjiženja u ovom praktikumu:

- Osnovni materijalni propisi koji se rabe u priznavanju navedenih poslovnih promjena su Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 121/14. i 114/22., dalje: Zakon) i Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 1/15. – 134/22. – ispr., dalje: Pravilnik).
- Pri ispisu naziva računa ne rabi se uvijek puni naziv računa, nego samo propisani broj računa.
- Neprofitna organizacija nije obveznik obračunavanja poreza na dodanu vrijednost, ali je obveznik poreza na dobitak.
- Neprofitna organizacija obveznik je primjene dvostavnog knjigovodstva. Izvještajno razdoblje je godina.

RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Knjiženje 1. Paušalni porez na dobitak (2023. godina)

1111 - Novac		2491 - Porez na dobitak		5222 - Manjak prihoda	
	140,00 (1)	(1)	140,00	500,00	(5)
	140,00 (2)	(2)	140,00		
	140,00 (3)	(3)	140,00		
	420,00	(4)	140,00		
		Σ	560,00	500,00	
		St	60,00		
			60,00		
		Σ	500,00	500,00	
1244 - Potraživanja – više plaćeni porez		2911 - Odgođeno plaćanje rashoda			
(4)	60,00			140,00	(4)

Knjižne oznake:
 (1) Za plaćanje paušalnog poreza na dobitak, 1. tromjesečje 2023., 31. ožujka 2023. godine.
 (2) Za plaćanje paušalnog poreza na dobitak, 2. tromjesečje 2023., 30. lipnja 2023. godine.
 (2) Za plaćanje paušalnog poreza na dobitak, 3. tromjesečje 2023., 30. rujna 2023. godine.
 (3) Za plaćanje paušalnog poreza na dobitak, 4. tromjesečje 2023., 2. siječnja 2024. godine.
 (4) Za preplaćenu poreznu obvezu izračunanu na temelju Obrascas PD-PO, Izvješće o obračunu poreza na dobit u paušalnom iznosu.

Radi lakšeg snalaženja danog knjiženja daje se i pregled raspona godišnjih prihoda s pripadajućim svotama paušalnih izdataka te njima pripadajućih raspona poreznih obveza. Porezna se obveza utvrđuje

na temelju stvarno ostvarenih prihoda koji se razvrstavaju u poreznu skupinu. Na porezne prihode (poreznu osnovicu) primjenjuje se stopa od 10 %.

Pregled 1. Rasponi poreznih prihoda i poreznih obveza za paušalno oporezivanje poreza na dobitak kod neprofitnih organizacija

% priznavanja		Godišnji prihod		Porezna osnovica		Porezna obveza		Mjesečna porezna obveza		Tromjesečna porezna obveza			
rashoda	prihoda	od	do	od	do	od	do	od	do	od	do		
85	15	od	– do	39.816,84	od	– do	5.972,53	od	– do	597,25	od	– do	149,31
80	20	od	39.816,85	do	66.361,40	od	5.972,54	do	13.272,28	od	597,26	do	1.327,23
75	25	od	66.361,41	do	132.722,81	od	13.272,29	do	33.180,70	od	1.327,24	do	3.318,07
70	30	od	132.722,82	do	265.445,62	od	33.180,71	do	79.633,69	od	3.318,08	do	7.963,37
60	40	od	265.445,63	do	398.168,43	od	79.633,70	do	159.267,37	od	7.963,38	do	15.926,74
50	50	od	398.168,44	do	530.891,23	od	159.267,38	do	265.445,62	od	15.926,75	do	26.544,56
40	60	od	530.891,24	do	663.614,04	od	265.445,63	do	398.168,42	od	26.544,57	do	39.816,84
30	70	od	663.614,05	do	995.421,06	od	398.168,43	do	696.794,74	od	39.816,85	do	69.679,47

Objašnjenje

Oznaka 1.

Ako je neprofitna organizacija obavljala gospodarsku djelatnost 2023. godine za koju je bila obveznik poreza na dobitak, ona je zahtjev za paušalno oporezivanje za 2023. godinu mogla podnijeti do 15. siječnja 2023. godine. O takvoj vrsti neprofitne organizacije riječ je u ovom primjeru. Tijekom godine predumovi poreza na dobitak u paušalnoj svoti iskazivali su se zaduživanjem računa 2491 – Obveze za poreze, iako je sve do podnošenja Obrascas PD-PO riječ o uplaćenim predumovima. Taj je pristup prihvaćen radi jednostavnijega završnog knjiženja. Nema zapreke da se plaćeni predumovi poreza na dobitak iskazuju i na računu skupine 12 – Ostala potraživanja.

Oznaka 3.

S obzirom na to da je dospjeće plaćanja tromjesečne paušalne svote do kraja tromjesečja za tromjesečje na koje se odnosi obveza, obveza za zadnje tromjesečje dospjela bi za plaćanje 31. prosinca 2023. godine, no za pretpostaviti je na temelju prijašnjih postupanja Porezne uprave da bi se i uplata od 2. siječnja 2024. godine mogla smatrati podmirenjem obveze za 2023. godinu. Budući da je riječ o podmirenju obveze za 2023. godinu i njezinu pravodobnom podmirenju, ona se mora i iskazati kao plaćeni

predumom za 2023. godinu. Kako bi se povezale dvije različite izvještajne godine, upotrijebio se račun pasivnoga vremenskog razgraničenja u skupini 29 – Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja.

Oznaka 4.

Kako je sastavljanje i podnošenje Obrascas PD-PO, u biti, prijava poreza na dobitak za potrebe paušalnog oporezivanja, a on se, u načelu, sastavlja prije podnošenja godišnjih financijskih izvještaja, smatramo da se i ukupna obveza poreza na dobitak u paušalnoj svoti mora iskazati kao zaduženje skupine računa 52 – Rezultat poslovanja bez obzira na to dovodi li porezna obveza neprofitnu organizaciju u smanjenje ukupnog viška poslovanja ili uvećava li ukupan manjak poslovanje. Naime, računovodstveni propisi ne zahtijevaju odvajanje knjigovodstvenih računa rezultata poslovanja po izvorima prihoda. Zaključno stanje na računu obveza za poreze je upravo razlika koja se pojavila kao razlika za uplatu poreza na dobitak.

Sljedeće (2024.) godine potraživanje je uključeno u ispunjenje prve paušalne obveze za 2024. godinu stoga što je ta neprofitna organizacija i dalje paušalni obveznik. S obzirom na to, knjiženja moraju uzeti u obzir i tu okolnost.

DOKUPLJENE MINUTE ZA SAVJETE AKTIVIRAJU SE PO PRIMLJENOJ UPLATI

RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Knjiženje 2. Paušalni porez na dobitak (2024. godina)

1111 - Novac		2491 - Porez na dobitak	
	420,00 (1)	(3)	65,00
	140,00 (2)	(4)	60,00
	65,00 (3)	Σ	125,00
	625,00 Σ		

1244 - Potraživanja – više plaćeni porez		2911 - Odgođeno plaćanje rashoda	
(1)	60,00	(2)	140,00
	60,00 (4)		140,00 (1)

5222 - Manjak prihoda	
(1)	500,00

Knjižne oznake:
(1) Za početno stanje.
(2) Za plaćenu obvezu poreza na dobitak za četvrto tromjesečje 2023. godine.
(3) Za plaćanje obveze poreza na dobitak za prvo tromjesečje 2024. godine.
(4) Za uključivanje preplaćenog poreza na dobitak za 2023. godinu u namirenje obveze za 2024. godinu.

Objašnjenje

Oznaka 3.

Na temelju porezne prijave, a s obzirom na to da je neprofitna organizacija i u 2024. godini paušalni obveznik poreza na dobitak, tromjesečna obveza za 2024. godinu je 125,00 € (500,00 € : 12 mj. × 3 mj.).

Oznaka 3.

S obzirom na to da je tromjesečna obveza predujmljivanja poreza na dobitak 125,00 €, a da je za 2023. godinu preplaćen porez na dobitak na temelju prijave poreza na dobitak na Obrascu PD-PO 60,00 €, na ime podmirenja obveze za prvo tromjesečje uplaćeno je 65,00 €.

Da je udruga bila obveznik vođenja jednostavnog knjigovodstva, sva bi se plaćanja poreza na dobitak trebala, smatramo, u Knjizi primitaka i izdataka iskazati kao izdatak. Da je udruga bila obveznik poreza na dobitak na temelju razlike prihoda i rashoda u „redovitom“ oporezivanju dobitka, knjiženja bi bila istovrsna. Poteškoća nastaje kada se obveza poreza na dobitak ne utvrdi u roku predaje financijskih izvještaja za 2023. godinu, 29. veljače 2024. godine.

2. POREZ NA DOBITAK NA TEMELJU RAZLIKE PRIHODA I RASHODA

Primjer 2.

Neprofitna organizacija koja je obveznik poreza na dobitak prema osnovici koja se utvrđuje kao razlika prihoda i rashoda nije do kraja veljače 2024. godine obračunala poreza na dobitak. Ona ga je obračunala u travnju 2024. S obzirom na to da je neprofitna organizacija ostvarila porezni gubitak, nema obveza poreza na dobitak za 2024. godinu.

Tijekom 2023. i u siječnju 2024. godine na ime predujmova poreza na dobitak uplaćeno je 1.200,00 €. Svota mjesečnog predujma je 100,00 €.

Knjiženje 3. Obračun poreza na dobitak za 2023. godinu na temelju razlike prihoda i rashoda – knjiženje u 2023. godini

1111 - Novac		2491 - Obveze za porez na dobitak - predujmovi	
	1.100,00 (1)	(1)	1.100,00
		(2)	100,00

5222 - Manjak prihoda		2911 - Vremensko razgraničenje	
(3)	1.200,00		100,00 (2)

Knjižne oznake:
(1) Za plaćanje predujmova za siječanj – studeni 2023. godine. Predujmovi za to razdoblje plaćeni su do kraja prosinca 2023. godine.
(2) Predujam za porez na dobitak za prosinac 2023. koji je plaćen do kraja siječnja 2024. godine.
(3) Za zaključna knjiženja zbog podnošenja financijskih izvještaja.

Objašnjenje

Oznaka 1.

Tijekom godine predujmovi poreza na dobitak privremeno su se iskazivali zaduživanjem računa obveza. Ovo je privremeno knjiženje koje u času knjiženja nema posljedice za financijske izvještaje.

Oznaka 2.

Utvrđivanje rezultata zbog podnošenja financijskih izvještaja za 2023. godinu sastavljeno je bez obračuna poreza na dobitak, uzimajući u obzir pretpostavku da je predvidiva porezna obveza po godišnjem obračunu poreza na dobitak jednaka plaćenim predujmovima za obračunsku godinu. Smatramo da se može napraviti i privremeni godišnji obračun poreza na dobitak, ali da za to nema obveza. Naše je mišljenje da se zbog neusklađenosti rokova predaje financijskih izvještaja i godišnjeg obračuna poreza na dobitak ne može zahtijevati od neprofitne organizacije obvezno sastavljanje godišnje prijave u roku predaje financijskih izvještaja.

Pretpostavili smo da neprofitna organizacija nije poslovala tijekom 2024. godine kako bi se jasnije obrazložilo postupanje obračuna poreza na dobitak koji će se napraviti u zakonskom roku – krajem travnja 2024. godine.

Knjiženje 4. Obračun poreza na dobitak za 2023. godinu na temelju razlike prihoda i rashoda – knjiženje u 2024. godini

1111 - Novac		2911 - Vremensko razgraničenje	
	1.100,00 (1)	(2)	100,00
	100,00 (2)		100,00 (1)

1241 - Potraživanja za preplaćeni porez		5222 - Manjak prihoda	
(3)	1.200,00	(1)	1.200,00
			1.200,00 (3)

Knjižne oznake:
(1) Za donos početnog stanja
(2) Za plaćeni predujam za prosinac 2023. godine.
(3) Za godišnji obračun poreza na dobitak.

Za narudžbe naših izdanja ili dokupa minuta za savjete, pisana mišljenja i dr., molimo javiti se na broj (01)/4699-760; mob. 099/4699-760 ili e-poštu: rrif@rrif.hr

Objašnjenje

Oznaka 3.

S obzirom na to da neprofitna organizacija nema obveze poreza na dobitak po godišnjem obračunu, iskazani manjak pretvorio se u potraživanje za preplaćeni porez na dobitak.

Računovodstveni propisi ne zahtijevaju ispravak financijskih izvještaja u bilo kojoj okolnosti pa se stoga o toj promjeni koja se

odnosi na 2023. godinu, posebno u financijskim izvještajima za 2023. godinu, ni ne obznanjuje. Međutim, smatramo da bi o tome je li sačinjena porezna prijava, koja je i predana Poreznoj upravi u roku podnošenja financijskih izvještaja, trebalo napraviti bilješku uz financijske izvještaje.



PLAĆE I NADOKNADE

Dražen OPALIĆ, mag. oec.

UDK 657.1/336.2

Određivanje naknade plaće prema odredbama Zakona o radu

Za razdoblja u kojima radnik ne radi zbog opravdanih razloga određenih zakonom, drugim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, ima pravo na naknadu plaće. U članku autor članka obrađuje vrste naknada plaća i određivanje visine naknade.

1. UVOD

Kao što je već navedeno, radnik ima pravo na naknadu plaće za razdoblja u kojima ne radi zbog opravdanih razloga određenih zakonom, drugim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, (čl. 95. Zakona o radu, Nar. nov., br. 93/14. – 151/22.).

Zakonom, drugim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu određuje se razdoblje za koje se naknada isplaćuje na teret poslodavca. Naknada plaće za vrijeme privremene nesposobnosti za rad (bolovanja) nije uređena odredbama Zakona o radu, nego je uređena odredbama Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju.

Također, naknadu plaće radnik ostvaruje i:

- za vrijeme prekida rada do kojega je došlo krivnjom poslodavca ili zbog drugih okolnosti za koje radnik nije odgovoran
- ako odbije raditi zbog neprovedenih propisanih mjera zaštite zdravlja i sigurnosti na radu – za vrijeme dok se ne provedu propisane mjere zaštite zdravlja i sigurnosti na radu, ako za to vrijeme ne obavlja druge odgovarajuće poslove
- ako mu je povrijeđeno dostojanstvo, prema čl. 134. st. 8. Zakona o radu, ima pravo prekinuti rad do okončanja propisanog postupka i za to vrijeme ima pravo na **naknadu plaće u visini kao da je radio**.

2. VISINA NAKNADE PLAĆE

Visina naknade plaće utvrđuje se Zakonom o radu ili drugim zakonom, drugim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu. Ako nije tako određena, radnik ima pravo na naknadu plaće u visini prosječne plaće ostvarene u prethodna tri mjeseca.

Ako radnik u prethodna tri mjeseca nije ostvario plaću, visina naknade plaće određuje se u odnosu na visinu one plaće koju bi u istom razdoblju ostvario da je radio. Iznimno, ako je do prekida rada došlo u slučaju nastanka izvanrednih okolnosti nastalih zbog

epidemije bolesti, potresa, poplave, ekološkog incidenta i sličnih pojava, radnik ima pravo na naknadu plaće u visini 70 % od prosječne plaće ostvarene u prethodna tri mjeseca, osim ako kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije povoljnije određeno.

3. NAKNADA PLAĆE ZA GODIŠNJI ODMOR

Za vrijeme korištenja godišnjeg odmora radnik ima pravo na naknadu plaće u visini određenoj kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, a najmanje u visini njegove prosječne mjesečne plaće u prethodna tri mjeseca (uračunavajući sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad).

U slučaju prestanka ugovora o radu poslodavac je obavezan radniku koji nije iskoristio godišnji odmor isplatiti naknadu umjesto korištenja godišnjeg odmora. Navedena se naknada određuje razmjerno broju dana neiskorištenoga godišnjeg odmora.

4. VISINA NAKNADE ZA PLAĆENI DOPUST

Tijekom kalendarske godine radnik ima pravo na oslobođenje od obveze rada uz naknadu plaće (plaćeni dopust) za važne osobne potrebe (sklapanje braka, rođenje djeteta, težu bolest ili smrt člana uže obitelji i sl.) u ukupnom trajanju od sedam radnih dana godišnje, ako to nije drukčije uređeno kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu.

Navedeno oslobođenje od rada radnik može koristiti u vrijeme ili neposredno nakon nastanka događaja zbog kojeg ostvaruje pravo na njegovo korištenje.

Nadalje, radnik ima pravo na plaćeni dopust za vrijeme obrazovanja, osposobljavanja i usavršavanja te obrazovanja za potrebe radničkog vijeća ili sindikalnog rada, pod uvjetima, u trajanju i uz naknadu određenu kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca ili pravilnikom o radu.

PLAĆE I NADOKNADE

Jednako tako, radnik po osnovi svakog darivanja krvi ostvaruje pravo na jedan plaćeni slobodan dan koji koristi na dan darivanja krvi ili prvi sljedeći radni dan, osim ako se s poslodavcem ne dogovori drukčije ili je kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu drukčije uređeno.

Radnik također ima pravo na odsutnost s posla jedan dan u kalendarskoj godini kada je zbog osobito važnoga i hitnoga obiteljskog razloga prouzročena bolešću ili nesretnim slučajem prijeko potrebna njegova trenutna nazočnost. Dulje trajanje odsutnosti i naknada plaće za to vrijeme mogu se utvrditi kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu.

Ovdje je potrebno naglasiti da, za razliku od naknade plaće, za stjecanje prava iz radnog odnosa ili u vezi s radnim odnosom razdoblja plaćenog dopusta i prava na odsutnosti s poslu **smatraju se vremenom provedenim na radu (ne računa se prosjek kao što je to utvrđeno čl. 95. Zakona o radu).**

5. KOJI PRIMITCI ULAZE U NAKNADU PLAĆE

Zakonom o radu plaća je definirana kao primitak radnika koji poslodavac isplaćuje radniku za obavljenu rad u određenom mjesecu. Plaća radnika može se sastojati od osnovne odnosno ugovorene plaće, dodatka na plaću i ostalih primitaka. **Dodatci** su novčani primitci radnika koje radnik ostvaruje na temelju posebnog propisa, kolektivnog ugovora, pravilnika o radu ili ugovora o radu:

- razmjerno odradenim radnim satima pod određenim uvjetima (otežani uvjeti rada, prekovremeni rad, noćni rad, rad nedjeljom, rad blagdanom i sl.),
- koje ostvaruje neovisno o efektivnom radu (uvećanje za navršene godine radnoga staža i sl.) i / ili
- koje u skladu s propisanim, utvrđenim ili ugovorenim kriterijima i visini ostvaruje ovisno o ostvarenim rezultatima poslovanja i radnoj uspješnosti (stimulacija i sl.).

Ostali primitci radnika su primitci radnika koje poslodavac radniku isplaćuje u novcu ili naravi na temelju kolektivnog ugovora, pravilnika o radu, **akta poslodavca** ili ugovora o radu.

Važno je napomenuti da porezni tretman dijelova plaće nije relevantan kod određivanje pojma plaće, pa će se tako ostalim primitcima radnika smatrati svi primitci koji se isplaćuju svaki mjesec, kontinuirano bez obzira na porezni tretman i bez obzira na to jesu li ugovoreni ili određeni jednostranim aktom poslodavca.

Primjeri ostalih primitaka koji jesu sastavni dio plaće (i ulaze u obračun naknade) mogu biti neopoziva svota nagrade za uspješnost koja se isplaćuje mjesečno ili korištenje službenog automobila u privatne svrhe na temelju Odluke poslodavca, a koja se odnosi na korištenje prava svaki mjesec rada.

Kada visina naknade plaće nije utvrđena zakonom, drugim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, radnik ima pravo na naknadu plaće u visini prosječne plaće ostvarene u prethodna tri mjeseca.

Ako radnik u prethodna tri mjeseca nije ostvario plaću, visina naknade plaće određuje se u odnosu na visinu one plaće koju bi radnik u istom razdoblju ostvario da je radio (njegova osnovna ili ugovorena plaća sa stalnim dodatcima, odnosno dodatcima koji ne ovise o tome je li radnik radio ili nije radio).

Navedeno se odnosi i na one slučajeve u kojima je radnik u prethodna tri mjeseca ostvario i plaću i naknadu plaće. U tom će se slučaju za određivanje visine naknade plaće, za razdoblja u kojima ju je ostvario uzimati plaća, a za razdoblja u kojima je ostvario naknadu plaće, uzimat će se ona plaća koju bi radnik ostvario da je radio.

Primjenom čl. 9. Zakona o radu kojim je propisana sloboda ugovaranja, ako je neko pravo iz radnog odnosa različito uređeno ugovorom o radu, pravilnikom o radu, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, kolektivnim ugovorom ili zakonom, za radnika će se primijeniti najpovoljnije pravo, osim ako Zakonom o radu ili nekim drugim zakonom nije drukčije određeno.

6. OBVEZA UGOVARANJA I ISPLATE NAKNADE PLAĆE U BRUTO-SVOTI

Naknada plaće je, u smislu Zakona o radu, naknada plaće u bruto-svoti koja se sastoji od svote za isplatu i javnih davanja iz plaće u skladu s posebnim propisima. Ukupan trošak naknade plaće je trošak naknade plaće uvećan za trošak javnih davanja na naknadu plaće u skladu s posebnim propisima – Zakonom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.) i Zakonom o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. – 33/23.).

7. NAČIN I ROK ISPLATE NAKNADE PLAĆE

Naknada plaće isplaćuje se radniku na njegov transakcijski račun, u rokovima određenim kolektivnim ugovorom ili ugovorom o radu, a najkasnije petnaestog dana tekućeg mjeseca za prethodni mjesec. Javna davanja iz plaće i na plaću uplaćuju se na propisane uplatne račune na način i u rokovima u skladu s propisima o porezima i doprinosima.

8. ISPLATNA LISTA

Poslodavac je obavezan, najkasnije 15 dana od dana isplate naknade plaće ili naknade za neiskorišteni godišnji odmor, dostaviti radniku obračun iz kojeg je vidljivo kako su te svote utvrđene.

Poslodavac koji na dan dospelosti ne isplati naknadu plaće ili naknadu za neiskorišteni godišnji odmor ili ih ne isplati u cijelosti, dužan je do kraja mjeseca u kojemu je dospjela njihova isplata dostaviti radniku:

- 1) obračun u kojemu će biti iskazana ukupna svota plaće, naknade plaće, otpremnine ili naknade plaće za neiskorišteni godišnji odmor u propisanom sadržaju
- 2) obračun svote plaće, naknade plaće, otpremnine ili naknade plaće za neiskorišteni godišnji koji je bio dužan isplatiti u propisanom sadržaju.

9. NAČIN UTVRĐIVANJA NAKNADE PLAĆE I PRIMJER OBRAČUNA NAKNADE PLAĆE

Da bi se utvrdila naknada plaće za godišnji odmor, poslodavac prvo treba utvrditi broj dana godišnjeg odmora koji radnik ima pravo koristiti.

Broj radnih dana koji se uračunavaju u godišnji odmor radnika te općenito trajanje godišnjeg odmora od najkraće propisanog (4 tjedna) utvrđuje se kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu. Dakle, tim se aktima propisuju (radni) dani koji se uračunavaju u godišnji odmor radnika.

Pri izračunavanju godišnjeg odmora tjedan treba pretvoriti u dane, ovisno o tome radi li radnik pet ili šest dana u tjednu. U skladu s time, zakonski minimum godišnjeg odmora od četiri tjedna kod radnika koji radi pet dana tjedno iznositi će 20 dana godišnjeg odmora, a radnika koji radi šest dana tjedno 24 dana godišnjeg odmora.

Naknada plaće za vrijeme godišnjeg odmora nije neoporezivi primitak te se radniku ne može isplatiti bez obveze obračunavanja doprinosa i poreza na dohodak!

Naknada plaće za godišnji odmor predstavlja primitak radnika prema kojemu porez na dohodak treba obračunati na način propisan za dohodak od nesamostalnog rada odnosno kao i bruto-plaću radnika utvrđenu za redovan rad. To znači da prema utvrđenoj bruto-naknadi za godišnji odmor treba obračunati sve doprinose iz i na plaću, porez na dohodak te možebitni prirez kao da se je riječ o obračunu plaće za redovan rad.

Isplata nadoknade plaće za godišnji odmor dospijeva u jednakom roku kada dospijeva i isplata plaće za redovan rad (do 15. dana u mjesecu za protekli mjesec).

No, ako je neoporeziva nagrada za radne rezultate prema izvoru prava radnika redovna plaća za rad, ona u svojem prosjeku prethodna tri mjeseca može i dalje predstavljati neoporezivi dio primitka koji se isplaćuje za vrijeme godišnjeg odmora, uz uvjet da ukupna svota isplaćene neoporezive nagrade za radne rezultate na godišnjoj razini nije prešla ukupnu godišnju neoporezivu svotu, odnosno 995,43 €.

Visinu novčane nadoknade za godišnji odmor treba utvrditi prema sljedećoj formuli:

$$\frac{\text{Prosjeak mjesečne plaće isplaćene u posljednja tri mjeseca prije odlaska na godišnji odmor (bez obzira na to je li dio plaće neoporeziv)}}{\text{Ukupnan broj sati mjeseca u kojem se koristi godišnji odmor}} \times \text{Broj dana odnosno broj sati za koje se isplaćuje naknada plaće}$$

Primjer 1. Obračun nadoknade za godišnji odmor

Radnik Pero Perić koristiti će **godišnji odmor od 20. studenoga do 30. studenoga 2023. godine**. Naknada plaće za godišnji odmor računa mu se kao prosjek tri zadnje mjesečne plaće.

Plaća za studeni je 2.500,00 € (isplata plaće u prosincu). Radnik ima pravo korištenja službenog automobila u privatne svrhe (odlukom poslodavca). Bruto-svota plaće u naravi iznosi 130,00 € mjesečno. Radnik također prima neoporezivu nagradu za radne rezultate (na temelju odluke poslodavca). Visina nagrade za radne rezultate dodjeljuje se ovisno od odrađenim satima rada, i to svaki mjesec rada. **Nagrada za radne rezultate za studeni utvrđena je u svoti od 23,00 €**. U prethodna tri mjeseca radnik je ostvario sljedeće svote: u kolovozu 30,00 €, u rujnu 40,00 €, u listopadu 60,00 €. Do prosinca radnik je ukupno ostvario primitke na temelju nagrade za radne rezultate u svoti od 800 €. Kada bi do korištenja godišnjeg odmora ukupna svota nagrade za radne rezultate premašila neoporezivu svotu od 995,43 €, bilo bi potrebno obračunati javna davanja odnosno neto-svotu nagrade za radne rezultate preračunanu na bruto-svotu. Obračun naknade plaće treba obaviti kako je prikazano u nastavku.

Tablica 1. Obračun prosjeka plaće radi određivanja naknade za godišnji odmor

1.	plaća za rad za kolovoz 2023.	2.300,00
2.	plaća u naravi (automobil – korištenje u kolovozu 2023.)	130,00
3.	plaća za rad za rujna 2023.	2.500,00
4.	plaća u naravi (automobil – korištenje u rujnu 2023.)	130,00
5.	plaća za rad za listopad 2023.	2.800,00
6.	plaća u naravi (automobil – korištenje u listopadu 2023.)	130,00
7.	prosjeak plaće (1. + 2. + 3. + 4. + 5. + 6.) / 3	2.663,33 €
8.	nagrada za kolovoz 2023.	30,00
9.	nagrada za rujna 2023.	40,00
10.	nagrada za listopad 2023.	60,00
11.	prosjeak neoporezivog primitka (8. + 9. + 10.) / 3	43,33 €

Na temelju navedenih primitaka koji ulaze u prosjek za utvrđivanje naknade plaće potrebno je obaviti obračun plaće i naknade plaće kako prikazuje mo u nastavku.



Vizija Veleučilišta RRiF definirana je na način da uspjeti znači biti znalac u svojoj struci i održati korak s vremenom što se može postići samo ako ste na izvoru temeljito provjerenih i pravodobnih stručnih informacija! **Strategija Veleučilišta RRiF** jest kroz akademsku izvrsnost postići visoku kvalitetu svih segmenata obrazovnog procesa kako bi studentima osigurali visoku razinu znanja i uvjeta za svladavanje gradiva te ih obučili za cjeloživotno obrazovanje i uključivanje u globalizirano tržište rada.

PLAĆE I NADOKNADE

Tablica 2. Obračun plaće / naknade plaće

Red. br.	Opis	Svota plaće / naknade plaće u novcu	Svota plaće u naravi (korištenje automobila u studenome 2023.	Ukupno
1.	osnovica za obračun plaće za studeni 2023.	2.500,00		2.500,00
2.	satnica za studeni 2023 (1./176)	14,20		14,20
3.	osnovica za obračun naknade za godišnji odmor (prosjeak primanja – zbroj plaća i naknada za korištenje sl. automobila u privatne svrhe u zadnja tri mjeseca podijeljeno s 3)	2.663,33		2.663,33
4.	satnica za obračun naknade plaće – godišnji odmor i blagdan (3./176)	15,13		15,13
5.	broj odrađenih sati rada u studenom 2023.	96		96
6.	broj sati blagdana	8		8
7.	broj sati godišnjeg odmora	72		72
8.	ukupno sati	176		176
9.	plaća za odrađene sate u studenome 2023. (2. x 5.)	1.363,64		1.363,64
10.	naknada plaće za godišnji odmor (4. x 7.)	1.089,55		1.089,55
11.	naknada plaće za blagdan (4. x 6.)	121,06		121,06
12.	plaća u naravi (korištenje sl. automobila u privatne svrhe za studeni 2023.)		130,00	130,00
13.	plaća / naknada plaće za obračun u prosincu 2023. – redovan rad u studenome 2023. + korištenje sl. automobila u privatne svrhe + naknada za godišnji odmor + naknada za blagdan	2.574,24	130,00	2.704,24
14.	doprinos za MO I. STUP	386,14	19,50	405,64
15.	doprinos za MO II. STUP	128,71	6,50	135,21
16.	doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje	424,75	21,45	446,20
17.	dohodak	2.059,39	104,00	2.163,39
18.	osobni odbitak	530,89	0,00	530,90
19.	porezna osnovica	1.528,50	104,00	1.632,50
20.	svota poreza na dohodak	305,70	20,80	326,50
21.	svota prireza porezu na dohodak	55,03	3,74	58,77
22.	ukupno porez i prirez	360,73	24,54	385,27
23.	nagrada za radne rezultate studeni 2023.	23,00	0,00	23,00
24.	prosjeak nagrada za radne rezultate – godišnji odmor (43,33 / 176) x 40	9,85	0,00	9,85
25.	svota za isplatu	1.731,51	79,46	1.810,97
26.	ukupan trošak rada (ukupno 13. + ukupno 16. + ukupno 23. + ukupno 24.	3.183,29		

Navedeni obračun, isplatu plaće i naknadu plaće potrebno je prikazati i u Obrascu JOPPD.

Slika 1. Obrazac JOPPD

1. Redni broj	2. Šifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. – odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem – II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom
	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje – II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak
1	01333	2222222222	0001	0	3	176	80	2.574,24	386,14	424,75	0,00	0,00	0,00
	01333	Ivo Ivić	0001	0	1	01.11.2023.	30.11.2023.	2.574,24	128,71	0,00	0,00	0,00	0,00
2	01333	2222222222	0001	0	3	0	0	130,00	19,50	21,45	0,00	0,00	0,00
	01333	Ivo Ivić	0001	0	1	01.11.2023.	30.11.2023.	130,00	6,50	0,00	0,00	0,00	0,00
3	01333	2222222222	0000	0	3	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	01333	Ivo Ivić	0000	0	1	01.11.2023.	30.11.2023.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

13.2. Izdatak – uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
514,85	530,89	305,70	63	1	2.574,24
2.059,39	1.528,50	55,03	9,85	1.708,52	
26,00	0,00	20,80	0	5	130,00
104,00	104,00	3,74	0,00	79,46	
0,00	0,00	0,00	63	1	
0,00	0,00	0,00	23,00	23,00	

Navedeni obračun i isplatu plaće, naknadu plaće za godišnji odmor, naknadu plaće za blagdan i primitak u naravi s osnove korištenja osobnog automobila u privatne svrhe treba iskazati u Obrascu IP1 koji poslodavac treba uručiti radniku u roku od 15 dana od isplate. Kako treba prikazati prethodno navedene primitke, prikazujemo u nastavku.

Pozivamo vas na
RRIF-ove webinare
 – stručne edukacije po
 mjeri modernih računovođa
 Popis svih aktualnih
 webinarata je na stranici
<https://www.rrif.hr/webinari.html>

Slika 2. Isplatna lista plaće, naknade plaće, naknade plaće za blagdan i nagrada za radne rezultate

OBRAČUN ISPLAĆENE PLAĆE/NAKNADE PLAĆE/PRIMITAKA NA TEMELJU RADNOG ODNOSA		Obrazac IP1	
I. PODACI O RADNIKU 1. Ime i prezime: Pero Perić 2. Adresa: Zagreb, Ilica 5 3. Osobni identifikacijski broj: 12345678555 4. IBAN broj računa_HRxxxxxxx kod XY 5. IBAN broj računa iz članka 212. Ovršnog zakona kod _____		II. PODACI O POSLODAVCU 1. Tvrtka / ime i prezime: Poslodavac d.o.o. 2. Adresa / sjedište: Zagreb, Frankopanska 8 3. Osobni identifikacijski broj: 12312241214 4. IBAN broj računa_HRxxxxxxx kod XY	
III. OPĆI PODACI POTREBNI ZA OBRAČUN PLAĆE			
I.1. Fiksni tečaj konverzije: 1 EUR = 7,53450 HRK			
IV. DATUM ISPLATE/OBRAČUNA			
1.1. Datum isplate		|_1_|_5_|_|_1_|_2_|_|_2_|_0_|_2_|_3_|	
V. RAZDOBLJE NA KOJE SE PLAĆA ODNOSI: GODINA 2023, MJESEC 11 DANI U MJESECU OD _01_ DO _30_			
VI. PODACI O RADNOM VREMENU I OSTVARENOJ PLAĆI/NAKNADI PLAĆE/PRIMICIMA NA TEMELJU RADNOG ODNOSA			
OPIS	SATI	ELEMENT OBRAČUNA	IZNOS
1. REDOVNI MJESEČNI FOND SATI I UKUPAN IZNOS PLAĆE/NAKNADE PLAĆE/PRIMITAKA NA TEMELJU RADNOG ODNOSA (VI.2.+VI.3.+VI.4)	176		2.704,24
2. PODACI O VRSTI I IZNOSIMA OSTVARENE PLAĆE/NAKNADE PLAĆE I BROJU OSTVARENIH SATI RADA/NAKNADE NA TERET POSLODAVCA (VI.2.1.1. + ... + VI.2.5.n.)	176		2.704,24
2.1. redoviti rad prema rasporedu radnog vremena	96	(2.500,00/176)*96	1.363,64
3.1. naknada za godišnji odmor	72	(2.663,33/176)*72	1.089,55
3.3. naknada za dane blagdana i neradne dane utvrđene posebnim zakonom	8	(2.663,33/176)*8	121,06
5.1. plaća u naravi (oporeziva) – korištenje sl. automobila u priv. svrhe – mjesec studeni 2023.			130,00
VII. UTVRĐIVANJE DOPRINOSA IZ OSNOVICE			
O p i s			IZNOS
OSNOVICA ZA UTVRĐIVANJE DOPRINOSA PREMA OPOREZIVIM NAKNADAMA			2.704,24
1. doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti			405,64
2. doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje			135,21
VIII. UTVRĐIVANJE POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK			
1. IZNOS OSTVARENOG OPOREZIVOG PRIMITKA			2.704,24
2. IZDACI (VIII.2.1. + VIII.2.2.)			540,85
2.1. plaćeni iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti			405,64

PLAĆE I NADOKNADE

2.2. plaćeni iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje		135,21
3. DOHODAK (VIII.1. - VIII.2.)		2.163,39
4. NEOPOREZIVI ODBITAK (UKUPAN FAKTOR OSOBNOG ODBITKA)		530,89
5. POREZNA OSNOVICA (VIII.3. - VIII.4.)		1.632,50
6. UKUPAN IZNOS POREZA (VIII.6.1. + ... + VIII.6.n.)		326,50
STOPA (%)	OSNOVICA	
6.1. 20%	1.632,50	326,50
8. IZNOS PRIREZA (18%)		58,77
10. UKUPNO POREZ I PRIREZ (VIII.6. - VIII.7. + VIII.8. + VIII.9.)		385,27
IX. IZNOS PLAĆE (VIII.3. - VIII.10.)		1.778,12
X. VRSTE I IZNOSI NEOPOREZIVIH PRIMITAKA (X.1. - X.n.), oznaku mjeseca ili godine za koji se primitak isplaćuje		
	Razdoblje GODINA/mjesec	IZNOS
1. Primici radnika na temelju radnog koji se isplaćuju kao materijalno pravo	11. 2023.	23,00
2. Primici radnika koji se smatraju plaćom prema Zakonu o radu, a prema poreznim propisima su neoporezivi	Prosjek za godišnji odmor u 11. 2023.	9,85
XII. IZNOS ZA ISPLATU NAKON OBUSTAVA (IX. + X. - XI.)		1.810,97
1. Iznos za isplatu isplaćen radniku na redovan račun -EUR		1.731,51
2. Iznos za isplatu isplaćen radniku na redovan račun -HRK		13.046,06
3. Dio plaće koji je ostvaren u naravi – EUR		79,46
4. Dio plaće koji je ostvaren u naravi – HRK		598,69
XIII. DOPRINOSI NA OSNOVICU		
1. OSNOVICA ZA UTVRĐIVANJE DOPRINOSA NA OSNOVICU		2.704,24
2. IZNOS DOPRINOSA NA OSNOVICU (XII.2.1. + ... + XII.2.n.)		446,20
2.1. doprinos za zdravstveno osiguranje prema plaći/naknadi plaće/ostalom primitku		446,20
XIV. UKUPAN TROŠAK RADA (VI.2. + X. + XIII.2.)		3.183,29



Anamarija WAGNER, dipl. oec., ovl. rev. i ACCA

UDK 33/331/335.5

Božićnica i ostale prigodne nagrade u vrijeme blagdana

U vrijeme božićnih i novogodišnjih blagdana radnicima i djeci radnika uobičajeno se daruju prigodne nagrade u novcu i naravi. Neoporeziva svota koja se može isplatiti radnicima kao prigodna nagrada (npr. božićnica ili regres u vrijeme božićnih blagdana) je 663,62 €, dar djeci 132,73 € i dar u naravi 132,72 € godišnje. Božićnica i ostale prigodne nagrade ne isključuju neoporezivu isplatu nagrade za radne rezultate u svoti od 995,43 € godišnje. Više o svemu u nastavku članka.

1. POREZNI PREGLED NAGRADA U VRIJEME BOŽIĆA

Prema prijedlogu Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak objavljenom na eSavjetovanju, nove (povećane) svote neoporezivih primitaka bit će u primjeni tek u 2024. godini, stoga u 2023. godini svote koje poslodavac može radnicima isplatiti neoporezivo u vrijeme božićnih i novogodišnjih blagdana su sljedeće:

- **prigodne nagrade** (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.) **663,62 € godišnje** (čl. 7. st. 2. t. 5 Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.), dalje: Pravilnik)
- **dar djetetu do 15 godina života** (koje je do 31. prosinca tekuće godine navršilo 15 godina) **132,73 €**
- **dar u naravi u svoti od 132,72 €** (čl. 22. st. 3. t. 7. i čl. 9. st. 1. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.).

Bez obzira na navedene svote neoporezivih nagrada i darova koji proizlaze iz poreznih propisa, radnici neće samo na temelju poreznih propisa dobiti automatski pravo na isplatu neoporezivih svota. Da bi dobili pravo na isplatu nagrade, ono mora proizići iz pravnih akata društva (Kolektivnog ugovora, Pravilnika o radu ili pisane odluke poslodavca).

Više o tome može se pročitati u t. 5. članka.

Osim pravnog uporišta za isplatu prigodne nagrade, nagrade za dijete i dara u naravi, prilikom isplate navedene nagrade poslodavac treba napisati odluku (čl. 8. Pravilnika o porezu na dohodak) u kojoj navodi prethodno navedene članke na temelju kojih koristi pravo na neoporezivost prilikom isplate.

Tako npr. prilikom isplate božićnice i dara za djecu treba napisati odluku koja za poslodavce koji imaju pravilnikom o radu propisana ova materijalna prava može izgledati ovako:

Na temelju čl. 24. Pravilnika o radu i čl. 9. st. 1. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. i – 114/23.) i čl. 7. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.) društvo XY d.o.o. 20. prosinca 2023. godine donosi

**ODLUKU O ISPLATI BOŽIĆNICE
I DARA ZA DIJETE**

Božićnica kao dio prigodnih nagrada isplatit će se radnicima društva XY d.o.o.:

- 1) Ivanu Markoviću
- 2) Petru Miliću
- 3) Sanji Bertić

u svoti od 300 € svakome radniku, na tekući račun.

Osim toga, dar djetetu do 15 godina života isplatit će se sljedećim radnicima:

- 1) Petru Miliću za jedno dijete
- 2) Sanji Bertić za jedno dijete

u svoti od 132,73 € svakom radniku na tekući račun.

Kao dokaz da dijete do 31. prosinca 2023. godine nije navršilo 16 godina života, uz Odluku su priloženi rodni listovi djece.

2. BOŽIĆNICA

Božićnica kao jedna od prigodnih nagrada (uz uskršnicu, regres i sl.) može se neoporezivo isplatiti onda kada na godišnjoj razini, zajedno s možebitnim isplata ostalih prigodnih nagrada, prema izmjenama Pravilnika o porezu na dohodak ne prelazi 663,62 € godišnje. Ako je neka od prigodnih nagrada već isplaćena u poreznom razdoblju, neoporezivo se može isplatiti samo razlika do propisane svote od 663,62 € godišnje.

To znači da ako je poslodavac tijekom 2023. godine do Božića već isplatio radniku 300 € na ime prigodnih nagrada za vrijeme uskrsa ili godišnjeg odmora, za Božić mu neoporezivo može isplatiti još dodatnih 363,62 €.

Možemo zaključiti da radnik može neoporezivo primiti ukupno 663,62 € godišnje na ime prigodnih nagrada, neovisno o tome u koliko će navrata nagrada vezana za neku prigodu biti isplaćena. Nadalje, božićnica nije povezana sa svotom isplaćene nagrade za radne rezultate (maksimalno do 995,43 € godišnje) i isplatom jubilarne nagrade (ako ih društvo isplaćuje).

Osnova za isplatu prigodne nagrade u vrijeme božićnih blagdana je radni odnos između radnika i poslodavca, odnosno isplata prigodne nagrade uvijek treba biti u vezi s radnim odnosom. Osim toga, uvjet je i postojanje prigode za isplatu, a u svrhu podmirjenja troškova koje radnik ima u određene dane blagdana, godišnjeg odmora i sl. Nema zapreke da se prigodna nagrada isplati i po osnovi novogodišnjih blagdana za osobe koje ne slave Božić.

Ako je, dakle, osoba u radnom odnosu, bez obzira na to je li zaposlena na određeno ili neodređeno vrijeme, na puno ili nepuno radno vrijeme i bez obzira na činjenicu što ona koristi npr. bolovanje, roditeljski ili roditeljski dopust, godišnji i sl., društvo može neoporezivo isplatiti neoporezivu prigodnu nagradu za vrijeme božićnih ili novogodišnjih blagdana.

Važno je da prilikom isplate prigodne nagrade postoji prigoda za isplatu, a u slučaju božićnice prigoda je podmirjenje povećanih troškova koje će radnik imati u te dane blagdana. To znači da se božićnica ne može isplatiti npr. u svibnju, jer u svibnju nema prigode za isplatu vezane za Božić.

U slučaju da osoba raskine radni odnos s poslodavcem tijekom godine i za vrijeme božićnih blagdana nije više zaposlenik društva, ne pripada joj neoporezivo pravo na isplatu prigodne nagrade za vrijeme Božića.

**2.1. BOŽIĆNICA AKO JE RADNIK MIJENJAO
POSLODAVCE TIJEKOM GODINE, RADI
U DODATNOM RADU ILI U NEPUNOM
RADNOM VREMENU**

Kada radnik obavlja posao kod poslodavca u nepunom radnom vremenu, poslodavac ima mogućnost utvrditi i isplatiti nagradu za božićne blagdane (kao i druga materijalna prava radnika) razmjerno ugovorenu radnom vremenu, osim ako kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije drukčije uređeno (čl. 62. Zakona o radu). To znači da poslodavac može u Odluci o isplati božićnice, primjerice, odrediti da radnici u punom radnom vremenu imaju pravo na 300,00 € božićnice, a radnici u nepunom radnom vremenu (20 sati tjedno) 150,00 €. Takva je odluka u potpunosti u skladu sa Zakonom o radu.

Jednako tako, ako radnik radi u dodatnom radu kod drugog poslodavca u najduljem trajanju do osam sati tjedno, drugi (dodatni i) poslodavac ima mogućnost utvrditi nagradu za božićne blagdane (kao i druga materijalna prava radnika) i isplatiti razmjerno ugovorenu radnom vremenu, u skladu sa Zakonom o radu. To je mogućnost davanja prava na isplatu prigodnih nagrada radnicima.

Međutim, s poreznog motrišta, bez obzira na opisanu mogućnost iz Zakona o radu, radnicima u nepunom radnom vremenu može se u poreznom razdoblju isplatiti puna svota neoporezivih prigodnih nagrada do 663,62 € prigodnih nagrada, ali ukupno od svih isplatitelja tijekom godine.

To znači da s poreznog motrišta radnik ne može u istoj godini primiti više od 663,62 € neoporezivih prigodnih nagrada od svih poslodavaca odnosno isplatitelja plaće.

Da bi poslodavci imali uvida u svote koje su radniku isplaćene od drugog ili drugih poslodavaca, radnik je obavezan prije isplate prigodne nagrade svakom poslodavcu podnijeti pisanu izjavu.

U izjavi radnik treba navesti:

- je li kod drugog poslodavca ostvario isplatu prigodne nagrade za to porezno razdoblje
- u kojoj svoti

PLAĆE I NADOKNADE

- je li po toj osnovi obračunan i uplaćen predujam poreza na dohodak. (čl. 7. st. 4. Pravilnika o porezu na dohodak).

Od 1. siječnja 2020. godine radnik nije obavezan podnijeti pisanu izjavu o primljenim oporezivim primitcima **ako poslodavac može, putem sustava ePorezna**, na temelju podataka iz službenih evidencija Porezne uprave **dobiti uvid u podatke koji se odnose na isplaćene neoporezive prigodne nagrade** koje radnik može ostvariti od više poslodavaca i isplatitelja plaće do određene godišnje svote u poreznom razdoblju (čl. 83. st. 5. Zakona o porezu na dohodak).

Naime, Porezna uprava može, putem sustava ePorezna, na temelju podataka iz svojih službenih evidencija omogućiti poslodavcima i isplatiteljima plaće uvid u podatke koji se odnose na isplaćene neoporezive primitke koje radnik može ostvariti od više poslodavaca i isplatitelja plaće do određene godišnje svote u poreznom razdoblju.

Primjerice, radnik je od početka tekuće godine do kraja lipnja radio kod prvog poslodavca te je kod njega dobio neoporezivi regres u svoti od 250,00 €. Prije isplate božićnice kod sadašnjeg poslodavca, sadašnji je poslodavac obavezan putem ePorezne provjeriti je li radnik primio već prigodnu nagradu kod bivšeg poslodavca. Nakon što iz evidencija Porezne uprave dobije uvid u isplaćeni regres u svoti od 250,00 €, sadašnji poslodavac može isplatiti božićnicu radniku neoporezivo najviše u svoti od 413,62 €.

Također, ako radnik radi u dodatnom radu kod drugog poslodavca u najduljem trajanju do osam sati tjedno, drugi (dopunski) poslodavac ima mogućnost utvrditi putem sustava ePorezna svote koje je možebitno isplatio prvi poslodavac, a koje se odnose na neoporezive primitke s osnove prigodnih nagrada te isplatiti punu svotu.

Jednako tako, umirovljenicima koji rade kod poslodavca na nepuno radno vrijeme može se isplatiti cijela svota neoporezivih prigodnih nagrada (663,62 € godišnje) kako to predviđa Pravilnik.

2.2. NAČIN ISPLATE BOŽIĆNICE

Božićnica se može isplatiti u gotovu novcu ili na tekući račun.

Božićnica je prema čl. 172. Ovršnog zakona (Nar. nov., br. 112/12. – 114/22.) **izuzeta od ovrhe**. Na primitak s osnove božićnice ne može se provoditi ovrha na novčanim sredstvima, pa se tako božićnica uplaćuje na zaštićeni račun ovršenika u cijelosti, ako se isplaćuje bezgotovinskim putem.

Iako je češći slučaj da poslodavci svojim radnicima isplaćuju božićnicu u novcu, ne postoji zapreka da se prigodna nagrada za Božić isplatiti u naravi.

U tom slučaju poslodavac treba voditi računa da se neoporeziva vrijednost primitaka u naravi utvrđuje prema tržišnoj vrijednosti tih primitaka koja je važeća u mjestu davanja (s uračunanim porezom na dodanu vrijednost).

U JOPPD-u, kod oznake načina isplate (polje 16.1.), treba upisati: 5 – isplata u naravi.

2.3. BOŽIĆNICA I JOPPD

Prilikom isplate prigodne nagrade u vrijeme Božića poslodavac je obavezan na dan isplate primitka, a najkasnije sljedeći dan, poslati obrazac JOPPD (čl. 79. st. 6. Pravilnika), a ne do 15. u sljedećem mjesecu kako je to propisano za većinu ostalih neoporezivih isplata.

Vežano za popunjavanje JOPPD-a, ako se neoporeziva božićnica isplaćuje samostalno, u JOPPD-u u poljima 10.1. i 10.2. iskazuje se mjesec u kojemu je neoporezivi primitak stvarno isplaćen, i to puni mjesec isplate, tj. od 1. do 28./29./30./31. u mjesecu.

Ako se isplaćuje istodobno s plaćom i na jednak način (primjerice na tekući račun), radniku se isplaćuje plaća i božićnica, a sve se upisuje u jednom retku JOPPD-a, tada se u polja 10.1. i 10.2. upisuje razdoblje obračuna poreza i doprinosa za plaću.

Člankom 92. st. 2. i 3. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je, između ostaloga, da se na tekući račun i u gotovu novcu mogu isplatiti primitci na koje se u skladu s čl. 9. Zakona ne plaća porez na dohodak, tako da, između ostaloga, to može biti i božićnica.

U nastavku je prikazan primjer knjiženja božićnice isplaćene radniku na tekući račun i prikazivanje u JOPPD-u.

Primjer 1. Isplata božićnice u novcu

Društvo je radnici Ivani Perić 15. prosinca 2023. godine na tekući račun isplatilo neoporezivu svotu božićnice od 250,00 €, jer je tijekom godine na ime prigodnih nagrada (uskrs i regres) isplaćeno već 413,62 €.

Evidentiranje isplate u poslovnim knjigama:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Prigodne nagrade Tekući račun <i>Za isplatu božićnice</i>	4616 1000	250,00	250,00

Važno je da se JOPPD pošalje na dan isplate ili sljedeći dan.

Oznaka razdoblja obračuna u poljima 10.1. i 10.2. treba biti mjesec isplate neoporezive božićnice, tj. 1. 12. – 31. 12.

Oznaka neoporeziva primitka (polje 15.1.) u JOPPD-u je 22 – *Prigodne nagrade, do propisanog iznosa (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.) za tekuće porezno razdoblje.*

Navedeno se prikazuje na stranici B JOPPD-a s oznakom neoporeziva primitka 22 – prigodne nagrade, do propisane svote (božićnica) u polju 15.1. JOPPD-a.

Neoporeziva božićnica može se prikazati i u istom retku JOPPD-a s plaćom. Ako se **istodobno i na jednak način** (primjerice na tekući račun) radniku isplaćuju plaća i božićnica, a sve se upisuje u jednom retku JOPPD-a, tada se u polja 10.1. i 10.2. upisuje razdoblje obračuna poreza i doprinosa za plaću.

Prilikom popunjavanja naloga za plaćanje, ako se božićnica isplaćuje samostalno, u poziv na broj

platitelja ne treba upisati ništa odnosno upisuje se model HR 99, a u poziv na broj primatelja upisuje se: HR 69 40002-OIB isplatelj-270.

Slika 1. Nalog za plaćanje za neoporezivu božićnicu

UNIVERZALNI NALOG ZA PLAĆANJE									
PLATITELJ (naziv/ime i adresa): ABC d.o.o. Dvoriška 11 10370 DUGO SELO			Hitno: <input type="checkbox"/> Valuta plaćanja: EUR Iznos: = 2 5 0 0 0		IBAN ili broj računa platitelja: HR 6 9 1 0 0 1 0 0 0 4 5 0 1 0 1 1 2 0				
IBAN ili broj računa primatelja: HR 1 1 1 2 3 6 0 0 0 0 3 1 2 2 3 3 4 4 5 5			Model: HR 9 9		Poziv na broj platitelja:				
PRIMATELJ (naziv/ime i adresa): Ivana Perić Zagrebačka 11 Zagreb			Model: HR 6 9		Poziv na broj primatelja: 4 0 0 0 2 - 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 - 2 7 0				
Šifra namjene: <input type="text"/>			Opis plaćanja: Božićnica		Datum izvršenja: 1 5 1 2 2 0 2 3				
BIC i/ili naziv banke primatelja:			Primatelj (osoba): <input type="checkbox"/> Fizička <input type="checkbox"/> Pravna <input type="checkbox"/>		Pečat korisnika PU		Potpis korisnika PU		
Valuta pokriva: <input type="text"/>			Troškovna opcija: BEN <input type="checkbox"/> SHA <input type="checkbox"/> OUR <input type="checkbox"/>						

Prema standardu ISO 20022, kada se isplata npr. božićnice ili ostalih neoporezivih nagrada, naknada i potpora obavlja zajedno s plaćom, nije potrebno razdvajati isplate u posebne šifre osobnih primanja, nego se sve upisuje pod šifrom 100 (STANDARD ISO 20022). Šifre osobnih primanja različite od 100 i 110 koriste se samo kad se druge vrste primanja isplaćuju samostalno.

To znači da ako poslodavac isplaćuje božićnicu zajedno s plaćom, na istom nalogu prikazat će isplatu plaće i božićnice, a u poziv na broj primatelja upisat će HR 69 40002-OIB isplatelj-100. Preduvjet za to je da se ne provodi ovrha na novčanim sredstvima zaposlenika.

2.4. BOŽIČNICA ISPLAĆENA NAKON PREKIDA RADNOG ODNOSA

Ako je pravo na neoporezivu nagradu stečeno za vrijeme radnog odnosa, odnosno kada je odluka o isplati neoporezive nagrade donesena za vrijeme radnog odnosa, smatra se da se neoporeziva isplata može obaviti i nakon raskida radnog odnosa.

Treba voditi računa o poreznom tretmanu prigodne nagrade koja se isplaćuje nakon radnog odnosa, a prelazi godišnju neoporezivu svotu. U tom slučaju neto treba obračunati na bruto-svotu i **oporezivati dohotkom od nesamostalnog rada**. Međutim, **osnovica za obračun doprinosa**, prema čl. 114. Zakona o doprinosima, **smatra se drugim dohotkom**. Detaljnije, vidi RRIF, br.8/22., str. 65.

2.5. BOŽIČNICA ISPLAĆENA STUDENTIMA / OSTALIM OSOBAMA

Bitno je istaknuti je mogućnost da pravo na neoporezivu isplatu prigodnih nagrada imaju isključivo radnici, ali ne i ostale osobe koje za društvo obavljaju određene poslove. To znači da studenti koji rade putem studentskih udruga, članovi uprave koji nisu u radnom odnosu, osobe na stručnom osposobljavanju ili druge fizičke osobe koje rade putem ugovora o djelu nemaju pravo na neoporezivu isplatu božićnice iako u vrijeme blagdana može bitno obavljaju posao kod poslodavca koji isplaćuje božićnicu.

Prigodne nagrade uplaćene ili dane osobama koje nisu u radnom odnosu s isplateljem obračunavaju se prema pravilima za drugi dohodak te isplatelj treba obračunati:

- mirovinski doprinos prema stopi od 10 % (odnosno 7,5 % + 2,5 %)
- porez na dohodak po stopi od 20 %
- doprinos za zdravstveno osiguranje prema stopi od 7,5 %.

3. DAR DJETETU DO 15 GODINA ŽIVOTA

Neoporeziva svota, dar djetetu do 15 godina života, u 2023. godini prema izmjenama Pravilnika o porezu na dohodak od 1. listopada 2022. g. **iznosi do 132,73 € godišnje**. Svota se može isplatiti djeci radnika koja su do 31. prosinca 2023. godine navršila 15 godina života odnosno koja u 2023. godini nemaju 16 godina.

To znači da poslodavci mogu svojim radnicima čija su djeca rođena 2008. godine i nakon te godine neoporezivo isplatiti ili dati u naravi vrijednost od 132,73 € dara za dijete.

Iako nije posebno navedeno uz samu neoporezivu isplatu dara za dijete, iz samog propisa proizlazi da se djecom smatraju biološka djeca roditelja, ali prema čl. 14. Pravilnika i djeca koju uzdržavaju roditelji, posvojitelji, udomitelji i skrbnici.

Nadalje, oba roditelja imaju pravo primiti dar za dijete do 15 godina života. Za neoporezivu isplatu dara za dijete nije bitno putem kojeg su roditelja djeca zdravstveno osigurana, nego samo životna dob djeteta, što se dokazuje rodnim listom djeteta. **Ako majka i otac imaju zasnovan radni odnos kod istog poslodavca, s poreznog motrišta oboje imaju pravo primiti neoporezivu isplatu dara za dijete.**

Nadalje, prilikom isplate dara djetetu do 15. godine života nije propisana obveza podnošenja pisane izjave radnika o tome je li radnik kod drugog poslodavca ostvario dar za dijete za tu godinu, stoga smatra da radnik može kod obaju poslodavaca dobiti navedenu nagradu neoporezivo.

3.1. NAČIN ISPLATE DARA ZA DIJETE

Člankom 92. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je, između ostaloga, da se u gotovu novcu mogu isplatiti primitci na koje se u skladu s čl. 9. Zakona ne plaća porez na dohodak, tako da, između ostaloga, to može biti i dar za dijete.

Dakle, dar za dijete može se isplatiti u gotovini, na račun, a može se dati i u naravi. U slučaju dara u naravi za dijete, treba voditi računa o tome da se u 132,73 € uračunava ukupna svota dobra ili usluge (zajedno s PDV-om). To znači da se ukupna svota računa priznaje u troškove u poslovnim knjigama (bez priznavanja pretporeza). Nadalje, prema čl. 7. st. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br.

PLAĆE I NADOKNADE

73/13. – 113/22.), ako pri nabavi neoporezive svote u naravi nije odbijen pretporez pri davanju neoporeziva primitak u naravi, ne obračunava se porez na dodanu vrijednost.

Dar za dijete je primitak koji je prema čl. 172. Ovršnog zakona izuzet od ovrhe. Na primitku s osnove dara za dijete ne može se provoditi ovrha na novčanim sredstvima, pa se tako dar za dijete uplaćuje na zaštićeni račun ovršenika u cijelosti.

Prilikom popunjavanja naloga za plaćanje, ako se dar za dijete isplaćuje samostalno, u poziv na broj platitelja ne treba upisati ništa, odnosno upisuje se model HR 99, a u poziv na broj primatelja upisuje se: HR 69 40002-OIB isplatelj -280.

3.2. DAR ZA DIJETE I JOPPD

Prilikom isplate ili davanja dara u naravi u vrijednosti do 132,73 €, poslodavac je obavezan poslati Obrazac JOPPD.

JOPPD za neoporezivi dar za dijete podnosi se od dana isplate dara djetetu, a najkasnije do petnaestog dana u sljedećem mjesecu.

Oznaka neoporeziva primitka (polje 15.1.) u JOPPD-u je 21 – *Dar djetetu do 15 godina starosti, do propisanog iznosa i potpore za novorođenče, do propisanog iznosa.*

Način isplate u Obrascu JOPPD ovisi o tome „isplaćuje li se dar u gotovu novcu, na tekući ili u naravi“:

- 1 – isplata na tekući račun
- 4 – isplata u gotovini
- 5 – isplata u naravi.

Ako se neoporeziva svota isplaćuje samostalno, iskazuje se mjesec u kojemu je neoporezivi primitak stvarno isplaćen, i to puni mjesec isplate, tj. od 1. do 28./29./30./31. u mjesecu.

Ako se istodobno i na jednak način (primjerice na tekući račun) radniku isplaćuje plaća i dar za dijete, a sve se upisuje u jednom retku JOPPD-a, tada se u polja 10.1. i 10.2. upisuje razdoblje obračuna poreza i doprinosa za plaću.

Primjer 2. Dar za dijete na tekući račun

Poslodavac je u prosincu odlučio radniku koji ima dijete u dobi od 13 godina darovati 132,73 €. Svi radnici koji imaju djecu koja su rođena 2008. godine i poslije predali su poslodavcu rodne listove djece kako bi poslodavac imao vjerodostojnu ispravu za priznavanje neoporezivosti nagrade. Za radnika Hrvoja Kukuljevića za jedno dijete isplaćena je svota od 132,73 € na tekući račun radnika. Sastavljena je odluka o isplati neoporezive nagrade.

Trošak i isplata svote evidentirani su u poslovnim knjigama društva i prikazana u Obrascu JOPPD.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1	Darovi djeci i slične potpore Žiroračun Za isplaćeni dar za dijete	4615 1000	132,73	132,73

Navedeno se prikazuje na stranici B JOPPD-a s oznakom neoporeziva primitka 21 – dar djetetu da 15. godine života u polju 15.1. JOPPD-a.

4. DAR U NARAVI

U vrijeme božićnih blagdana poslodavci često odlučuju darivati zaposlenicima darove i u naravi.

U vezi s darivanjem, radnicima se u naravi, tj. u dobrima i uslugama, mogu dati darovi do 132,72 € pojedinačne vrijednosti.

Ta vrsta neoporezive isplate radnicima, s poreznog motrišta, nije strogo vezana za vrijeme Božića ni ostalih prigoda. Dar u naravi u vrijednosti do poslodavac je mogao dati radniku i tijekom godine u bilo koje svrhe.

Nadalje, prilikom isplate dara u naravi nije propisana obveza podnošenja pisane izjave radnika o tome je li kod drugog poslodavca ostvario isplatu dara u naravi za tu godinu, stoga smatramo da radnik može kod obaju poslodavaca dobiti navedenu nagradu neoporezivo.

Poslodavac može radnicima darovati:

- vlastite proizvode ili usluge,
- trgovačku robu iz poslovnih prostora ili
- proizvode koje je naručio od dobavljača samo za potrebe darovanja radnicima,
- vrijednosne (darovne) kupone,
- potvrde o plaćenim predujmovima u određenom trgovačkom društvu na temelju kojih će radnici izabrati dar prema vlastitu izboru.

U vezi s obračunom PDV-a na dar u naravi, Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov. br. 73/13. –33/23.) uređuje da ako se dobro daje radniku isključivo za privatne potrebe, tada se primjenjuje odredba iz čl. 7. st. 3. prema kojoj se isporukom dobara uz naknadu smatra korištenje dobrima koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili se njima općenito koriste u druge svrhe, osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez. Iz tih odredaba proizlazi da se davanje radniku ili drugoj osobi na uporabu određene stvari ili usluge samo za njegove privatne potrebe, kada je pretporez priznat, smatra isporukom.

Prema čl. 33. st. 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, porezna osnovica kod isporuka dobara za privatne potrebe radnika je nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku isporuke.

To znači da u slučaju darovanja vlastitih proizvoda ili pak trgovačke robe radnicima, PDV treba obračunati na proizvođačku ili nabavnu cijenu tih proizvoda ili robe.

Moguće je da društvo zaposlenicima daruje u naravi usluge ili robu koju će kupiti samo za potrebe darivanja radnika. Nakon isporuke primit će račun od dobavljača te će se zadužiti skladište robe.

Način knjiženja obračuna dara u naravi prikazan je u primjeru u nastavku.

4.1. DAROVANJE TRGOVAČKE ROBE

Kada društvo daruje zaposleniku robu koja se nalazi na skladištu društva, to u poslovnim knjigama treba evidentirati tako da se izlaz zaliha sa skladišta obavlja terećenjem troškova dara u naravi, uz iskazivanje obveze za PDV.

Primjer 3. Darovanje trgovačke robe

Radniku društva koje se bavi maloprodajom u vrijeme novogodišnjih blagdana darovana je trgovačka roba iz vlastite trgovine u vrijednosti od 100 € (zajedno s PDV-om). Poslodavac je odlukom navedeno darovanje odlučio smatrati darom u naravi koji ima pravo neoporezivo dati radniku. S tom je svrhom ispostavljen obračun, tzv. interni račun koji služi samo za obračun PDV-a koji se ne treba dostaviti daroprimatelju.

Primjer knjiženje dara u naravi dan je u nastavku.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Prigodna nagrade i dar u naravi Roba u skladištu Obveza za PDV <i>Za obračun dara u naravi</i>	4616 660 2400	100,00	80,00 20,00

4.2. DAROVANJE VLASTITIH PROIZVODA I USLUGA

Kada je riječ o darovanju vlastitih proizvoda ili usluga, treba evidentirati prihod od uporabe vlastitih proizvoda i usluga za ostale potrebe odnosno za potrebe darovanja zaposlenika. S tom se svrhom ispostavlja račun s napomenom da se isporuka odnosi na prigodno darovanje zaposlenika te ga nije potrebno platiti.

Navedeno prikazuje sljedeći primjer.

Primjer 4. Darovanje vlastitih usluga

Uprava društva AB d.o.o. donijela je odluku o darovanju vlastitih usluga zaposleniku u ime neoporezive

Tablica: Pregled neoporezivih primitaka radnika i pravila za isplatu

Red. br.	Vrsta isplate	Svota	Oznaka neoporezivog primitka – JOPPD polje 15.1.	Mogućnost isplate radniku	Vrsta računa u slučaju isplate radniku koji je ovršen	Rok izvještavanja	Razdoblje u JOPPD-u (10.1. i 10.2.)	Može li isplata biti i u naravi	Vrsta osobnog primanja na nalogu za plaćanje
1.	Prigodne nagrade (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.)	do 663,62 € godišnje	22	na račun / u gotovini	zaštićeni račun	na dan isplate primitka a najkasnije sljedeći radni dan	mjesec u kojemu je isplaćen primitak	DA	270
2.	Dar u naravi (dobrima)	do 132,72 € godišnje s PDV-om	ne predaje se	nema isplate	-	-	-		nema isplate
3.	Dar djetetu do 15 godina života (koje je do dana 31. prosinca tekuće godine navršilo 15 godina)	do 132,73 € godišnje	21	na račun / u gotovini	zaštićeni račun	do 15. dana u mjesecu nakon mjeseca isplate	mjesec u kojemu je isplaćen primitak	DA	280

prigodne nagrade. Cijena te usluge s uračunanim PDV-om je 100,00 €. S tom je svrhom ispostavljen obračun (interni račun) koji služi samo za obračun PDV-a i koji se ne treba dostaviti zaposleniku. Interni račun unosi se u knjigu izlaznih računa i u Obrazac PDV.

Knjiženje za navedeni primjer prikazano je u nastavku.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Prigodna nagrade i dar u naravi Prihod od uporabe vlastitih proizvoda za ostale potrebe Obveza za PDV <i>Za davanje vlastitih usluga</i>	4616 7554 2400	100,00	80,00 25,00

Za dar u naravi do 132,72 € nije potrebno slati Obrazac JOPPD.

4.3. DAROVANJE VRIJEDNOSNIH KUPONA I „BONOVA“

Ponekad poslodavci u vrijeme blagdana radniku daruju bon-kartice ili vrijednosne kupone određene vrijednosti na temelju kojih radnici ostvaruju pravo na kupnju proizvoda ili korištenja uslugama u nekoj trgovini, kozmetičkom salonu i slično.

Problematika vezana za izdavanje vrijednosnih kupona opisana je u RRIF-u, br. 11/22., str. 105.

Osim vrijednosnih kupona, moguće je da poslodavac uplati predujam za dobra ili usluge koje će njegovi zaposlenici preuzeti u određenom trgovačkom društvu prema vlastitim željama, a u svrhu prigodnog darivanja zaposlenicima. Tom je prilikom potrebno s trgovačkim društvom sklopiti ugovor kojim će se definirati dužnici (radnici), vjerovnik i preuzimatelj duga (poslodavac) te svota duga za robu koju je preuzeo radnik. Uobičajeno se sklapa ugovor o preuzimanju duga.

Napomena: Ugovor o preuzimanju duga te knjiženje također je dano u RRIF-u br. 12/19.

PLAĆE I NADOKNADE

5. PRAVO NA ISPLATU PRIGODNIH NAGRADA

Nemaju svi radnici **pravo na isplatu** prigodnih nagrada, pravo na isplatu dara za dijete ili darova u naravi u povodu božićnih blagdana. To pravo ne proizlazi iz Zakona o radu (Nar. nov. br. 93/14. – 64/23.), kao što je to slučaj kod prava na isplatu plaće ili prava na isplatu naknade plaće. Pravo na isplatu prigodnih nagrada, darova za djecu i darova u naravi **pripada radnicima samo ako je to pravo dano u nekom internom aktu poslodavca, ugovoru o radu ili kolektivnom ugovoru.**

Što se tiče prava koja se primjenjuju na sve radnike, bez obzira na to jesu li potpisnici kolektivnog ugovora, trenutno su na snazi kolektivni ugovor za djelatnost graditeljstva (prve, druge, treće, četvrte i pete izmjene) i kolektivni ugovor za ugostiteljstvo.

Naime, Ministar rada, mirovinskog sustava, obitelji i socijalne politike proširio je 1., 2., 3., 4. i 5. i 6. promjene Kolektivnog ugovora za graditeljstvo. Time je Kolektivni ugovor za graditeljstvo (Nar. nov., br. 115/15. – 94/23.) proširen na sve poslodavce i radnike u Republici Hrvatskoj u djelatnosti građevinarstva,

područje F Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007. – NKD 2007. (Nar. nov., br. 58/07. i 72/07.).

Osim toga, u Nar. nov., br. 58/22. objavljena je Odluka o proširenju primjene Kolektivnog ugovora ugostiteljstva (dalje: Odluka), što znači da se primjena Kolektivnog ugovora ugostiteljstva, koji je sklopljen u travnju 2022. godine te dopunjen (Nar. nov., br. 55/23.) Dodatkom I. o izmjenama i dopunama KOLEKTIVNOG UGOVORA UGOSTITELJSTVA, sklopljenim 11. travnja 2022. godine, proširuje na sve poslodavce i radnike u Republici Hrvatskoj u djelatnostima pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane, područje I, odjeljci 55 i 56 Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007. – NKD 2007. To znači da svi poslodavci koji se bave ugostiteljstvom i graditeljstvom trebaju primjenjivati odredbe proširenih Kolektivnih ugovora jednako kao da su potpisnici kolektivnih ugovora vezano za isplatu dara za dijete, dara u naravi i božićnice.

Pregled mogućnosti ili obveze isplate navedenih neoporezivih darova u vrijeme Božića dan je u nastavku:

Materijalno pravo	Odredbe Kolektivnog ugovora za graditeljstvo	Odredbe Kolektivnog ugovora za ugostiteljstvo
Dar djetetu	Poslodavac može jednom godišnje, radnikovu djetetu do 15 godina života, osigurati dar otprilike u visini od 60,00 do 132,73 € (čl. 62.).	Poslodavac je obvezan jednom godišnje radniku, koji ima dijete do 15 godina života, osigurati prigodni dar ili isplatiti novac za dar najmanje u visini najviše neoporezive svote utvrđene poreznim propisima za tu namjenu (čl. 48.) op.a. u 2023. godini do 132,73 €.
Dar u naravi	Poslodavac može radniku osigurati dar u naravi u svoti od 60,00 do 132,73 € godišnje. Poslodavac sklapa ugovor s trgovačkim društvom u kojemu radnik ima pravo samostalno izabrati dar do vrijednosti određene ugovorom ili poslodavac samostalno kupuje dar i daruje ga radniku. Dar u naravi može biti darovni bon, kartica ili sl. (čl. 62.).	n/a
Božićnica	Radnik ima pravo na prigodnu nagradu – božićnicu u visini 100,00 € koja se isplaćuje u prosincu tekuće godine. (čl. 47.)	Kolektivnim ugovorom kod poslodavca može se utvrditi pravo radnika na isplatu prigodnih nagrada (regres za godišnji odmor, božićnica i sl.).

Napomena: Ako u proširenim kolektivnim ugovorima nije propisana obveza (npr. dara za dijete) ili je dana mogućnost isplate niža od neoporezive, poslodavac može donijeti odluku o isplati i više svote božićnice, dara u naravi i dara za dijete.

Međutim, ako poslodavci ne posluju u grani graditeljstva ili ugostiteljstva i nisu u obvezi primjenjivati neki kolektivni ugovor ili drugi akt u kojemu su utvrđena prava radnika, poslodavcu je prepuštena odluka hoće li svojim radnicima omogućiti i u kojoj svoti pravo dara za dijete, dara u naravi i božićnicu. Ako nema internih akata iz kojih bi to pravo proizlazilo, radnik nema uporišta za potraživanje svojih prava sudskim putem.

6. ISPLATA OPOREZIVIH NAGRADA ZAPOSLENICIMA

Ako se radnicima i osobama koje ostvaruju primitke po osnovi plaće isplaćuju prigodne nagrade, dar u naravi ili dar za dijete u svoti višoj od neoporezive, razlika iznad neoporezive svote smatra se ostalim

primitkom koji se oporezuje u skladu s pravilima za dohodak od nesamostalnog rada.

Ako poslodavac u prosincu isplati svotu koja se odnosi na prigodne nagrade, sve iznad 663,62 € na godišnjoj razini oporezivat će se u skladu s pravilima za dohodak od nesamostalnog rada, tj. kao plaća.

Ovisno o činjenici isplaćuje li se božićnica prije, nakon ili zajedno s plaćom, ovisit će i način obračuna poreza na dohodak. Ako se božićnica isplaćuje prije plaće, oporeziva božićnica smatrat će se prvom isplatom u mjesecu pa će se prilikom obračuna oporezive božićnice:

- koristiti osobni odbitak radnika
- primijeniti stopa od 20 % prilikom obračuna poreza na dohodak.

Ako se božićnica isplaćuje nakon obračuna plaće, oporeziva božićnica smatrat će se drugom isplatom u mjesecu pa se prilikom obračuna oporezive božićnice:

- neće koristiti osobni odbitak ili će se koristiti neiskorišteni dio osobnog odbitka koji je ostao nakon obračuna poreza na dohodak na plaću
- primijenit će se stopa od 20 % ili 30 % ako je stopa od 20 % „iskorištena“ prilikom obračuna poreza na dohodak od plaće.

U nastavku je prikazan slučaj obračuna oporezive svote božićnice od 1.000 € neto kada se ona isplaćuje nakon isplate plaće ili zajedno s isplatom plaće.

Primjer 5. Isplata oporezive božićnice

Poslodavac koji tijekom godine nije isplaćivao prigodnu nagradu do svote od 663,62 € moći će u prosincu neoporezivo isplatiti 300 €, a 336,38 € smatrat će se neto-primitkom koji treba preračunati na bruto u skladu s pravilima za dohodak od nesamostalnog rada. Radnikova bruto-plaća je 1.000 €.

Izračun oporezive božićnice može se obaviti tako da se neto oporeziva božićnica pribroji neto-plaći te da se ukupna svota neto-plaće i božićnice preračuna na bruto-primitak. Nakon toga se od tog bruto-primitka (ukupna svota plaće i oporezive božićnice) oduzme plaća te se izračuna svota oporezive božićnice, doprinosa te poreza i prireza po osnovi te božićnice.

Navedeno je prikazano u sljedećem obračunu:

Opis	Plaća za rad	Oporeziva božićnica	Ukupno €
Bruto-plaća	1.000,00	550,37	1.550,37
Mirovinsko I. stup	150,00	82,56	232,56
Mirovinsko II. stup	50,00	27,52	77,52
Dohodak	800,00	440,29	1.240,29
Osobni odbitak	530,90	0,00	530,90
Porezna osnovica	269,10	440,29	709,39
Porez po stopi od 20 %	53,82	88,06	141,88
Porez po stopi od 30 %	0,00	0,00	0,00
Porez ukupno	53,82	88,06	141,88
Prirez	9,69	15,85	25,54
Ukupno porez i prirez	63,51	103,91	167,42
Neto	736,49	336,38	1.072,87
Bruto-plaća / božićnica	1.000,00	420,47	1.550,37
Doprinos za zdravstveno	165,00	69,38	255,81
Ukupni trošak plaće i božićnice	1.165,00	489,85	1.806,18

JOPPD za oporezivi i neoporezivi dio božićnice može se prikazati u jednom ili u dvama redcima u JOPPD-u.

Oporeziva božićnica treba se svakako prikazati u odvojenom retku od plaće jer je riječ o primitku po osnovi naknada, potpora, nagrada i drugoga koje poslodavac isplaćuje ili daje radnicima iznad propisanih svota, a u smislu čl. 22. Zakona o doprinosima to se smatra ostalim primitcima koji se isplaćuju uz plaću te se trebaju prikazati šifrom 0021 – *Ostali primici koji se isplaćuju uz plaću.*

7. ISPLATA OPOREZIVE BOŽIĆNICE MLADOJ OSOBI

Prema Zakonu o doprinosima mlada osoba je fizička osoba koju poslodavac po osnovi ugovora o radu sklopljenog na neodređeno vrijeme prijavljuje na obvezno mirovinsko osiguranje i obvezno zdravstveno osiguranje te do dana početka osiguranja ima manje od 30 godina života, a do dana sklapanja ugovora o radu nije imala prethodno sklopljen ugovor o radu na neodređeno vrijeme s istim poslodavcem.

Prema čl. 20. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. – 114/23.), kada poslodavac isplaćuje plaću

ili daje u naravi primitak osiguraniku za rad u određenom mjesecu prema ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu, obračunavaju se samo doprinosi za mirovinsko osiguranje – MIO I. i doprinosi za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje – MIO II. (doprinosi iz plaće).

Plaća mladih osoba prikazuje se u poljima 6.1. i 6.2. (*Stjecatelj primitka / osiguranik i Primici / obveze doprinosa*) s oznakama 0010/0001.

Međutim, primitci po osnovi naknada, potpora, nagrada, darova, dnevnica, terenskog dodatka, pomorskog dodatka i otpremnine isplaćeni iznad neoporezivih svota, u skladu s propisima o porezu na dohodak smatraju se ostalim primitcima te se na te ostale primitke iz čl. 22. Zakona o doprinosima trebaju obračunati svi doprinosi, odnosno doprinosi iz plaće i doprinosi na plaću (doprinosi za zdravstveno osiguranje, doprinosi za zaštitu zdravlja na radu i doprinosi za zapošljavanje).

Stoga, i kod mladih osoba oporezivu božićnicu svakako treba prikazati u JOPPD-u u odvojenom retku od plaće, zajedno s obračunom svih doprinosa iz plaće (MIO I. i MIO II.) i doprinosima na plaću.

Oporeziva božićnica prikazuje se u poljima 6.1. i 6.2. (*Stjecatelj primitka/osiguranik i Primici/obveze doprinosa*) s oznakama 0001/0021 na jednak način kako je prikazano u primjeru za radnika.

8. ISPLATA PRIGODNIH NAGRADA OBRTNICIMA

Obrtnicima i drugim osobama koje su obveznici poreza na dohodak od samostalne djelatnosti, u poslovne izdatke priznaju se (čl. 35. st. 1. t. 6. Pravilnika o porezu na dohodak):

- izdatci za isplaćenu prigodnu nagradu za njih osobno do svote od 663,62 € godišnje i
- izdatci za darove njihovoj djeci do 15 godina života, u svoti od 132,73 € po djetetu.

Dar u naravi za njih osobno ne priznaje se u izdatke, tj. u poslovnim se knjigama evidentira kao primitak u naravi.

Obrtnici i sve druge fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobitak („dobitaši“) te su s temelja obavljanja djelatnosti obvezni osiguranici u sustavu obveznoga mirovinskog i zdravstvenog osiguranja i plaćaju doprinose na propisanu osnovicu za plaćanje doprinosa, mogu za sebe osobno i za svoje radnike na teret rashoda priznati isplatu neoporezivih prigodnih naknada. Navedeno se odnosi na obveznike poreza na dobitak koji isplaćuju poduzetničku plaću te na one „dobitaše“ koji podmiruju samo doprinose na propisanu osnovicu.

Dakle, prethodno navedeni „dobitaši“ mogu za sebe osobno i za svoje radnike, pod propisanim uvjetima, isplatiti kao neoporezivi primitak: božićnicu do 663,62 €, dar za dijete u svoti do 132,73 te primitak u naravi do 132,72 €. To su godišnje neoporezive svote.

Navedeno je prikazano sljedećom tablicom.



Tablica 1. Primitci obrtnika

OPIS	Obrtnik obveznik poreza na dohodak	Obrtnik obveznik poreza na dobitak
Priznati izdatci / rashodi poslovanja	prigodne nagrade (božićnica, uskrsnica i sl.) radnicima i obrtniku osobno do 663,62 € godišnje	prigodne nagrade (božićnica, uskrsnica i sl.) radnicima i obrtniku osobno do 663,62 € godišnje
	dar djetetu do 15 godina života, za radnike i obrtnika osobno do 132,73 € godišnje	dar djetetu do 15 godina života do 132,73 € godišnje za radnike i obrtnika osobno
	dar u naravi do 132,72 € godišnje samo za radnike	dar u naravi do 132,72 € godišnje za radnike i za sebe osobno

JOPPD za neoporezive primitke po osnovi prigodnih nagrada i dar za dijete isplaćen obrtniku podnosi se na jednak način i s oznakama kao i za radnike.

21 – Dar djetetu do 15 godina života, do propisane svote i potpore za novorođenče, do propisane svote.

22 – Prigodne nagrade, do propisane svote (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.) za tekuće porezno razdoblje.

Za dar u naravi do 132,72 € nije potrebno slati Obrazac JOPPD.

prigodnih nagrada kod poslodavca. Ako je poslodavac isplatio cijelu svotu prigodne nagrade, obrtnik nema pravo priznati u izdatke prigodnu nagradu.

Fizičke osobe obveznici poreza na dobitak koji nisu obvezno osigurani po toj osnovi, nego tu djelatnost obavljaju uz radni odnos, mogu za svoje radnike, ali ne i za sebe, isplatiti prigodne nagrade i dar za dijete kao neoporezivi primitak.



Mr. Anja BOŽINA, ovl. rač.

UDK 330.5 – 331.2

Reobračun i ispravak godišnjeg obračuna plaće

U prošlom broju časopisa pisali smo o godišnjem obračunu poreza na dohodak. Za poslodavca koji ne sastavi godišnji obračun poreza na dohodak i prireza iz plaće propisana je prekršajna kazna u svoti od 1.320,00 do 6.630,00 €. Nakon provedenoga godišnjeg obračuna plaće poslodavac može naknadno uočiti pogrešku u obračunu ili nakon provedenoga godišnjeg obračuna može doći do naknadne isplate nekoga oporezivog primitka te zbog toga treba provesti reobračun godišnjeg obračuna plaće. Poslodavac je obavezan ispraviti ili izraditi novi Obrazac JOPPD i vratiti radniku više obustavljeni i uplaćeni porez ili je obavezan manje plaćeni porez na dohodak naknadno obustaviti od primitaka po osnovi nesamostalnog rada i/ili uplatiti. Više o tome pišemo u nastavku.

1. TKO MORA SASTAVITI KONAČNI OBRAČUN

Poslodavac je obavezan izraditi godišnji obračun prema čl. 47. Zakona o porezu na dohodak ako:

- tijekom godine dohodak od nesamostalnog rada (plaća) nije redovito mjesečno isplaćivan pa se nije iskoristio osobni odbitak radnika
- porezno opterećenje u pojedinim mjesecima bilo je različito pa je porez uplaćen u većoj svoti ili u svim drugim slučajevima kada je porezna osnovica u poreznom razdoblju bila neravnomjerno terećena te zbog toga treba utvrditi razliku poreza na dohodak za povrat ili za uplatu
- radnik i druga fizička osoba koja je tijekom poreznog razdoblja koristila pravo na roditeljski, roditeljski ili posvojiteljski dopust (npr. očinski dopust i sl.), bolovanje iznad 42 dana ili drugi dopust za koji se prema posebnim propisima isplaćuje naknada plaća na teret sredstava obveznih osiguranja, osim ako je to pravo koristila svih 12 mjeseci poreznog razdoblja.

Dakle, bitno je napomenuti da godišnji obračun poreza na dohodak nije u funkciji ispravaka pogrešno obračunanih poreznih obveza tijekom godine, već je njegova namjera isključivo za ravnomjerno utvrđivanje porezne osnovice zbog nekih okolnosti koje su nastale.

Poslodavac se u godišnjem obračunu isključivo koristi podacima koji su iskazani na poreznoj kartici, uzimajući u obzir od kada vrijede iskazani podatci.

Prema čl. 47. st. 2. Zakona o porezu na dohodak, godišnji obračun poreza na dohodak poslodavac i isplatiatelj primitka obavezan je sastaviti za radnike koji su kod njega ostvarivali plaću i ostale primitke u cijelom poreznom razdoblju (čl. 47. st. 2. Zakona o porezu na dohodak), a to znači:

- radnici su kod poslodavca prijavljeni u sustav obveznih osiguranja cijelo porezno razdoblje započeto prije od 1. siječnja 2023. do 31. prosinca 2023. godine
- nije u obvezi sastaviti godišnji obračun poreza na dohodak za radnike s kojima je zasnovao

radni odnos, primjerice 1. siječnja tekuće godine odnosno za radnike kojima je radni odnos prestao prije 31. prosinca 2023. godine.

Godišnji obračun poreza na dohodak od nesamostalnog rada sastavlja se samo za radnike koji nisu mijenjali prebivalište ili uobičajeno boravište između gradova i općina koje su propisale plaćanje prireza poreza na dohodak (čl. 47. st. 2. Zakona o porezu na dohodak).

Sastavljanjem godišnjeg obračuna poreza na dohodak od nesamostalnog rada može nastati razlika za uplatu manje uplaćenog poreza na dohodak od nesamostalnog rada ili povrat poreza na dohodak od nesamostalnog rada.

Utvrđenu razliku po godišnjem obračunu poslodavac može ispraviti pri isplati neto-primitka (plaće) tijekom prosinca, i to:

- smanjenjem tekuće porezne obveze radnika koji je tijekom poreznog razdoblja podmirio više poreza na dohodak od nesamostalnog rada (porezna obveza iz plaće za studeni isplaćena u prosincu)
- smanjenjem tekuće porezne obveze ostalih radnika koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište na području istoga grada ili općine (porezna obveza iz plaće za studeni isplaćena u prosincu)
- kada ukupno obračunana obveza poreza na dohodak od nesamostalnog rada iz plaće za studeni, a isplaćene u prosincu nije dostatna za namirenje poreza na dohodak i prireza po godišnjem obračunu, nadležnoj ispostavi PU elektroničkim putem se putem aplikacije Specifikacije nepovezanih uplata (SNU) podnosi zahtjev za povrat i/ili preknjiženje više plaćenog poreza i prireza.

U ovom slučaju poslodavac može radnicima obaviti povrat tek nakon što primi povrat više plaćenog poreza i prireza na godišnjoj razini ili može radnicima vratiti više plaćeni porez i prirez na godišnjoj razini na svoj teret, a zatim se namiriti na temelju obavljena povrata.

Godišnji obračun poreza i prireza na dohodak iz dohotka od nesamostalnog rada za 2023. godinu obaviti će se primjenom dviju poreznih stopa na utvrđenu godišnju poreznu osnovicu. Ukupno obračunana bruto-plaća (zajedno sa svim ostalim primitcima koji se oporezuju na način propisan za dohodak od nesamostalnog rada) u 2023. godini smanjuje se za doprinose iz plaće (doprinosi za mirovinsko osiguranje I. i II. stup) i za pripadajući godišnji osobni odbitak, a na razliku, odnosno poreznu osnovicu, obračunava se porez na dohodak, i to:

- na 47.780,28 € po stopi od 20 %, što iznosi maksimalno 9.556,06 € godišnje
- na razliku iznad 47.780,28 € primjenjuje se stopa od 30 %.

Godišnji obračun poreza na dohodak potrebno je utvrditi na temelju svih primitaka koji su se tijekom poreznog razdoblja trebali oporezivati na način propisan za dohodak od nesamostalnog rada.

DOKUP MINUTA MOŽETE OBAVITI NA
tel: (01)/4699-760 / mob: 099/4699-760

2. PONOVO SASTAVLJANJE GODIŠNJEG OBRAČUNA

Nakon obavljena godišnjeg obračuna poslodavca može izvanredno obaviti još neku isplatu primitka koji se oporezuje na način propisan za dohodak od nesamostalnog rada.

Primitci za koje se obavlja godišnji obračun poreza na dohodak od nesamostalnog rada navedeni su u čl. 21. Zakona o porezu na dohodak i oni su sljedeći:

- plaće ostvarene redovnim radom:
 - ◆ osnovna plaća utvrđena ugovorom o radu, kolektivnim ugovorom i sl. aktima
 - ◆ dodatci na plaću (za prekovremeni rad, za rad nedjeljom i blagdanom, za rad noću, povećanje plaće za otežane uvijete i sl.)
 - ◆ postotak povećanja plaće za godine staža (minuli rad)
 - ◆ mjesečni stimulativni dio plaće kada je utvrđen za ostvarivanje većih rezultata rada s čijim je kriterijima za utvrđivanje zaposlenik unaprijed upoznat (premašena norma i sl.).
- bonusi, dodatne stimulacije, oporezive nagrade za radne rezultate i ostali drugi oporezivi primitci
- primitci po osnovi naknada, potpora, nagrada i drugog koje poslodavac isplaćuje ili daje radnicima **iznad propisanih svota**
- plaća koju radniku umjesto poslodavca isplati druga osoba (npr. plaća ustupljenih radnika povezanom društvu)
- naknada članu uprave i/ili izvršnom direktoru koji kao radnik u radnom odnosu obavlja određene poslove za poslodavca u skladu sa zakonom kojim se uređuju radni odnosi
- premije osiguranja koje poslodavci plaćaju za svoje radnike po osnovi životnog osiguranja, osiguranja njihove imovine, privatnoga zdravstvenog osiguranja, dopunskoga i dodatnoga zdravstvenog osiguranja **iznad propisanih svota i dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja iznad propisane svote**
- primitci koje poslodavac daje radnicima u naravi (korištenje zgradom, prometnim sredstvima, povoljnije kamate pri odobravanju kredita i druge pogodnosti)
- poduzetnička plaća koja ulazi u rashod pri utvrđivanju poreza na dobitak
- plaće fizičkih osoba izaslanih na rad u Republici Hrvatsku po nalogu inozemnog poslodavca u tuzemna društva za rad u tim društvima ako je predujam poreza plaćen u Republici Hrvatskoj
- primitci (plaća) članova predstavničkih i izvršnih tijela državne vlasti i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koji im se isplaćuju za rad u tim tijelima i jedinicama i/ili
- naknade plaće osobama koje pružaju njegu i pomoć hrvatskim ratnim vojnim invalidima iz Domovinskog rata I. skupine, prema posebnom propisu.

Naknadnom isplatom može ponovno doći do neravnomyernog terećenja porezne osnovice pa je poslodavac obavezan ponovno sastaviti godišnji obračun.

Prema čl. 83. st. 13. Pravilnika o porezu na dohodak, kada je za nekog stjecatelj primitka / osigurani-ka na izvornom obrascu iskazan povrat po godišnjem

PLAĆE I NADOKNADE

obračunu poreza na dohodak od nesamostalnog rada, a nakon toga uslijedi nova isplata primitka od kojeg se utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada, a za koji isplatitelj u trenutku godišnjeg obračuna nije znao ili nije mogao znati, novi godišnji obračun (reobračun godišnjeg obračuna) iskazuje se u novom Obrascu JOPPD s oznakom vrste izvješća 1 na dan nove isplate.

U novom Obrascu JOPPD iskazuje se razlika između svote povrata / uplate po godišnjem obračunu iskazanog u prethodnom Obrascu JOPPD i svote koja je izračunana u novom godišnjem obračunu u kojemu je uzet u obzir i naknadno isplaćeni primitak.

Primjer 1. Ponovni godišnji obračun

Radnik je tijekom godine imao bruto-plaću utvrđenu u svoti od 4.200,00 €. Poslodavac je za radnika početkom mjeseca s isplatom plaće u prosincu (za studeni) izradio godišnji obračun radi neiskorištenoga osobnog odbitka u jednom mjesecu. Naknadno je odlučio istom radniku isplatiti bonus u svoti od 4.000,00 €. Zbog neravnomjernog terećenja godišnje osnovice poreza na dohodak potrebno je ponovno sastaviti godišnji obračun koji prikazujemo u nastavku.

Tablica 1. Reobračun godišnjeg obračuna

Opis	Plaća isplaćena u 12. mjesecu	Ukupno prema obračunima plaća 12. 2022. – 11. 2023.	Godišnji obračun sastavljen početkom 12. mjeseca	Razlika po prvom godišnjem obračunu	NOVA ISPLATA U 12. MJESECU nakon godišnjeg obračuna	UKUPNO	NOVI GODIŠNJI OBRACUN	Razlika po drugom godišnjem obračunu
	1	2	3	4 (3-2)	5	6	7	8
Bruto-plaća	4.200,00	50.400,00	50.400,00	0,00	4.000,00	54.400,00	54.400,00	0,00
Doprinosi iz plaće	840,00	10.080,00	10.080,00	0,00	800,00	10.880,00	10.880,00	0,00
Dohodak	3.360,00	40.320,00	40.320,00	0,00	3.200,00	43.520,00	43.520,00	0,00
Osobni odbitak	763,17	7.067,61	7.299,88	232,27	0,00	7.299,88	7.299,88	0,00
Porezna osnovica	2.596,83	33.252,39	33.020,12	-232,27	3.200,00	36.220,12	36.220,12	0,00
Porez na dohodak 20 %	519,37	6.650,48	6.604,02	-46,45	276,97	6.881,00	7.244,02	363,03
Porez na dohodak 30 %	0,00	0,00	0,00	0,00	544,54	544,54	0,00	-544,54
Ukupno porez	519,37	6.650,48	6.604,02	-46,45	821,51	7.425,54	7.244,02	-181,51
Prizez	93,49	1.197,09	1.188,72	-8,36	147,87	1.336,60	1.303,92	-32,67
Ukupno porez i prizez	612,85	7.847,56	7.792,75	-54,82	969,39	8.762,13	8.547,95	-214,19
Neto	2.747,15	32.472,44	32.527,25	54,82	2.230,61	34.757,87	34.972,05	214,19

Poslodavac je utvrdio da je dio porezne osnovice u prosincu teretio i drugi porezni razred koji se oporezivao stopom poreza na dohodak od 30 %, no na razini godišnjeg obračuna porezna se osnovica tereti stopom poreza na dohodak od 20 %. S obzirom na

to da je poslodavac po prvom godišnjem obračunu radniku podmirio jedan dio po prvom godišnjem obračunu, nakon provedenog reobračuna godišnjeg obračuna u JOPPD treba iskazati samo razliku kako prikazujemo u nastavku.

Slika 1. Iskazivanje bonusa i povrata u Obrascu JOPPD

1. Redni broj	2. Šifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. – odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem – II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom
	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje – II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak
1.	01333	xxxxxxxxxxx	0001	0	3	0	0	4.000,00	600,00	660,00	0,00	0,00	0,00
	01333	PLAĆA	0021	0	1	01.01.2023.	31.12.2023.	4.000,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	01333	xxxxxxxxxxx	0001	0	3	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	01333	GODIŠNJI OBRACUN	0406	0	1	01.01.2023.	31.12.2023.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

13.2. Izdatak – uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunalog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunalog prireza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
800,00	0,00	821,51	0	1	0,00
3.200,00	3.200,00	147,87	0,00	2.230,61	
0,00	-232,27	-135,06	0	1	0,00
0,00	232,27	-24,31	0,00	159,37	

Tablica 2. Iskazivanje reobračuna u Obrascu JOPPD

Opis	Razlika po prvom obračunu	Razlika po drugom obračunu	Iskazivanje u Obrascu JOPPD
Bruto-plaća	0,00	0,00	0,00
Doprinosi iz plaće	0,00	0,00	0,00
Dohodak	0,00	0,00	0,00
Osobni odbitak	232,27	0,00	-232,27
Porezna osnovica	-232,27	0,00	232,27
Porez na dohodak 20 %	-46,45	363,03	409,48
Porez na dohodak 30 %	0,00	-544,54	-544,54
Ukupno porez	-46,45	-181,51	-135,06
Prirez	-8,36	-32,67	-24,31
Ukupno porez i prirez	-54,82	-214,19	-159,37
Neto	54,82	214,19	159,37

3. ISPRAVAK GODIŠNJEG OBRAČUNA PLAĆE

Ispravak godišnjeg obračuna te iskazivanje u Obrascu JOPPD posebno je opisano u Pravilniku o porezu na dohodak. Ispravak godišnjeg obračuna predviđa i ispravak Obrasca JOPPD kada je po godišnjem obračunu trebalo iskazati manju svotu poreza na dohodak i prireza za povrat nego onoga iskazanog po sastavljenom godišnjem obračunu. Jednako tako, ako se utvrdi da bi povrat poreza na dohodak i prireza trebao biti viši, treba ispraviti Obrazac JOPPD.

3.1. ISPRAVAK OBRASCA JOPPD – SMANJENJE SVOTE POVRATA ISKAZANOG U IZVORNOM OBRASCU

Prema čl. 83. st. 11. Pravilnika o porezu na dohodak, ako je za nekog stjecatelj primitka / osiguranika na izvornom Obrascu JOPPD **iskazan povrat** po godišnjem obračunu poreza na dohodak od nesamostalnog rada, a za koji se naknadno utvrdi da je pogrešan, odnosno da treba iskazati **manju svotu za povrat**, ispravak iskazanog podatka nije dopušten, već se ispravak iskazane svote iskazuje putem dopune izvornog Obrasca JOPPD **s oznakom vrste izvješća 3** u kojemu će se iskazati svota za koju treba smanjiti svotu povrata iskazanu u izvornom Obrascu JOPPD, **ali s pozitivnim predznakom**.

Primjer 2. Smanjenje svote povrata iskazanog u izvornom Obrascu JOPPD

Radnik je tijekom godine imao bruto-plaću utvrđenu u svoti od 4.200,00 €. Poslodavac je za radnika početkom mjeseca s isplatom plaće u prosincu (za studeni) izradio godišnji obračun radi neiskorištenoga osobnog odbitka u jednom mjesecu. Poslodavac je naknadno nakon provedenoga godišnjeg obračuna utvrdio da je radnik s PK-kartice odjavio dijete u 12. mjesecu te da za prosinac nema pravo korištenja toga uvećanog osobnog odbitka jer će taj osobni odbitak koristiti majka. Poslodavac treba ispraviti Obrazac JOPPD.

Tablica 3. Ispravak godišnjeg obračuna

OPIS	Godišnji obračun sastavljen početkom 12. mjeseca	Razlika po prvom godišnjem obračunu	Ispravak godišnjeg obračuna	RAZLIKA PO ISPRAVKU GODIŠNJEG OBRAČUNA
Bruto-plaća	50.400,00	0,00	50.400,00	0,00
Doprinosi iz plaće	10.080,00	0,00	10.080,00	0,00
Dohodak	40.320,00	0,00	40.320,00	0,00
Osobni odbitak	7.797,60	729,99	7.565,33	232,27
Porezna osnovica	32.522,40	-729,99	32.754,67	-232,27
Porez na dohodak 20 %	6.504,48	-146,00	6.550,93	-46,45
Porez na dohodak 30 %	0,00	0,00	0,00	0,00
Ukupno porez	6.504,48	-146,00	6.550,93	-46,45
Prirez	1.170,81	-26,28	1.179,17	-8,36
Ukupno porez i prirez	7.675,29	-172,28	7.730,10	-54,82
Neto	32.644,71	172,28	32.589,90	54,82

U Obrascu JOPPD navedeno treba iskazati na način prikazan u nastavku:

1. Redni broj	2. Sifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. – odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem – II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom
	3. Sifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje – II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak
1	01333	xxxxxxxxxxx	0001	0	3	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	01333	GODIŠNJI OBRAČUN	0406	0	1	01.01.2023.	31.12.2023.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

PLAĆE I NADOKNADE

13.2. Izdatak – uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog prirreza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
0,00	232,27	-53,09	0	1	0,00
0,00	-232,27	-9,56	0,00	62,65	

3.2. ISPRAVAK OBRASCA JOPPD – UVEĆANJE SVOTE POVRTA ISKAZANOG U IZVORNOM OBRASCU

Prema čl. 83. st. 12. Pravilnika o porezu na dohodak kada je za nekog stjecatelj primitka / osiguranika na izvornom Obrascu JOPPD iskazan povrat na dohodak od nesamostalnog rada, a za koji se naknadno utvrdi da je pogrešan, odnosno da treba iskazati veću svotu za povrat, ispravak iskazanog podatka nije dopušten, već se ispravak iskazane svote za povrat iskazuje putem dopune izvornog Obrasca JOPPD s oznakom vrste izvješća 3 u kojemu će se pokazati razlika za povrat.

Tablica 4. Ispravak godišnjeg obračuna

OPIS	Godišnji obračun sastavljen početkom 12. mjeseca	Razlika po prvom godišnjem obračunu	Ispravak godišnjeg obračuna	RAZLIKA PO ISPRAVKU GODIŠNJEG OBRACUNA	ISKAZIVANJE U JOPPD-u
Bruto-plaća	50.400,00	0,00	50.400,00	0,00	0,00
Doprinosi iz plaće	10.080,00	0,00	10.080,00	0,00	0,00
Dohodak	40.320,00	0,00	40.320,00	0,00	0,00
Osobni odbitak	7.299,88	232,27	7.797,60	497,72	265,45
Porezna osnovica	33.020,12	-232,27	32.522,40	-497,72	-265,45
Porez na dohodak 20 %	6.604,02	-46,45	6.504,48	-99,54	-53,09
Porez na dohodak 30 %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ukupno porez	6.604,02	-46,45	6.504,48	-99,54	-53,09
Prerez	1.188,72	-8,36	1.170,81	-17,92	-9,56
Ukupno porez i prerez	7.792,75	-54,82	7.675,29	-117,46	-62,65
Neto	32.527,25	54,82	32.644,71	117,46	62,65

U Obrascu JOPPD navedeno treba iskazati kako je prikazano u nastavku.

1. Redni broj	2. Šifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. – odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem – II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom
	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje – II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak
1	01333	xxxxxxxxxx	0001	0	3	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	01333	GODIŠNJI OBRACUN	0406	0	1	01.01.2023.	31.12.2023.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

13.2. Izdatak – uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog prirreza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
0,00	265,45	-53,09	0	1	0,00
0,00	-265,45	-9,56	0,00	62,65	

Primjer 3. Uvećanje svote povrata

Radnik je tijekom godine imao bruto-plaću utvrdenu u svoti od 4.200,00 €. Poslodavac je za radnika početkom mjeseca s isplatom plaće u prosincu (za studeni) izradio godišnji obračun po kojem je utvrđena svota poreza za povrat. Naknadno je uvidom u PK-karticu utvrdio kako je radnik u prosincu promijenio podatke vezano za svoju invalidnost (100 %) odnosno upisano je I* uvećanje osobnog odbitka u svoti od 497,72 € važeće od 1. prosinca (do tada je koristio uvećanje po osnovi upisane invalidnosti u svoti od 232,17 €). Poslodavac radi navedenog treba ispraviti JOPPD i naknadno obaviti godišnji obračun.

KALKULATOR PLAĆA

Obračun plaće (s neto na bruto) možete izračunati primjenom "kalkulatora" koji je dan na RRIF-ovoj mrežnoj stranici:

rrif.hr



Utvrđivanje plaće i naknade plaće u graditeljskoj djelatnosti

Kolektivni ugovor za graditeljstvo je obvezujući za sve one poslodavce koji su registrirani i bave se djelatnosti u području F (NKD 2007); Građevinarstvo prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti. KU i sve njegove izmjene i dopune obvezni su primjenjivati svi poslodavci bez obzira na to jesu li potpisnici te bez obzira na način na koji zapošljavaju radnike (jesu li obrtnici, društva, profesionalne samostalne djelatnosti itd.).

U članku se bavimo primjenom KU-a kod utvrđivanje svote ukupne bruto-plaće koju je poslodavac obavezan isplatiti radniku. Pri tome uzimamo u obzir isključivo odredbe KU-a, a naglašavamo da su prava radnika koja se uređuju KU-om najniža razina prava kojih se poslodavci trebaju držati. To znači da poslodavci mogu radniku omogućiti i veća prava u odnosu na odredbe KU-a, ali ne mogu manja. Autorica u članku na primjerima pokazuje kako poslodavac treba utvrditi ukupnu bruto-plaću u različitim situacijama u kojima KU daje pravo radnicima na uvećanje osnovne plaće ili povećanje cijene sata rada.

1. UVOD

Obračun plaće i naknada plaće prema odredbama Kolektivnog ugovora za graditeljstvo (Nar. nov., br. 115/15., 26/18., 93/20., 104/20., 93/22., 122/22., 115/22., 122/22. i 94/23.; dalje: KU) složen je posao u kojemu je potrebno poštovati sva pravila KU-a i sve izmjene i dopune KU-a (točnije ukupno šest izmjena i dopuna od 2015. godine) kako bi radnicima bila isplaćena točna svota.

U članku su prikazani primjeri utvrđivanja bruto-plaće pod pretpostavkom da ne postoji drugi interni akt kojim bi se odredila drukčija, povoljnija prava radnika, pa se primjenjuju najniža prava kako ih određuje KU.¹

U ovome članku se ne bavimo određivanjem grupa i podgrupa složenosti poslova i/ili radnih mjesta, ni utvrđivanjem normalnog učinka te koji su to normalni uvjeti rada na pojedinom radnom mjestu zbog specifičnosti takvih pitanja koja se rješavaju na razini svakog poslodavca i djelatnosti.

2. ŠTO SE SMATRA PLAĆOM PREMA ODREDBAMA KU-a

Pod plaćom se u smislu KU-a podrazumijeva primitak radnika, koji poslodavac isplaćuje radniku za obavljeni rad, a sastoji se od:

- 1) osnovne plaće utvrđene po osnovi složenosti poslova radnog mjesta na koje je radnik raspoređen i normalnih uvjeta rada na tom radnom mjestu te
- 2) dodatka na plaću koje radnik ostvaruje sukladno kriterijima i visini sukladno KU-u.

Osim osnovne plaće i dodatka na plaću, KU određuje i termin i **stimulativni dio plaće**, ali ne kao obvezu poslodavca. Pravilnikom o radu, odlukom poslodavca ili ugovorom o radu mogu se utvrditi mjerila

¹ Više o KU-u u graditeljstvu može se pročitati u *RRIF-u* 10/23., u članku autorice N. Dremel „Kolektivni ugovor za graditeljstvo od 1. rujna 2023. godine“ gdje su obuhvaćene posljednje, šeste izmjene KU-a. Također, za bolje razumijevanje upućujemo čitatelje na članke autorice N. Dremel u *RRIF-u* br. 12/22. „Utvrđivanje plaće i materijalna prava radnika u građevinskoj djelatnosti“, u *RRIF-u* br. 10/22. „Četvrte promjene Kolektivnog ugovora za graditeljstvo“ te u *RRIF-u* br. 3/22. „Opća primjena Kolektivnog ugovora za graditeljstvo“.

za vrednovanje ostvarenih rezultata rada i stimulacija radnika za ostvarenje većih rezultata rada. Za vrednovanje rezultata rada mogu se primijeniti uobičajeni normativi, a stimulativni elementi mogu se odrediti i radnim nalogom za obavljanje posla. Bitno je da radnik mora biti unaprijed upoznat s kriterijima i mjerilima za vrednovanje rezultata rada (čl. 40. Kolektivnog ugovora za graditeljstvo).

Plaća se isplaćuje za razdoblje od mjesec dana. Smatramo da se plaća može isplaćivati i za kraća razdoblja, mjesec dana je najduže razdoblje za koje radnik može primiti jednu plaću prema KU.

Poslodavac je obavezan isplatiti plaću do petnaestog dana tekućeg mjeseca za prethodni mjesec.

2.1. OSNOVNA PLAĆA PREMA KU-u

Što je osnovna plaća radnika, određeno je čl. 37. KU-a:

Osnovna plaća radnika predstavlja najnižu svotu koju je poslodavac obavezan isplatiti radniku za puno radno vrijeme i normalni učinak, utvrđena na osnovi:

- složenosti poslova radnog mjesta i
- normalnih uvjeta rada na tom radnom mjestu, a u skladu s odredbama KU-a.

Najniže osnovne plaće za sve grupe i podgrupe složenosti poslova i/ili radnih mjesta utvrđene su Tarifnim stavovima iz Priloga 1. KU-a, a primjenjuju se od 1. rujna 2023. godine, odnosno nove uvećane plaće od 1. ožujka 2024. godine.

U tarifnom dijelu KU-a obavljeno je razvrstavanje i vrednovanje pojedinih poslova odnosno radnih mjesta na osnovi složenosti i normalnih uvjeta rada na tim radnim mjestima, a svi poslovi odnosno radna mjesta razvrstana su u 11 grupa složenosti.

Razvrstavanje poslova temelji se na kriterijima složenosti iz čl. 37. st. 3. KU-a koje je poslodavac obavezan uzeti u obzir i kod razvrstavanja i vrednovanja drugih poslova koji nisu navedeni u tarifnim stavovima.

Osnovna plaća svake grupe i podgrupe poslova iz tarifnih stavova utvrđuje se u bruto-svoti.

PLAĆE I NADOKNADE

U slučaju da poslodavac ima drukčija mjerila za obračun plaća (različite svote i koeficijente, bodove i sl.), obavezan je obračunati i isplatiti radniku osnovnu plaću najmanje u svoti pripadajuće grupe ili podgrupe složenosti posla koji radnik obavlja u skladu s

tarifnim stavovima iz st.1. tog članka te dodatke na plaću u skladu s navedenim Ugovorom.

Kolektivnim ugovorom na razini poslodavca mogu se utvrditi veće osnovne plaće od onih utvrđenih tarifnim dijelom KU-a.

Tablica 1. Tarifni stavovi od 1. rujna 2023. i od 1. ožujka 2024. – za puno radno vrijeme i normalni učinak

Grupa složenosti	Poslovi – radna mjesta	Osnovna plaća u €		Osnovna plaća u €	
		od 1. 9. 2023.		od 1. 3. 2024.	
		po satu	mjesečno	po satu	mjesečno
I. grupa poslova podrazumijeva jednostavan rutinski rad koji ne zahtijeva posebno obrazovanje	transportni radnik, čistač, domar, čuvar – zaštitar, dostavljač	4,48	780,00	4,71	820,00
II. grupa poslova podrazumijeva manje složene poslove i zadaće, odnosno rad za koji su dovoljna pismena uputstva	PKV građevinski radnici, pomoćni radnik, pomoćni priučeni radnici svih struka, pomoćnik strojarskog montera, poslužitelj strojeva i uređaja na proizvodnji građevinskih elemenata, pomoćnik geobušača, figurant, pomoćni kuhar, sobarica, telefonist na telefonskoj centrali	4,71	820,00	4,94	860,00
III.a grupa poslova podrazumijeva srednje složene poslove i zadatke na kojima se rad ponavlja uz povremenu pojavu novih poslova	KV građevinski radnik početnik (zidar, tesar, monter oplatnih sustava, armirač, betonirac, krovopokrivač, monter za montažu skela, zavarivač, asfalter, monter suhe gradnje, izolater, fasader, keramičar, stolar, klesar, limar, vodoinstalater, plinoinstalater, elektroinstalater, električar, soboslikar, bravar, automehaničar), KV radnik ostalih struka – početnik, geobušač, strojar lakšeg građevinskog stroja, vozač traktora, monter metalnih konstrukcija, tehnički crtač, laborant, administrator, pomoćni knjigovođa, skladištar, kuhar, konobar	5	870,00	5,23	910,00
IV. a grupa poslova podrazumijeva složenije i raznovrsnije poslove i zadatke za čije su obavljanje su potrebne konzultacije u njihovu izvršavanju	KV građevinski radnici svih struka sa završenom strukovnom školom (zidar, tesar, monter oplatnih sustava, armirač, betonirac, krovopokrivač, monter za montažu skela, zavarivač, asfalter, monter suhe gradnje, izolater, fasader, keramičar, stolar, klesar, limar, vodoinstalater, plinoinstalater, elektroinstalater, električar, soboslikar, bravar, automehaničar i dr.), vozač teretnog motornog vozila, vozač autobusa, univerzalni strojarški monter, monter plino-energetskih postrojenja, strojar građevinskih strojeva, rukovatelj dizalicom, rukovatelj betonare, građevinski laborant, pomoćni kalkulant, tehničar na gradilištu, blagajnik, glavni kuhar, komercijalist	5,46	950,00	5,69	990,00
IV. b grupa poslova podrazumijeva složenije i raznovrsnije poslove i zadatke za čije obavljanje je potrebna samostalnost u njihovu izvršavanju	KV građevinski radnik svih struka (zidar, tesar, monter oplatnih sustava, armirač, betonirac, krovopokrivač, monter za montažu skela, zavarivač, asfalter, monter suhe gradnje, izolater, fasader, keramičar, stolar, klesar, limar, vodoinstalater, plinoinstalater, elektroinstalater, električar, soboslikar, bravar, automehaničar i dr.), tehničar gradilišta, rukovatelj toranjskom dizalicom, majstor za sanaciju A – B konstrukcija, tehničar geobušenja, geometar, tehničar prerade drva, knjigovođa, računalni operater, referent platnog prometa, referent nabave, prodaje, referent kalkulacija, referent kadrovskih poslova i drugi administrativni referenti i sl.	5,75	1.000,00	5,98	1.040,00

DOKUPLJENE MINUTE ZA SAVJETE AKTIVIRAJU SE PO PRIMLJENOJ UPLATI

PLAĆE I NADOKNADE

Grupa složenosti	Poslovi – radna mjesta	Osnovna plaća u €		Osnovna plaća u €	
		od 1. 9. 2023.		od 1. 3. 2024.	
		po satu	mjesečno	po satu	mjesečno
V.a grupa poslova podrazumijeva složenije poslove i zadatke koji zahtijevaju veći stupanj samostalnosti u izvršavanju poslova i zadataka	VKV građevinski radnik svih struka (zidar, tesar, monter oplatnih sustava, armirač, betonirac, krovopokrivač, monter za montažu skela, zavarivač, asfalter, monter suhe gradnje, izolater, fasader, keramičar, stolar, klesar, limar, vodoinstalater, plinoinstalater, elektroinstalater, električar, soboslikar, bravar, automehaničar i dr.), strojar teških građevinskih strojeva – (bagera, gredera, valjaka, utovarivača, finišera, freza za iskope u tunelima) vozač teških teretnih vozila, vozač autobusa, poslovođa jednostavnih objekata, ili postrojenja ili radiona, kalkulant, glavni knjigovođa	6,03	1.050,00	6,26	1.090,00
V. b grupa poslova podrazumijeva složenije poslove i zadatke koji zahtijevaju veći stupanj samostalnosti u izvršavanju poslova i zadataka	VKV građevinski radnik svih struka (zidar, tesar, monter oplatnih sustava, armirač, betonirac, krovopokrivač, monter za montažu skela, zavarivač, asfalter, monter suhe gradnje, izolater, fasader, keramičar, stolar, klesar, limar, vodoinstalater, plinoinstalater, elektroinstalater, električar, soboslikar, bravar, automehaničar i dr.), miner specijalist, vodeći monter, vozač autobusa, rukovatelj građevinskim strojem – specijalist, vozač teškog teretnog vozila – specijalist, pećar, predradnik/brigadir, poslovođa gradilišta početnik, poslovođa montaže, poslovođa završnih radova, poslovođa održavanja, informatičar, samostalni kalkulant, samostalni referenti	6,32	1.100,00	6,55	1.140,00
VI. grupa poslova podrazumijeva poslove koji zahtijevaju samostalnost i veći stupanj kreativnosti u njihovu izvršavanju	VKV građevinski radnik – majstor svih zanimanja, poslovođa gradilišta, poslovođa, pomoćnik rukovoditelja gradilišta, voditelj manje složenih radova, rukovoditelj gradilišta manjeg objekta, voditelj radova, voditelj tima kalkulanata, stručnjak zaštite na radu	6,72	1.170,00	6,95	1.210,00
VII. grupa poslova podrazumijeva poslove koji zahtijevaju dodatno poznavanje užeg područja djelovanja uz samostalnost i kreativnost u izvršavanju poslova tih područja	voditelj građenja, rukovoditelj pogona, rukovoditelj mehanizacije i transporta, projektant, voditelj odsjeka u pratećim službama, geodeta, pravnik i dr. stručnjaci	7,13	1.240,00	7,36	1.280,00
VIII. grupa poslova podrazumijeva vrlo složene poslove koji zahtijevaju inicijativu i kreativnost radnika, projektiranje poslova i zadataka	voditelj građenja, rukovoditelj složenog pogona, programer, strojarski konstruktor, operativni konstruktor metalnih konstrukcija, voditelj odjela; kalkulacija, knjigovodstva, komercijale, financija, pravnih poslova, pripreme rada i sl.	8,05	1.400,00	8,28	1.440,00
IX. grupa poslova podrazumijeva vrlo složene poslove koji zahtijevaju inicijativu i kreativnost radnika te dodatna specijalistička znanja potrebna za obavljanje tih poslova	voditelj građenja vrlo složenog gradilišta, glavni inženjer gradilišta, samostalni projektant	8,33	1.450,00	8,56	1.490,00
X. grupa poslova podrazumijeva naj-složenije poslove i zadatke s najvećim značajem za vođenje procesa proizvodnje i poslovanja, kreativne poslove zadatke, istraživački rad, itd.	voditelj projekata, odgovorni rukovoditelj poslovanja – sektora	9,2	1.600,00	9,43	1.640,00
XI. grupa poslova	Član uprave, direktor	11,49	2.000,00	11,49	2.000,00

Satnica je izračunana na temelju mjesečnog fonda sati od 174 sata. Fond sati rada za 2023. godinu je 2080 sati, a za 2024. godinu je 2096 sati (za jednak raspored radnog vremena).

Na upit vezan za plaću ovisno o fondu sati u mjesecu na 14. sjednici Zajedničkog povjerenstva za tumačenje odredaba Kolektivnog ugovora graditeljstva od 9. ožujka 2023. godine koji glasi:

PLAĆE I NADOKNADE

Tarifnim stavovima propisana je osnovna plaća mjesečno i po satu. Za primjer uzimam tarifne stavove koji vrijede od 1. rujna 2023. godine i "Grupu složenosti" III u kojoj je osnovna plaća za mjesec 870,00 €, a za 1 h iznosi 5 €. Po tome se može pretpostaviti da je osnovna plata od 870,00 € formirana za 174 h mjesečno jer $870,00 \text{ €} / 174 \text{ h} = 5 \text{ €/h}$. U ugovoru o radu navedeno je da se radnik svrstava u III grupu složenosti poslova i bruto plaća od 870,00 € za mjesec. Da li to znači slijedeća pravila kod mjeseci sa različitim fondom sati: 1. Mjesec ima 160 h / osnovna plaća ne smije biti manja od 870,00 €. Mjesec ima 168 h / osnovna plaća ne smije biti manja od 870,00 €. Mjesec ima 176 h / osnovna plaća ne smije biti manja od $5 \text{ €/h} \times 176 \text{ h} = 880,00 \text{ €}$. Mjesec ima 184 h / osnovna plaća ne smije biti manja od $5 \text{ €/h} \times 184 \text{ h} = 920,00 \text{ €}$ ili se radniku obračunava plaća svaki mjesec na 870,00 € bruto bez obzira na fond sati? donosi se sljedeća **Odluka / tumačenje odredbe članak 37. i 39. tarifne stavke Kolektivnog ugovora za graditeljstvo (NN broj 115/15, 26/18, 93/20, 104/20, 93/22, 94/22, 115/22 i 94/23), dalje: Kolektivni ugovor za graditeljstvo ili Tarifni stavovi; visina osnovne plaće.**

Sukladno članku 37. Kolektivnog ugovora za graditeljstvo (NN broj 115/15, 26/18, 93/20, 104/20, 93/22, 94/22, 115/22 i 94/23), dalje: Kolektivni ugovor za graditeljstvo ili KUG) tarifni stavovi osnovna plaća radnika, u skladu s odredbama KUG-a osnovna plaća radnika predstavlja najniži iznos kojeg je poslodavac dužan isplatiti radniku, za puno radno vrijeme i normalni učinak utvrđen na osnovi složenosti poslova radnog mjesta i normalne uvijete rada na tom radnom mjestu. Sukladno 39. Kolektivnog ugovora za graditeljstvo u Prilogu 1 u Tarifnim stavovima je izvršeno razvrstavanje i vrednovanje poslova radnih mjesta (cijena rada) na osnovi složenosti i normalnih uvjeta rada na tim radnim mjestima za ukupno 11 grupa i to:

- bruto cijena jednog sata rada (satnica) i
- kao mjesečna bruto cijena koja je izračunata na temelju prosječnog mjesečnog radnog vremena od 174 sata

Sukladno gore navedenom, proizlazi da je poslodavcu za puno radno vrijeme dozvoljeno obračunavati plaće kroz stvarno odrađeni broj mjesečnih sati (prema satnici) ili na osnovu prosječnog mjesečnog radnog vremena sukladno evidenciji radnog vremena. Upozoravamo da se obračun plaće prema stvarno odrađenim satima rada (satnici) mora temeljiti na zakonito određenom ili ugovorenom rasporedu radnog vremena sukladno odredbama Zakona o radu i odredbama članka 25 i 26. KUG-a (jednak ili nejednak raspored radnog vremena ili preraspodjela radnog vremena).

Važno je napomenuti da svota osnovne plaće za pojedinu grupu složenosti poslova s uključenim možebitnim dodatkom za neprekinuti radni staž kod poslodavca ne može biti manja od svote minimalne plaće utvrđene važećom uredbom o visini minimalne plaće. Za 2024. godinu je to 840,00 €.

Odredbe navedenog KU-a o plaći primjenjuju se i na strane radnike koji su upućeni na rad u Hrvatsku kao i radnike koji privremeno rade u Hrvatskoj

na temelju Potvrde o prijavi rada prema čl. 4. KU-a. Također se primjenjuje i na radnike koje agencija za privremeno zapošljavanje ustupa poslodavcu² na kojeg se primjenjuje taj Ugovor.

2.2. UTVRĐIVANJE OSNOVNE PLAĆA ZA RAD U NEPUNOM RADNOM VREMENU I DODATNOM RADU

Tarifni stavovi koji su prethodno navedeni vrijede za puno radno vrijeme na temelju izračuna fonda sati od 174 sata. Kako se određuje plaća u nepunom radnom vremenu, prikazujemo u nastavku.

Radnik je 1. studenoga 2019. godine zasnovao radni odnos s poslodavcem te je u ugovoru o radu naznačena tarifna skupina u koju su razvrstani poslovi koje će radnik obavljati. Riječ je o radnom mjestu koje je razvrstano u VI. grupu poslova prema složenosti. Bruto osnovna plaća za tu grupu složenosti je 1.170 €. Radnik je prijavljen u radnom vremenu od 6 sati dnevno, pet dana u tjednu od ponedjeljka do petka. Osnovna plaća za radni tjedan koji traje 30 sati utvrđuje se ovako:

- $30 \text{ sati} / 40 \text{ sati (puno radno vrijeme)} = 0,75$ (koeficijent)
- $1.170,00 \times 0,75 = 877,50 \text{ €}$.

Dakle, za nepuno radno vrijeme od 6 sati dnevno, odnosno 30 sati tjedno, osnovna plaća je utvrđena u svoti od 877,50 €.

Na sličan se način utvrđuje i plaća radniku koji radi u dodatnom radu.

U skladu sa Zakonom o radu, radnik koji je zaposlen i radi u punom radnom vremenu kod jednog poslodavca (dalje: matični poslodavac), odnosno radi u nepunom radnom vremenu kod više matičnih poslodavaca, tako da je njegov ukupno radno vrijeme 40 sati tjedno, može dodatno raditi na temelju ugovora o dodatnom radu za drugog poslodavca.

Ugovorom o dodatnom radu ne smije se ugovoriti radno vrijeme u trajanju duljem od osam sati tjedno.

Radnik je 1. studenoga 2019. godine zasnovao radni odnos s poslodavcem te je u ugovoru o radu naznačena tarifna skupina u koju su razvrstani poslovi koje će radnik obavljati. Riječ je o radnom mjestu koje je razvrstano u X. grupu poslova prema složenosti. Bruto osnovna plaća za tu grupu složenosti je 1.600 €. Radnik je prijavljen u radnom vremenu od 8 sati tjedno. Prema rasporedu radnog vremena, radi ponedjeljkom i petkom. Osnovna plaća za radni tjedan koji traje 8 sati utvrđuje se ovako:

- $8 \text{ sati} / 40 \text{ sati (puno radno vrijeme)} = 0,2$ koeficijent
- $1.600,00 \times 0,20 = 320 \text{ €}$.

Dakle, za nepuno radno vrijeme od 8 sati tjedno, osnovna plaća je utvrđena u svoti od 320,00 €.

3. DODATCI NA PLAĆU RADNIKA

Plaća je u smislu Zakona o radu primitak radnika koji poslodavac isplaćuje radniku za obavljani rad u određenom mjesecu, a poslodavac je dužan radniku obračunati i isplatiti plaću koju radnik ostvaruje prema propisanim,

² Misli se na korisnika usluga ustupanja radnika prema čl. 44. ZOR-a.

utvrđenim ili ugovorenim osnovama odnosno mjerilima određenim posebnim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu.

Poslodavac je obavezan obračunati dodatke na plaću u svoti i na način koji je utvrđen posebnim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, **pri čemu se povećanje plaće iz čl. 94. st. 1. ZOR-a ne smije obračunati na svotu manju od svote minimalne plaće u skladu s posebnim propisima.** Minimalna plaća za 2023. godinu iznosi 700,00 €, a minimalna plaća za 2024. iznosi 840,00 € (Uredba o minimalnoj plaći za 2024., Nar. nov., br. 125/23.).

Pitanje kumulacije odnosno **zbrajanja dodataka na plaću** postavlja se onda kada radnik svojim radom istodobno ostvaruje pravo na dva ili više dodatka na plaću, primjerice radnik istodobno radi i nedjeljom i prekovremeno.

S obzirom na to da ZOR-om nije propisano međusobno isključivanje prava na dodatke iz čl. 94.³, smatramo da je kumuliranje dodataka najpovoljnije pravo koje se ne može umanjiti drugim izvorom prava radnika.

U nastavku navodimo sve dodatke na osnovnu plaću i dodatke na cijenu sata rada koji su propisani KU-om s primjerima utvrđivanja ukupne bruto-plaće kada se uzmu u obzir prava na dodatke.

3.1. DODATAK ZA NEPREKINUTI RADNI STAŽ KOD POSLODAVCA

Jedan od dvaju dodataka koji se u skladu s KU-om obračunava **na osnovnu plaću radnika** je dodatak za neprekinuti radni staž kod poslodavca. Prema odredbama čl. 41. KU-a:

- Osnovna plaća radnika povećava se za svaku navršenu godinu radnog staža kod poslodavca 0,5 %. Pravo na povećanje osnovne plaće pripada radniku za neprekinuti radni staž kod poslodavca.
- Prekid staža radi neplaćenog dopusta ne smatra se prekinutim stažem.
- Neprekinutim stažem smatra se i prethodni staž kod poslodavca ako je prekid staža nastupio zbog odluke poslodavca o otkazu ugovora o rad.
- Neprekinutim stažem kod poslodavca smatra se i radni staž ostvaren u povezanim društvima sukladno Zakonu o trgovačkim društvima, kao i radni staž ostvaren kod pravnih prednika poslodavca.

Primjer 1. Obračun dodatka za neprekinuti radni staž kod poslodavca

Radnik 1 je 1. prosinca 2022. godine zasnovaio radni odnos s poslodavcem te je u ugovoru o radu naznačena tarifna skupina u koju su razvrstani poslovi

koje će radnik obavljati. Riječ je o radnom mjestu koje je razvrstano u VI. grupu poslova prema složenosti. Bruto osnovna plaća za tu grupu složenosti je 1.170 €. Prilikom obračuna plaće za prosinac 2023. godine, poslodavac treba uzeti u obzir činjenicu da je radnik 1. prosinca 2023. godine navršio godinu dana radnog staža kod poslodavca te da ima pravo na povećanje osnovne plaće od 0,5 %.

Radnik 2 je 1. prosinca 2021. godine zasnovaio radni odnos s poslodavcem te je u ugovoru o radu naznačena tarifna skupina u koju su razvrstani poslovi koje će radnik obavljati. Riječ je o radnom mjestu koje je razvrstano u VI. grupu poslova prema složenosti. Bruto osnovna plaća za tu grupu složenosti je 1.170 €. Prilikom utvrđivanja plaće za prosinac 2023. godine, poslodavac treba uzeti u obzir činjenicu da je radnik 1. prosinca 2023. godine navršio dvije neprekinute godine radnog staža kod poslodavca te da ima pravo na povećanje osnove plaće od 1 % na osnovnu plaću.

Tablica 2. Obračun minolog rada (dodatka za staž)

	Neprekinuti staž	Bruto osnovna plaća (za fond sati od 174)	Povećanje plaće	Dodatak za radni staž	Bruto-plaća
Radnik 1	1 godina	1.170,00 €	0,5 %	5,85 €	1.175,85 €
Radnik 2	2 godine	1.170,00 €	1% (0,5 x 2 godine)	11,70 €	1.181,70 €

Primjer 2. Dodatak za staž za nepuno radno vrijeme

Radnik je zaposlen u nepunom radnom vremenu od 25 sati tjedno posljednje četiri godine. Bruto-plaća određena je u razmjernoj svoti od 1.170 €:

- koeficijent tjednog radnog vremena = $25 / 40 = 0,63$ (ili 63 %)
- osnovna bruto-plaća $1.170,00 \times 63 \% = 737,10$.

Uvećanje za neprekinuti staž kod poslodavca je 0,5 % prema kolektivnom ugovoru. Ukupno uvećanje je za četiri godine iako je radnik radio u nepunom radnom vremenu.

- $737,1 \times 2 \% (0,5 \times 4 \text{ godine}) = 14,74 \text{ €}$.

U odgovoru na pitanje postavljeno Ministarstvu rada, mirovinskog sustava, obitelji i socijalne politike koje je objavljeno 4. siječnja 2023. godine na mrežnim stranicama je sljedeće stajalište: *Naime, odredbom članka 62. stavka 4. Zakona o radu (Narodne novine, br. 93/14, 127/17, 98/19 i 151/22) propisano je da ukoliko je za stjecanje prava iz radnog odnosa važno prethodno trajanje radnog odnosa s istim poslodavcem razdoblje rada u nepunom radnom vremenu smatrat će se radom u punom radnom vremenu. To znači da radnici koji rade u punom i radnici koji rade u nepunom radnom vremenu na jednak način ostvaruju pravo na, primjerice, trajanje godišnjeg odmora, otpremninu, otkazni rok i drugo. Stavkom 5. navedenog članka Zakona, propisano je da se radnicima koji rade u nepunom radnom vremenu plaća i druga materijalna prava utvrđuju i isplaćuju razmjerno ugovorenom radnom vremenu, osim ako kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije drukčije uređeno. Nadalje, Zakon o radu kao opći propis o radnim odnosima ne definira pojam tzv. radnog staža, odnosno postojanje i opseg niti jednog prava iz radnog odnosa ne uvjetuje određenom dužinom*

³ Dodatci za otežane uvjete rada, prekovremeni i noćni rad te za rad nedjeljom, blagdanom i neradnim danom utvrđenim posebnim zakonom.

PLAĆE I NADOKNADE

ukupnog radnog staža, već za ostvarivanje određenih prava iz radnog odnosa utvrđuje kao uvjet samo određeno trajanje radnog odnosa, trajanje ugovora o radu ili neprekidni rad za poslodavca kod kojeg je radnik u radnom odnosu i slično. Tumačenje pojma što je ukupni radni staž treba dati donositelj akta kojim je taj staž određen kao kriterij za opseg ostvarivanje nekog prava. Tako bi tumačenje toga pojma predviđenog pravilnikom o radu trebao dati poslodavac. Ako se radi o kolektivnom ugovoru, tumačenje tog prava (dakle i radnog staža, ako je sadržan ugovorom) daje zajedničko tijelo predviđeno tim ugovorom za njegovo tumačenje. Budući propisima o radnim odnosima nije propisano niti jedno pravo uvjetovano trajanjem radnog odnosa, poslodavac je dužan radniku priznati samo ono pravo na koje ga izričito obvezuje ugovor o radu, pravilnik o radu ili kolektivni ugovor. Unatoč navedenom, ali i uzimajući u obzir članak 62. stavak 5. Zakona te način uređenja plaća službenika odnosno namještenika (umnožak koeficijenta složenosti poslova radnog mjesta na koje je službenik, odnosno namještenik raspoređen i osnovice za obračun plaće, uvećan za 0,5% za svaku navršenu godinu radnog staža), mišljenja smo kako bi se, radi ostvarivanja samoga prava, takvom službeniku dodatak na staž od 0,5% za svaku navršenu godinu radnog staža trebao računati kao da je radio puno radno vrijeme, dok bi mu se visina plaće i drugih materijalnih prava utvrđivala prema stvarnom ugovorenom radnom vremenu.

3.2. DODATAK ZA OTEŽANE UVJETE RADA

Dodatak koji se također obračunava na osnovnu plaću radnika u skladu s KU-om je dodatak za otežane uvjete rada. U skladu s čl. 42. KU-a:

Osnovna plaća radnika povećat će se za sate rada kada radnik povremeno radi u uvjetima rada težim od normalnih uvjeta rada radnog mjesta na koje je stalno raspoređen i za koje mu je utvrđena osnovna plaća. Elementi težih uvjeta rada koji se uzimaju u obzir kod uređivanja ovih pitanja u pravilnicima o radu orijentacijski mogu biti sljedeći i njima slični:

I. UTJECAJ OKOLINE – dodatak na osnovnu plaću najmanje 5 %

- rad na temperaturi ispod -5°C ili iznad 35°C
- rad u uvjetima nagle i učestale promjene okolne temperature
- rad uz buku veću od dopuštene i kada su propisana zaštitna sredstva
- rad na strojevima s jačom vibracijom u radu
- rad sa sredstvima ili u okolini s pojačanim zračenjem, a gdje su propisana zaštitna sredstva
- rad u okolini zasićenoj štetnim parama, plinovima, prašinom, a gdje su propisana osobna zaštitna sredstva.

II. FIZIČKA I PSIHIČKA OPTEREĆENJA

- rad na visini višoj od 25 m (fasadne skele, otvorene skele i sl.) 15 %
- rad na dubini u uskim kanalima i rovovima dubljim od 3 m 10 %

- rad na visećim skelama 25 %
- rad na izbijanju i pogađivanju tunela gdje je podgrađa potrebna 40 %
- radovi u tunelu kada je postavljena podgrađa ili ona nije potrebna 30 %
- punjenje i paljenje mina 25 %
- kesonski i ronilački radovi 50 %.

U slučaju rada u uvjetima koji se po više osnova smatraju težim od normalnih za dotično radno mjesto, osnovna plaća radnika povećat će se najveći utvrđeni dodatak.

Primjer 3. Dodatak za otežane uvjete rada

Tablica 3. Utvrđivanje dodatka za otežane uvjete rada

Radnik	Neprekinuti staž u godinama	Bruto osnovna plaća	Dodatak za radni staž (0,5 % za jednu godinu)	Dodatak za otežane uvjete rada – 5 % na osnovnu plaću	Bruto-plaća za ostvarene sate rada + dodatci na osnovnu plaću
Radnik 1	1 god	950 €	4,75 € (950,00 x 0,5 %)	5,65 x 32 x 5 % = 9,04 €	963,79 €

Radnik ima zasnovan radni odnos s poslodavcem te je u ugovoru o radu naznačena tarifna skupina u koju su razvrstani poslovi koje će radnik obavljati. Riječ je o radnom mjestu koje je razvrstano u IV.a grupu poslova prema složenosti. Bruto osnovna plaća za tu grupu složenosti je 950 €. Prilikom obračuna plaće za prosinac 2023. godine, poslodavac treba uzeti u obzir činjenicu da je radnik 1. prosinca 2023. godine navršio godinu dana radnog staža kod poslodavca te da ima pravo na povećanje osnovne plaće 0,5 %. Također, potrebno je povećati osnovnu plaću radnika jer su 32 sata rada kada je radnik povremeno radio u uvjetima rada težim od normalnih uvjeta rada radnog mjesta na koje je stalno raspoređen i za koje mu je utvrđena osnovna plaća. Uvećanje po toj osnovni dodatnih je 5 %. Fond sati za prosinac je 168 (950 € / 168 sati = 5,65 €/sat).

3.3. PREKOVREMENI RAD

Dodatak za prekovremeni rad je dodatak koji se prema KU-u obračunava na cijenu sata rada, odnosno prema čl. 42. KU-a:

Prekovremenim radom smatra se rad dulji od punoga radnog vremena, a može se narediti u slučajevima utvrđenim zakonom. Pisani zahtjev se radniku, u pravilu, uručuje prije početka prekovremenog rada. **Za prekovremeni rad cijena sata rada radnika povećava se za 30 %.** Prekovremeni rad pojedinog radnika ne smije trajati dulje od 250 sati godišnje.

Primjer 4. Utvrđivanje cijene sata rada za prekovremeni rad

Radnik je u prosincu radio ukupno 178 sati, 10 sati prekovremeno, što nisu bili sati u otežanim uvjetima rada. Osnovna plaća određena je prema Tarifnim stavovima iz KU-a u svoti od 1.050,00 €. Ostvaruje i pravo na uvećanje osnovne plaće za neprekinuti radni staž kod poslodavca od 0,5 % jer radi jednu godinu neprekidno kod tog poslodavca. Za prekovremeni rad

Tablica 4. Utvrđivanje plaće u slučaju prekovremenog rada

Radnik	Bruto-plaća za redovan rad 178 x 6,25	Dodatak za radni staž – 0,5 % (1.050,00 x 0,5 %)	Dodatak za prekovremene sate	Bruto-plaća za ostvarene sate rada + dodatci na osnovnu plaću + dodatak za prekovremeni rad
Radnik 1	1.112,50 €	5,25 €	10 x 6,28 x 30 % = 18,84	1.136,59 €

primjenjuje se minimalno uvećanja iz KU-a, a to je 30 % jer ne postoji drugi interni akt kojim bi se odredila drukčija prava radnika.

Fond sati u prosincu = 168 sati
 Osnovna plaća po satu = 1.050,00 € / 168 sati = 6,25 €/sat
 Bruto-plaća (uključeni prekovremeni sati) = 6,25 x 178 = 1.112,50 €

Dodatak za radni staž = 1.050,00 x 0,5 % = 5,25
 Cijena sata rada = (1.112,50 € + 5,25 €) / 178 = 6,28
 Napomena je da se dodatak za radni staž obračunava na osnovnu plaću, a osnovna plaća radnika za puno radno vrijeme i normalni učinak utvrđena na osnovi složenosti poslova radnog mjesta i normalne uvjete rada na tom radnom mjestu, a u skladu

Tablica 5. Utvrđivanje plaće za rad noću

Radnik	Bruto-plaća za redovan rad 178 x 6,25	Dodatak za radni staž – 0,5 % (1.050,00 x 0,5 %)	Dodatak za prekovremene sate	Dodatak za noćni rad	Bruto plaća za ostvarene sate rada + dodatci na osnovnu plaću + dodatak za prekovremeni rad + dodatak za noćni rad
Radnik 1	1.112,50 €	5,25 €	10 x 6,28 x 30 % = 18,84	2 x 6,28 x 30 % = 3,77	1.140,36 €

3.5. RAD NEDJELJOM I BLAGDANOM

Rad nedjeljom ili blagdanom je onaj rad koji je u te dane obavljen između 00 i 24 sata. **Za rad nedjeljom, na dan Uskrsa, blagdana i neradnih dana utvrđenih zakonom, cijena sata rada radnika povećava se za 50 %.**

Primjer 6. Utvrđivanje visine plaće kada za rad nedjeljom i blagdanom

Radnik prema rasporedu radnog vremena radi od ponedjeljka do subote. Određena mu je plaća prema Tarifnim stavovima u svoti od 870,00 €. U prosincu je radnik iznimno radio u nedjelju, prekovremeno, 5 sati. Cijena sata rada uvećava se za 50 % za rad nedjeljom i 30 % za prekovremeni rad. Radnik ima 10 godina staža kod poslodavca. Obračun plaće je kako slijedi:

Fond sati u prosincu = 168 sati
 Osnovna plaća po satu = 870,00 € / 168 sati = 5,18 €/sat
 Bruto-plaća (s uključenim prekovremenim satima) = 5,18 € / satu x 173 sati = 896,14 €
 Dodatak za radni staž = 870,00 x 0,5 % x 10 = 43,50 €

Tablica 6. Utvrđivanje plaće kada radnik radi prekovremeno i nedjeljom

Radnik	Bruto-plaća za redovan rad 173 x 5,18	Dodatak za radni staž – 0,5 %	Dodatak za prekovremene sate 30 % + dodatak za rad nedjeljom 50 %	Bruto-plaća za ostvarene sate rada + dodatci na osnovnu plaću + dodatak za prekovremeni rad + dodatak za rad nedjeljom
Radnik 1	896,14 €	43,50 €	5 sati x 5,43 x 0,30 = 8,15 € 5 sati x 5,43 x 0,5 = 13,58 €	961,37 €

3.6. SMJENSKI RAD

Smjenskim radom smatra se rad u najmanje dvije smjene s punim dnevnim radnim vremenom. Za rad u drugoj smjeni cijena sata rada radnika povećava se za 10 %.

3.4. NOĆNI RAD

Noćnim radom smatra se rad između 22 sata uvečer i 6 sati ujutro sljedećeg dana. Ako je rad organiziran u smjenama, mora se osigurati izmjena smjena tako da radnik radi noću uzastopce najviše jedan tjedan. Za noćni rad cijena sata rada radnika povećava se za 30 %.

Primjer 5. Dodatak na plaću kada radnik radi noću – noćni rad

Radnik iz gornjeg primjera je u prosincu radio 10 sata prekovremeno. Od toga je 2 prekovremena sata bilo u noćnom radu (od 22 h – 24 h). Obračun plaće je kako slijedi u nastavku.

Cijena sata rada = (896,14 + 43,50) / 173 = 5,43 € /sat
 Napominjemo da prema odredbama KU-a koje su sada na snazi, radniku koji radi na dan blagdana poslodavac nije obavezan isplatiti naknadu za blagdan, nego samo uvećanje cijene sata rada za rad na blagdan, ali poslodavci mogu internima aktima propisati i veća prava za radnike.

Prema čl. 71. ZOR-a rad u smjenama je organizacija rada kod koje dolazi do izmjene radnika na istim

PLAĆE I NADOKNADE

poslovima i istom mjestu rada u skladu s rasporedom radnog vremena, koji može biti prekinut ili neprekinut. Smjenski radnik je radnik koji, kod poslodavca kod kojeg je rad organiziran u smjenama, tijekom jednog tjedna ili jednog mjeseca na temelju rasporeda radnog vremena, obavlja posao u različitim smjenama. Ako je rad organiziran u smjenama koje uključuju i noćni rad, mora se osigurati izmjena smjena tako da radnik u noćnoj smjeni radi uzastopce najdulje jedan tjedan.

Primjer 7. Utvrđivanje plaće kada radnik radi u smjenama – smjenski rad

Radnik iz gornjeg primjera je radnik koji radi u smjenama. U prosincu je u drugoj smjeni radio ukupno 22 sata. Za te sate rada ima pravo i na dodatak za rad u drugoj smjeni od 10 % na cijenu sata rada. Dakle, prilikom isplate plaće za prosinac, osim dodatka za prekovremene i za rad nedjeljom, radnik ostvaruje i dodatak za smjenski rad u svoti od:

$$22 \text{ sata} \times 5,43 \text{ € / satu} \times 0,1 = 11,95 \text{ €}.$$

4. NAKNADE PLAĆE PREMA ODREDBAMA KU-a

4.1. NAKNADA PLAĆE ZA VRIJEME KORIŠTENJE GODIŠNJEG ODMORA

Radnik ima pravo na naknadu plaće za vrijeme korištenja godišnjeg odmora u visini njegove prosječne plaće isplaćene za rad u tuzemstvu u prethodna tri mjeseca ili za prethodni mjesec ako je to za njega povoljnije. Naknada se isplaćuje s plaćom za mjesec u kojemu se koristi godišnji odmor.

Primjer 8. Naknada plaće za korištenje godišnjeg odmora

Radnik koji ima osnovnu plaću 1.170 € koristi godišnji odmor u trajanju od 10 radnih dana (80 sati) u kolovozu. Fond sati rada u kolovozu je 184. Preostalo vrijeme radnik radi prema rasporedu radnog vremena bez prekovremenih sati i drugih osnova uvećanja satnice.

Isplaćene bruto-plaće za prethodna tri mjeseca su kako slijedi:

- plaća za lipanj isplaćena u srpnju = 1.300 €
- plaća za svibanj isplaćena u lipnju = 1.250 €
- plaća za travanj isplaćena u svibnju = 1.200 €.

Radniku plaća „varira“ zato što prima dodatak za otežane uvjete rada, ovisno o tome koliko sati u mjesecu provede u takvom radu.

Prosječna plaća isplaćena za rad u tuzemstvu u prethodna tri mjeseca:

$$\text{➤ } (1.200 + 1.250 + 1.300) / 3 = 1.250 \text{ €}.$$

Plaća za mjesec prije korištenja godišnjeg odmora (prethodni mjesec) je 1.300 €.

Za ovog je radnika povoljnije za potrebe izračuna naknade za godišnji odmor koristiti plaću isplaćenu za rad za prethodni mjesec te se prema tome naknada plaće računa ovako (fond sati mjeseca kolovoza 20xy godine je 184 sata):

$$\text{➤ } 1.300 \text{ € / } 184 \text{ sati} \times 80 \text{ sati} = 565,22 \text{ €}.$$

U prosjeku plaće sadržan je dodatak za neprekinuti staž i dodatak za otežane uvjete rada. On se neće dodatno zaračunati na svotu naknade plaće od 565,22 €,

ali će se na sate rada odnosno osnovu plaću obračunati dodatak za neprekinuti radni staž, a za odradene sate uvećanja cijene sata rada kako je propisano KU-om, ako ima takvih osnova.

Plaću i naknadu plaće za kolovoz prikazuje sljedeća tablica.

Tablica 7. Utvrđivanje plaće za redovan rad i naknade plaće

Radnik	Bruto-plaća za redovan rad 104 x 6,36	Dodatak za radni staž – 0,5 % 1.170,00 € x 0,5 % x 10	Naknada plaće za korištenje godišnjeg odmora	Ukupno bruto-plaća i naknada za korištenje godišnjeg odmora
Radnik 1	661,44 €	58,50 €	1.300 € / 184 sati x 80 sata = 565,22 €	1.285,16 €

Radnik ima pravo na naknadu plaće u visini njegove prosječne plaće isplaćene za rad u tuzemstvu u prethodna tri mjeseca ili za prethodni mjesec, ako je to za njega povoljnije, za vrijeme tijekom kojeg ne radi zbog:

- plaćenog dopusta
- državnih blagdana i neradnih dana utvrđenih zakonom
- drugih slučajeva utvrđenih zakonom, sporazumom s radničkim vijećem i ovim Ugovorom, kada njime za pojedine slučajeve nije određena visina naknade u drugoj svoti.

Radnici koji koriste godišnji odmor za vrijeme kojeg je kalendarski blagdan, za taj dan ostvaruju naknadu plaće za blagdan neovisno o tome što u to vrijeme koriste godišnji odmor.

Radnik ima pravo na naknadu plaće za vrijeme kada ne radi:

- zbog obrazovanja, prekvalifikacije i stručnog osposobljavanja u skladu s potrebama poslodavca najmanje u visini njegove osnovne plaće, 100 % osnovne plaće
- zbog prekida rada zbog okolnosti za koje radnik nije odgovoran, kao npr. u slučaju nedostatka sirovina, pogonske energije, privremenog smanjenja opsega posla i slično, u visini 70 % osnovne plaće
- ako je do prekida rada došlo u slučaju nastanka izvanrednih okolnosti zbog epidemije bolesti, potresa, poplave, ekološkog incidenta i sličnih pojava, radnik ima pravo na naknadu plaće u visini od 70 % prosječne plaće ostvarene u prethodna tri mjeseca.

U slučajevima iz t. b) i c) svota naknade plaće ne može biti manja od visine minimalne plaće utvrđene posebnom uredbom.

U slučaju odsutnosti s posla zbog bolovanja radniku pripada naknada plaće u visini utvrđenoj propisima o zdravstvenom osiguranju.⁴ Naknada u 100 postotnoj svoti od osnovice iz radniku pripada za slučaj bolovanja zbog profesionalne bolesti ili ozljede na radu i drugih slučajeva određenih zakonom.

⁴ Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov. 80/13. - 33/23.) i Pravilnici o ostvarivanju prava.

5. MINIMALNA PLAĆA I TARIFNI STAVOVI PREMA KU-a

Prema Uredbi o visini **minimalne plaće za 2024. godinu** (Nar. nov., br. 125/23.), minimalna plaća za 2024. godinu utvrđena je u bruto-svoti od **840,00 eura**. Propisana visina minimalne plaće primjenjuje se za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2024. godine i predstavlja minimalnu mjesečnu svotu bruto-plaće za radnika zaposlenog s punim radnim vremenom.

Minimalne plaće za djelatnosti ugostiteljstva i graditeljstva utvrđene su granskim kolektivnim ugovorima čije su primjene proširene na sve poslodavce u tim djelatnostima.

Ako su plaće propisane kolektivnim ugovorima niže od svote minimalne plaće utvrđene Uredbom RH, prema čl. 9. st. 3. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14. – 64/23.) primjenjuje se najpovoljnije pravo za radnika pa radnik ostvaruje pravo na minimalnu plaću utvrđenu Uredbom RH.

S obzirom na to da će s povećanjem minimalne plaće u 2024. godini određene grupe složenosti poslova biti ispod minimalne plaće za 2024. godinu, potrebno je voditi računa da za plaće za siječanj i veljaču 2024. godine ove grupe složenosti padaju ispod minimalne plaće za 2024. godinu.

Tablica 8. Grupe složenosti poslova

Grupa složenosti	Poslovi – radna mjesta	Osnovna plaća u eurima – zaključno s plaćom za veljaču (isplaćenu u ožujku)	
		Po satu	Mjesečno
I. grupa poslova podrazumijeva jednostavan rutinski rad koji ne zahtijeva posebno obrazovanje	Transportni radnik, čistač, domar, čuvar – zaštitar, dostavljač	4,48	780,00
II. grupa poslova podrazumijeva manje složene poslove i zadaće, odnosno rad za koji su dovoljna pismena uputstva	PKV građevinski radnici, pomoćni radnik, pomoćni priučeni radnici svih struka, pomoćnik strojarskog montera, poslužitelj strojeva i uređaja na proizvodnji građevinskih elemenata, pomoćnik geobušača, figurant, pomoćni kuhar, sobarica, telefonist na telefonskoj centrali	4,71	820,00

Stoga se primjenjuje minimalna plaća prema Zakonu o minimalnoj plaći, a to je najmanje 840 €, a u razdoblju od 1. ožujka 2024. godine kako je pokazano u tablici u nastavku.

Tablica 9. Grupe složenosti poslova i minimalna plaća za 2024.

Grupa složenosti	Poslovi – radna mjesta	Osnovna plaća u eurima - primjenjivo za plaću za ožujak 2024. (isplaćena u travnju)	
		Po satu	Mjesečno
I. grupa poslova podrazumijeva jednostavan rutinski rad koji ne zahtijeva posebno obrazovanje	Transportni radnik, čistač, domar, čuvar – zaštitar, dostavljač	4,71	820,00

Stoga se primjenjuje minimalna plaća prema Zakonu o minimalnoj plaći, a to je najmanje 840 €.

Podsjećamo da se u svotu minimalne plaće NE ubrajaju:

- povećanja plaće s osnove prekovremenog rada
- otežani uvjeti rada
- noćni rad
- rad nedjeljom, blagdanom ili nekim drugim danom za koji je zakonom određeno da se ne radi.

Međutim, ako bi se na osnovnu plaću radnika koja je određena prema grupi složenosti poslova uračunao i dodatak na plaću za neprekinuti radnik staž te je tako dobivena svota bruto-plaće koja je 840,00 € ili veća, tada se tako utvrđena plaća smatra minimalnom plaćom prema Zakonu o minimalnoj plaći. U nastavku dajemo primjer.

***Primjer 9.** Osnovna plaća prema KU-u je manja od minimalne (840,00 €), ali s dodatkom za neprekinuti radni staž je veća od minimalne*

Radnik koji radi na radnom mjestu zaštitara 20 godina kod poslodavca ima utvrđenu osnovnu bruto-plaću od 780,00 € te dodatak za neprekinuti radni staž $20 \times 0,5 \% \times 780,00 = 78 \text{ €}$. Ukupna plaća ovog radnika za siječanj 2024. je 858,00 €.

***Primjer 10.** Osnovna plaća prema KU-u je manja od minimalne (840,00 €) i radnik nema osnove za dodatak za neprekinuti radni staž, ima prekovremeni rad*

Radnik koji radi na radnom mjestu PKV građevinski radnik, stranac s dozvolom za boravak i rad u RH tek se zaposlio i nema dodatak za neprekinuti radni staž kod poslodavca. Ima utvrđenu osnovnu bruto-plaću od 820,00 €. S obzirom na to da je plaća radnika ispod minimalne plaće, utvrđuje se u svoti od 840,00 €. Radnik je u siječnju imao i 10 prekovremenih sati.

PLAĆE I NADOKNADE

Poslodavac je obavezan dodatke na plaću obračunati u svoti i na način koji je utvrđen posebnim propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, **pri čemu povećanje plaće iz čl. 94. st. 1. ZOR-a ne smije obračunati na svotu manju od svote minimalne plaće u skladu s posebnim propisima.**

Utvrdjivanje plaće:

Osnovna bruto plaća = 840,00 €

Prekovremeni rad

➤ 840,00 € / 176 sati = 4,77 € / sat

➤ $4,77 \times 10 = 47,7 \text{ €} + \text{dodatak za prekovremeni rad}$
 $47,7 \times 0,30 = 14,31$

➤ $47,70 \text{ €} + 14,31 \text{ €} = 62,01 \text{ €}$

Ukupna bruto-plaća radnika za siječanj je 902,01 €.



POREZI

Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. v. š. i ovl. rač.

UDK 336.225

Sastavljanje Obrasca PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine

Obrasc PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske 2023. godine – 12. Obrazac PDV obveznici PDV-a trebaju predati najkasnije do 20. siječnja 2024. godine. U ovoj prijavi porezni obveznik treba provesti sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu te voditi računa o uobičajenim pravilima sastavljanja svakog Obrasca PDV. To znači da osim obveze ispravka PDV-a pri izlasku / ulasku u sustav PDV-a, porezni obveznici koji dijele pretporez trebaju provesti usklađenje priznatog pretporeza tijekom 2023. godine te izračunati novi postotak priznavanja pretporeza za 2024. godinu. Sve navedeno odnosi se na „dohodaše“ i „dobitaše“. Napominjemo da se način i pravila sastavljanja 12. Obrasca PDV za 2023. godinu nisu promijenila u odnosu na prethodnu godinu.

1. UVOD

Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine – prosinac 2023., trebaju predati svi porezni obveznici neovisno o tome jesu li registrirani kao trgovačko društvo ili obrt te jesu li obveznici poreza na dobitak ili su obveznici primjene proračunskog odnosno neprofitnog računovodstva, ako su obveznici poreza na dodanu vrijednost (dalje: PDV). Predaje se uobičajeno kao i svaki Obrazac PDV za neko razdoblje oporezivanja, odnosno do 20. dana u tekućem mjesecu koje slijedi nakon završetka razdoblja oporezivanja, u skladu s čl. 85. st. 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23. – dalje: Zakon o PDV-u). Osim propisa o PDV-u, Ministarstvo financija dalo je Uputu za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine *KLASA: 410-19/20-02/270 od 12. studenog 2020. godine* (dalje: Uputa) koja je na snazi i danas.

Osim uobičajenih pravila sastavljanja Obrasca PDV, razlika u odnosu na ostale mjesece ili tromjesečje u kojem obveznici predaju Obrazac PDV je u tome što se u Obrascu PDV za prosinac trebaju provesti sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu (u slučaju izlaska iz sustava PDV-a, početka obavljanja oslobođenih isporuka i dr.) što proizlazi iz čl. 85. st. 7. Zakona o PDV-u. i čl. 173. st. 7. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23. – dalje: Pravilnik o PDV-u).

2. TEMELJNE ODREDBE U VEZI SA SASTAVLJANJEM 12. OBRASCA PDV ZA 2023. GODINU

2.1. TKO SU OBVEZNICI SASTAVLJANJA OBRASCA PDV ZA POSLJEDNJE RAZDOBLJE OPOREZIVANJA KALENDARSKJE GODINE

Obveznici PDV-a, a time i obveznici predaje 12. PDV-obrasca za 2023. godinu, osobe su navedene u čl. 6. Zakona o PDV-u, odnosno svi porezni obveznici koji su upisani u registar obveznika PDV-a – *svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.*

To znači da se obveza predaje Obrasca PDV odnosi na sve porezne obveznike, a usklađenje i ispravci pretporeza dodatne su obveze koje treba provesti u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. Jednako tako u 12. Obrascu PDV treba iskazati i ispravke koji su nastali iz različitih razloga, kao što su manjkavosti u ispravama koje prate isporuku dobara ili obavljanu uslugu, neusklađene evidencije i slično, te razlike (manjkovi) koje će se pojaviti nakon provedenoga godišnjeg popisa imovine.

Ako porezni obveznik u propisanom roku ne podnese prijavu PDV-a ili nema propisanu dokumentaciju i porezne evidencije, u skladu s čl. 85. st. 8. Zakona o PDV-u i čl. 173. st. 10. Pravilnika o PDV-u, Porezna uprava (dalje: PU) može procijeniti obvezu PDV-a na temelju obavljenog nadzora, usporedbom s poreznim obveznikom koji obavlja sličnu djelatnost ili na temelju drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika.

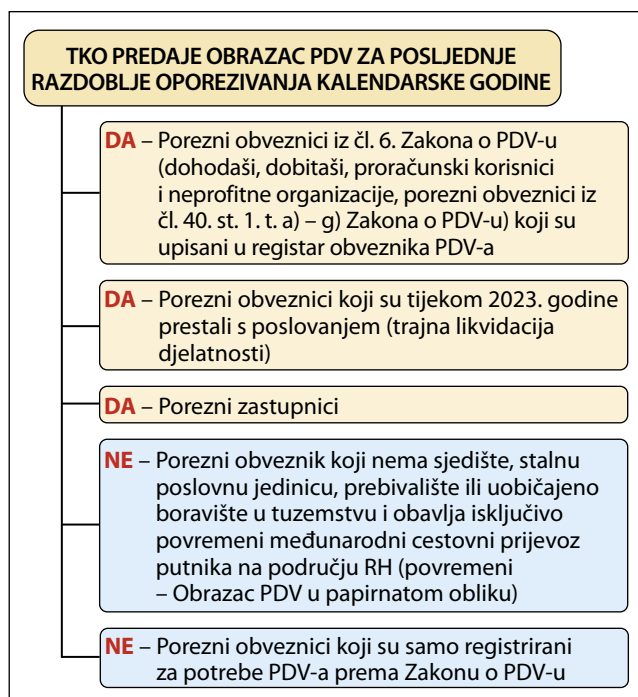
Savjete o POREZIMA tražite
od profesionalca, a ne od prijatelja.



Napominjemo da *mali* porezni obveznici koji su samo registrirani za potrebe PDV-a (nisu u sustavu PDV-a), nisu obveznici predaje Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine (osim ako imaju stjecanja i isporuke unutar EU i dr.) jer su samo upisani u registar obveznika PDV-a kako bi mogli platiti obvezu PDV-a, ali nemaju pravo na priznavanje pretporeza i zapravo se u tom dijelu ne ponašaju kao obveznici PDV-a.

U nastavku se daje pregled poreznih obveznika koji trebaju predati Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

Slika 1. Porezni obveznici koji trebaju predati Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine



2.2. KOJI RAČUNI ULAZE U POSLJEDNJE RAZDOBLJE OPOREZIVANJA KALENDARSKJE GODINE

Temeljni uvjeti kojima se propisuje koje račune odnosno isporuke treba evidentirati u mjesečni Obrazac PDV, ujedno su uvjeti koje treba primjenjivati i pri izradi Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

U nastavku se daje pregled izlaznih i ulaznih računa koje treba evidentirati u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

Tablica 1. Računi koji ulaze u Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine – prosinac 2023. godine

Red. br.	RAČUNI – ISPORUKE – NABAVE
	IZLAZNI RAČUNI iz 12. mjeseca 2023. godine i svi drugi računi po kojima nije iskazana obveza PDV u prethodnim razdobljima oporezivanja u 2023.
1.	Izlazni računi u tuzemstvu koji nose datum iz 2023. (za dobra i usluge, tuzemni prijenos porezne obveze i dr.)

Red. br.	RAČUNI – ISPORUKE – NABAVE
2.	Isporuke dobara i usluga u tuzemstvu u 2023. neovisno o tome s kojim datumom su računi izdani i jesu li izdani (2023. ili 2024.)
3.	Izdani računi za primljeni predujam u 2023. – tuzemstvo
4.	Naplaćeni računi u 2023. za porezne obveznike koji utvrđuju obvezu prema naplaćenju naknadi
5.	Izdani računi za isporuke dobara i usluga u EU-u – datum iz 2023.
6.	Izdani računi ili obavljene usluge poreznim obveznicima u EU-u ili trećim zemljama u 2023.
7.	Izdani računi za isporuke u treće zemlje – izvoz dobara
8.	Manjak dobara – prema inventuri za 2023.
	ULAZNI RAČUNI iz 12. mjeseca 2023. godine i svi drugi ulazni računi po kojima nije korišten pretporez u prethodnim razdobljima oporezivanja u 2023.
1.	Primljeni računi za nabave u tuzemstvu koji nose datum 2023. (za dobra, usluge, tuzemni prijenos porezne obveze)
2.	Primljeni računi za nabave u tuzemstvu u 2023. koji su izdani i primljeni najkasnije s datumom do 20. 1. 2024.
3.	Računi za dani predujam koji su izdani i primljeni najkasnije s datumom do 20. 1. 2024.
4.	Primljeni računi za stjecanje dobra iz EU-a koji nose datum 2023.
5.	Primljeni računi za usluge koje su obavili porezni obveznici iz EU-a i trećih zemalja u 2023. i obavljene usluge u 2023. za koje nisu primljeni računi
6.	Uvoz dobara – carinski postupak u 2023.

Napominjemo da poreznom obvezniku koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, odnosno prema načelu blagajne, porezna obveza i pravo na pretporez nastaje u trenutku plaćanja – naplate računa (čl. 125.i st. 3. i 4. Zakona o PDV-u). Iznimke od načela blagajne propisuje čl. 125.j Zakona o PDV-u (detaljnije u t. 8.).

U posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine također treba evidentirati obračunani PDV na manjkove dobara koji su utvrđeni po godišnjem popisu – inventuri.

Napomena: O godišnjem popisu – inventuri kod dohodaša i dobitaša može se pročitati u ovom broju časopisu RRiF

3. OBEVEZE U VEZI S PODJELOM PRETPOREZA IZ ULAZNIH RAČUNA – ISPRAVAK PRETPOREZA

Obveza podjele pretporeza odnosi se na obveznike PDV-a koji obavljaju oporezive i oslobođene promete iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u. Prema čl. 62. st. 1. Zakona o PDV-u i čl. 137. Pravilnika o PDV-u, ako poduzetnik koristi primljena ili uvezena dobra i usluge koje su mu obavljene djelomično za isporuke dobara i obavljanje usluga za koje nije dopušten odbitak pretporeza, tada se može odbiti samo onaj dio pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza.

Pret porez se može priznati samo iz ulaznih računa koji se odnose i koji su povezani s oporezivim isporukama. No svota pretporeza koja se odnosi

na isporuke dobara i usluge za koje je dopušten odbitak, a koji se ne može izravno pripisati tim isporukama na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije, određuje se na godišnjoj razini kao razmjerni dio koji se može odbiti, odnosno kao postotak. Izračunava se stavljanjem u odnos ukupnih oporezivih isporuka bez PDV-a za koje je dopušten odbitak pretporeza u odnosu na ukupnu svotu svih isporuka (oporezivih i oslobođenih) bez PDV-a.

To konkretno znači da se pretporez NE može priznati iz ulaznih računa koji se odnose na oslobođene isporuke iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u (zdravstvene usluge – usluge bolničke dijagnostike, liječenja i zdravstvene njege i s njima usko povezane usluge, usluge obrazovanja – obrazovanje djece i mladeži, usluge i isporuke dobara predškolskih, osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanova, usluge socijalne skrbi, odobravanje i ugovaranje kredita te upravljanje kreditom i dr.).

Porezni obveznici „dobitaši“ (koji utvrđuju obvezu prema izdanim računima), a koji trebaju voditi brigu o podjeli pretporeza, najčešće su oni koji uz redovitu oporezivu djelatnost obavljaju oslobođene promete, npr. financijske transakcije (davanje kredita, pozajmica) iz čl. 40. st. 1. t. b) Zakona o PDV-u, te oni koji iznajmljuju nekretnine za stambene potrebe koje su prema čl. 40. st. 1. t. l) Zakona o PDV-u oslobođene PDV-a.

3.1. KAKO SE IZRAČUNAVA NOVI POSTOTAK ZA PRIZNAVANJE PRETPOREZA

Postotak priznavanja pretporeza za primjenu tijekom 2023. godine izračunan je na temelju prometa ostvarenog u 2022. godini. Usklađenje – korekcija postotka korištenog pretporeza tijekom 2023. izračunava se na temelju prometa cijele 2023. godine, prema čl. 62. st. 2. Zakona o PDV-u, prije izrade Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja – prosinac 2023. godine, a kako treba izračunati novi postotak, pokazuje se u nastavku:

$$\% \text{ podjele pretporeza} = \frac{\text{ukupna vrijednost godišnjih oporezivih isporuka (bez PDV-a) za koje je mogao biti korišten pretporez}}{\text{oporezive isporuke (bez PDV-a) za koje je mogao biti korišten pretporez + isporuke za koje nije dopušten odbitak pretporeza (oslobođene iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u) i svote subvencija (osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara ili usluga)}}$$

Kako je iz formule vidljivo, primljene subvencije ulaze u izračun (nazivnik), osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara i usluga (čl. 33. st. 1. Zakona o PDV-u) te ih tada treba staviti u brojnik. Navedeno potvrđuje i stajalište Ministarstva financija, *KLASA: 410-19/14-01/246, od 16. srpnja 2014. godine.*

Pri izračunu treba voditi brigu da se u svote (brojnika i nazivnika) NE uzimaju sljedeće vrijednosti (čl. 62. st. 3. Zakona o PDV-u):

- a) svota prometa koja se odnosi na isporuke gospodarskih dobara koja porezni obveznik koristi za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti (npr. prodaja strojeva, opreme i dr.)

- b) svota prometa koja se odnosi na povremene isporuke nekretnina (smatra se da isporuka nekretnina nije uobičajena djelatnost poreznog obveznika)

- c) svota prometa koja se odnosi na povremene financijske transakcije navedene u članku 40. stavku 1. točkama b) do g) Zakona o PDV-u.

Povremenim se isporukama nekretnina i povremenim transakcijama, u skladu s čl. 138. st. 4. Pravilnika o PDV-u, smatra:

Povremenom isporukom nekretnine iz članka 62. stavka 3. točke b) Zakona smatraju se dvije isporuke nekretnina koje obavi porezni obveznik u jednoj kalendarskoj godini kojemu isporuka nekretnina nije uobičajena djelatnost koju obavlja. Povremenom financijskom transakcijom iz članka 62. stavka 3. točke c) Zakona smatraju se dvije transakcije iz članka 40. stavka 1. točaka b) do g) Zakona koje porezni obveznik obavi u jednoj kalendarskoj godini.

Nadalje, u vezi s primljenim potporama Hrvatskog zavoda za zapošljavanje za očuvanje radnih mjesta, u Uputi je navedeno: *Potpore za očuvanje radnih mjesta koje se dodjeljuju poslodavcima kojima je zbog posebnih okolnosti uvjetovane koronavirusom (COVID-19) narušena gospodarska aktivnost ne uključuje se u nazivnik formule za izračun podjele pretporeza iz članka 62. stavka 2. Zakona. To potvrđuje i stajalište KLASA: 410-19/20-02/187, od 24. srpnja 2020. godine. Smatramo da se to odnosi i na potporu Skraćivanje radnog vremena koju i u 2023. godini provodi Hrvatski zavod za zapošljavanje.*

Postotak priznavanja pretporeza porezni su obveznici u tijeku 2023. (izračunanog na temelju prometa 2022. godine) trebali koristiti kao kriterij – svotu priznavanja pretporeza iz ulaznih računa, ali samo za one ulazne račune koji se nisu mogli izravno pripisati određenim isporukama. Za takve ulazne račune koji se odnose na više neprepoznatljivih isporuka, dio pretporeza koji se može odbiti trebalo je utvrditi na godišnjoj razini kao postotak ukupnih isporuka te ga je trebalo zaokružiti najviše do sljedećega cijelog broja.

Nadalje, porezni su obveznici mogli dio pretporeza koji se može odbiti utvrđivati odvojeno za svaki dio poslovanja – prometa, uz uvjet da su vodili odvojeno knjigovodstvo i o tome su trebali izvijestiti nadležnu ispostavu PU 15 dana prije početka razdoblja oporezivanja u kojem počinje primjenjivati ovaj način podjele pretporeza, u skladu s čl. 62. st. 8. Zakona o PDV-u i čl. 138. st. 6. Pravilnika o PDV-u. No, tada su trebali primjenjivati izabrani način odbitka pretporeza najmanje 2 godine, o čemu također nadležna ispostava PU donosi rješenje. Ako žele ponovno promijeniti izabrani način utvrđivanja odbitka pretporeza, treba o tome ponovo izvijestiti nadležnu ispostavu PU također 15 dana prije početka kalendarske godine u kojoj počinje primjenjivati postotak za razmjerni odbitak pretporeza.

Na kraju 2023. godine, na Obrascu PDV za prosinac 2023. godine, porezni obveznici trebaju provesti usklađenje kako se objašnjava u nastavku članka.

3.2. OBEVEZA USKLAĐENJA KORIŠTENOG PRETPOREZA PRIJE IZRADE OBRASCA PDV ZA PROSINAC 2023. GODINE

Obveza usklađenja korištenog pretporeza propisana je u čl. 62. st. 6. Zakona o PDV-u i 138. st. 11. Pravilnika o PDV-u: *Odbitak pretporeza tijekom tekuće kalendarske godine na temelju privremenog izračuna porezni obveznik je obavezan uskladiti u prijavi PDV- a koju podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavak 7. ovoga Zakona, pri čemu utvrđuje konačni dio pretporeza koji može odbiti.*

Usklađenje se odnosi na novi izračun postotka priznavanja pretporeza na temelju prometa tekuće 2023. godine te ispravak priznatog pretporeza iz ulaznih računa na koje je postotak primijenjen. To znači da usklađenje treba napraviti samo za onu svotu pretporeza i one ulazne račune koji se nisu mogli izravno pripisati oporezivim ili oslobođenim isporukama, odnosno na one ulazne račune iz kojih je pretporez priznat. Pritom možemo očekivati dvije različite porezne situacije.

Ako je izračunani postotak veći, porezni obveznici na temelju usklađenja mogu još u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine dodatno priznati razliku pretporeza, a ako je manji, porezni obveznik treba stornirati – smanjiti svotu priznatog pretporeza. U obama slučajevima podatak treba evidentirati u Obrascu PDV za

prosinao 2023. godine. To je moguće učiniti tako da se izravno povećaju odnosno smanje pozicije pretporeza u t. III. Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine – prosinao 2023. godine, ovisno o tome je li riječ o PDV-u po stopi od 5 %, 13 % ili 25 %.

U Uputi je navedeno *da se usklađenje odbitka pretporeza ne unosi u Knjigu primljenih (ulaznih) računa, već se o tome sastavlja poseban obračun koji porezni obveznik čuva u svojim evidencijama.*

Međutim svota usklađenja PDV-a (u plusu ili minusu) treba biti evidentirana u Obrazac PDV na pozicijama III. – 1., 2. ili 3. (ovisno o stopi PDV-a) zajedno s ostalim pretporezom u 12. razdoblju oporezivanja te suma Knjige U-RA u 12. mjesecu neće odgovarati pozicijama Obrasca PDV pod III.

Napominjemo da na temelju provedenog usklađenja ne treba ispraviti nabavnu vrijednost dugotrajne imovine koja je bila nabavljena tijekom 2023. godine i za koju je priznavan pretporez prema utvrđenom postotku. To potvrđuje čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u.

Primjer usklađenja odnosno novog izračuna postotka na kraju 2023. godine, utvrđivanje PDV-a na temelju novog izračuna te kako treba provesti usklađenje, pokazuje se u nastavku za društvo koje obavlja djelatnost trgovine i ugostiteljstva.

Tablica 2. Usklađenje – izračun postotka za priznavanje pretporeza prema ostvarenom prometu u 2023. godini prije sastavljanja Obrasca PDV za prosinao 2023. godine

Red. br.	OPIS PROMETA U 2023.	SVOTA U €	RASPORED NA BROJNIK I NAZIVNIK OVISNO O TOME MOŽE LI SE PRIZNATI PRETPOREZ I JE LI GOSPODARSKA DJELATNOST
1.	Prihodi od dobara i usluga – djelatnost ugostiteljstva i trgovine – tuzemstvo (stope PDV-a 25 % i 13 %)	604.250,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
2.	Prihodi od izvoza dobara	226.800,00	oslobođeno prema čl. 45. Zakona o PDV-u – ulazi u brojnik i nazivnik
3.	Prihodi od obavljenih usluga unutar EU-a	495.000,00	prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u – <i>reverse charge</i> – ulazi u brojnik i nazivnik
4.	Prihodi od isporuka dobara obavljenih u drugim državama članicama	69.000,00	oslobođeno prema čl. 41. st. 1. Zakona o PDV-u – ulazi u brojnik i nazivnik
5.	Kamate na pozajmice – nisu povremene	135.900,00	ulazi u nazivnik
6.	Najam prostora za stambene potrebe	125.600,00	ulazi u nazivnik
7.	Prodaja dugotrajne imovine	118.200,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik (isključeno prema formuli)
8.	Prolazne stavke – turistička pristojba	2.550,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
9.	Dividende	9.900,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
10.	Kamate po <i>a-vista</i> i oročenim depozitima	6.250,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
11.	Zatezne kamate	15.350,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije predmet oporezivanja niti gospodarska djelatnost
	UKUPNO BROJNIK (1 + 2 + 3 + 4)	1.395.050,00	
	UKUPNO NAZIVNIK (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6)	1.656.550,00	
	NE UZLAZI U IZRAČUN (7 + 8 + 9 + 10 + 11)	152.250,00	

Napominjemo da u red. broju 10. tablice nije riječ o povremenim financijskim transakcijama jer je poduzetnik dao 10-ak pozajmica tijekom 2023. godine (više od dvije).

$$\% \text{ PRIZNAVANJA} = \frac{1.395.050,00}{1.656.550,00} = 84,21 \% = 85 \% \text{ (zaokruženo)}$$

POREZI

Kako je vidljivo iz izračuna, a prema čl. 62. st. 4. Zakona o PDV-u, postotak priznavanja pretporeza zaokružuje se do sljedećega cijelog broja.

Za potrebe usklađenja prije izrade Obrascu PDV za prosinac 2023. godine izračunan je novi postotak prema prometu 2023. godine i iznosi 85 % (zbog pozajmica i najma za stambene potrebe). Da je taj postotak najmanje 98 % ili veći od 98 % (granični postotak), u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine porezni bi obveznik mogao priznati cijelu svotu pretporeza koju je tijekom 2023. godine dijelio i nije priznao.

Prema stajalištu MF KLASA: 410-19/15-01/323, od 20. listopada 2015. godine, porezni obveznik koji je izračunao pravo na odbitak pretporeza u svoti manjoj od 98 % (npr. 97,00013 %), obvezan je u smislu čl. 138. st. 12. Pravilnika o PDV-u podijeliti pretporez pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge. Kada bi izračunani postotak iznosio najmanje 98 % ili prelazio 98 %, porezni obveznik ne bi trebao dijeliti pretporez. To znači da se za potrebe utvrđivanja obveze podjele pretporeza, odnosno postotka prava priznavanja pretporeza, izračunani postotak ne zaokružuje do sljedećega cijelog broja kao kod izračuna postotka za potrebe usklađenja.

Porezni je obveznik u opisanom primjeru priznao pretporez tijekom 2023. godine u 90-postotnoj svoti, a prema usklađenju postotak je 85 %. Kako treba izračunati svotu pretporeza koju porezni obveznik može priznati u konačnom obračunu, pokazuje se u nastavku.

Primjer 1. Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza na kraju 2023. godine – smanjenje pretporeza s 90 % na 85 %

Red. br.	OPIS	%	SVOTA PRETPOREZA U €
1.	Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2023. – stopa od 13 % Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2023. – stopa od 25 %	90 %	35.200,00 110.900,00
2.	Novi izračun postotka priznavanja pretporeza za obrazac PDV za 12. mj. 2023. $35.200,00 \times 100 / 90 = 39.111,11 \times 85 \%$ $110.900,00 \times 100 / 90 = 123.222,22 \times 85 \%$	85 %	33.244,44 104.738,89
3.	RAZLIKA PRETPOREZA – ZA SMANJENJE (1 – 2) – stopa od 13 % – stopa od 25 % UKUPNO:		1.955,56 6.161,11 8.116,67

RRIF - časopis s najvećom nakladom u Hrvatskoj!

Sadržava najviše članaka za praktičnu uporabu, jer su Vam savjetnici za konzultacije svakodnevno na raspolaganju i zato što njegujemo najviše standarde stručnosti.

Knjiženje (u 2023. godini):

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza – usklađenje 13 %	140032	1.955,56	
	Ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza – usklađenje – 25 %	140033	6.161,11	
	Troškovi od naknadno utvrđenog PDV-a na temelju usklađenja postotka u obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine	4678	8.116,67	
	Storno pretporeza na temelju usklađenja – promjene postotka priznavanja pretporeza za obrazac PDV za prosinac 2023.			

Izračunana svota pretporeza koju treba „vratiti“ u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, prosinac 2023., na poziciji III. 2. iznosi 1.955,56 € – PDV 13 %, a na poziciji III. 3. to je 6.161,11 € – 25 %, što je ukupno 8.116,67 €.

Ako bi u opisanom primjeru bila riječ o „dohodašu“ koji vodi poslovne knjige, u Obrascu KPI, s motrišta dohotka, također treba evidentirati svotu pretporeza na temelju usklađenja postotka za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. Izračunanu svotu od 8.116,67 € treba evidentirati u izdatak (stupci 12 i 15), a u Obrascu PDV kako je prethodno navedeno.

Kako treba izračunati i ispraviti svotu pretporeza ako je postotak na kraju 2023. godine veći od onoga koji je korišten tijekom godine, prikazuje sljedeći primjer.

Primjer 2. Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza na kraju 2022. godine – povećanje pretporeza s 88 % na 95 %

Red. br.	OPIS	%	SVOTA PRETPOREZA U €
1.	Postotak priznavanja pretporeza u tjeku 2023. – stopa od 13 % Postotak priznavanja pretporeza u tjeku 2023. – stopa od 25 %	88 %	38.500,00 99.300,00
2.	Novi izračun postotka priznavanja pretporeza za Obrazac PDV za prosinac 2023. $38.500,00 \times 100 / 88 = 43.750,00 \times 95 \%$ $99.300,00 \times 100 / 88 = 112.840,91 \times 95 \%$	95 %	41.562,50 107.198,87
3.	RAZLIKA PRETPOREZA – ZA POVEĆANJE (2 – 1) – stopa od 13 % – stopa od 25 % UKUPNO:		3.062,50 7.898,87 10.961,37

Tijekom 2023. godine porezni je obveznik iz ulaznih računa priznao pretporez u svoti od 88 %. Na kraju godine, a prema prometu tekuće godine, utvrdio je novi postotak koji je 95 %. Izračun svote pretporeza koju treba „vratiti“ u konačnom obračunu i knjiženje daje se u nastavku.

Knjiženje (u 2023. godini):

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza – usklađenje – 13 %	140032	3.062,50	
	Ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza – usklađenje – 25 %	140033	7.898,87	
	Prihodi od naknadno utvrđenog prava na pretporez na temelju usklađenja postotka u obrascu PDV za posljednje razdoblje opor. kalendarske godine	78500		10.961,37
	<i>Naknadno pravo priznavanja pretporeza na temelju usklađenja – promjene postotka priznavanja pretporeza – Obrazac PDV za prosinac 2023.</i>			

Izračunana svota pretporeza koju treba „vratiti“ u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, prosinac 2023., na poziciji III. 2. iznosi 3.062,50 € – PDV 13 %, a na poziciji III. 3. to je 7.898,87 € – 25 %, što je ukupno 10.961,37 €.

Nadalje, u opisanom primjeru kod „dohodaša“, u Obrascu KPI, također treba evidentirati svotu pretporeza na temelju usklađenja postotka za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. Izračunanu svotu od 10.961,37 € treba evidentirati u primitak (stupci 7 i 9), a u Obrascu PDV, kako je prethodno navedeno.

Na opisan način treba provesti usklađenje pretporeza za sve ulazne račune iz 2023. godine po kojima je korištena podjela pretporeza, neovisno o tome o kakvim je rashodima riječ, ulaznim računima za nabavu dugotrajne imovine te računima koji su povezani s nabavom dugotrajne imovine.

Porezni obveznici (mjesečni i tromjesečni) koji imaju obvezu podjele pretporeza, vezano za priznavanje pretporeza u razdoblju do predaje Obrascu PDV za prosinac 2023. godine odnosno u prvom razdoblju oporezivanja sljedeće godine, trebaju postupiti kako je određeno u čl. 138. st. 8. i 9. Pravilnika o PDV-u. **To znači da trebaju za prvo razdoblje oporezivanja tekuće 2024. godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka protekle godine.**

4. NA KOGA SE ODNOSI OBVEZA ISPRAVKA PRETPOREZA ZA GOSPODARSKA DOBRA U 12. OBRASCU PDV

Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se naknadna promjena uvjeta koji su doveli do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno (čl. 64. Zakona o PDV-u i čl. 140., 141. i 142. Pravilnika o PDV-u). **Kada je riječ o nekretninama, primjenjuje se razdoblje od 10 godina, a za ostala gospodarska dobra razdoblje od pet godina. Godišnja svota ispravka pretporeza iznosi 1/5, odnosno 1/10 svote PDV-a koja je bila zaračunana za gospodarska dobra, a provodi se na temelju internog**

obračuna. U čl. 176. t. 15. Pravilnika o PDV-u navedeno je da porezni obveznik koji iskaže podatak pod III. 15. Obrascu PDV, **obavezan je uz prijavu PDV-a priložiti obračun iz kojeg je vidljiv ukupan pretporez, iskorišteno (neiskorišteno) pravo na odbitak pretporeza i iznos smanjenja (povećanja) pretporeza.**

Ispravak pretporeza NE provodi se ako pretporez koji bi se trebao ispraviti **po svakom predmetu dugotrajne imovine – gospodarskom dobru, ne premašuje svotu od 132,72 €** (od 1. siječnja 2024. iznosi 135,00 €). Pritom se gospodarskim dobrima prema čl. 64. st. 3. Zakona o PDV-u smatraju *dobra i usluge koje prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika*. Nadalje, prema čl. 12. st. 3. Zakona o porezu na dobit to su stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 464,53 € (od 1. siječnja 2024. iznosi 665,00 €) i vijek trajanja dulji od godine dana. Napominjemo da računovodstveni standardi ne propisuju prag vrijednosti, nego samo vijek trajanja treba biti dulji od godine dana da bi se imovina smatrala dugotrajnom. Jednako tako, ispravak korištenog pretporeza zbog promjene postotka utvrđenog za odbitak pretporeza NE provodi se **ako ukupna razlika pretporeza po pojedinom dobru ne prelazi 132,72 €, prema čl. 142. Pravilnika o PDV-u** (od 1. siječnja 2024. iznosi 135,00 €). U ovom slučaju misli se na ukupnu izračunanu razliku pretporeza po svakom dobru koju tek treba ispraviti za 1/5 ili 1/10 utvrđene svote ili za više godina.

Prema navedenom, ispravke pretporeza kod gospodarskih dobara u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske 2023. godine treba provesti kod:

- 1) **izlaska ili ulaska iz sustava PDV-a zbog promjene „cenzusa“ – visine ostvarenog prometa (ispod 40.000,00 €)¹ – poduzetnička se djelatnost i dalje obavlja**

***Napomena:** O ispravku PDV-a gospodarskih dobara i zaliha kod izlaska i ulaska u sustav PDV-a može se detaljnije pročitati u časopisu RRiF br. 11/23., str. 100. i u novom Priručniku, Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi, Zagreb, lipanj 2023., str. 28. i 60.*

- 2) **prenamjene korištenja dugotrajne imovine** (npr. obavljanje oporezive djelatnosti u 2022. godini, a potom oslobođene u 2023. godini – iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u i obratno)
- 3) **promjena postotka utvrđenog za odbitak pretporeza – odnosi se na porezne obveznike koji obavljaju oporezive isporuke i isporuke oslobođene PDV-a** (npr. u 2023. za dugotrajnu imovinu nabavljenu u razdoblju od 2019. godine, a za nekretnine nabavljene u razdoblju od 2014. godine)
- 4) **isporuke gospodarskih dobara ako je pretporez djelomično korišten pri nabavi.**

¹ Prema čl. 18. Prijelaznih i završnih odredbi Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 114/23., dalje: Izmjena Zakona o PDV-u), prag za ulazak u sustav PDV-a od 1. siječnja 2024. godine iznosi 40.000,00 € bez PDV-a, a jednako tako i za izlazak iz sustava PDV-a.

POREZI

Ističemo da se izuzimanje dobara – dugotrajne imovine za **privatne potrebe članova društva** ne smatra prenamjenom dobara, nego **prometom**, prema čl. 4. st. 1. t. 1. i čl. 7. Zakona o PDV-u, koji podliježe oporezivanju. Osnovica za obračun PDV-a je tržišna cijena dobra u trenutku izuzimanja.

4.1. ISPRAVAK PRETPOREZA PRI PRELASKU NA PROMETE OSLOBOĐENE PDV-a

I pri prelasku na promete oslobođene PDV-a porezni obveznik treba provesti ispravak pretporeza za nabavljenu dugotrajnu imovinu za koju je pri nabavi koristio pretporez, što se pokazuje u nastavku.

Primjer 3. Izračun svote ispravka pretporeza zbog prenamjene nekretnine – najam za stambene potrebe u 2023. godini

Porezni je obveznik nabavio nekretninu u kolovozu 2019. godine i priznao pretporez (po stopi od 25 %) u svoti od 198.910,80 kn (26.400,00 €, primjena fiksnog tečaja konverzije, 1 € = 753450 kn). Tijekom 2023. godine nekretninu više ne iznajmljuje drugom poreznom obvezniku za potrebe obavljanja djelatnosti, nego prostor iznajmljuje fizičkoj osobi (dio godine) za potrebe trajnog stanovanja (čl. 73. st. 2. Pravilnika o PDV-u). Najam za stambene potrebe, prema čl. 40. st. 1. t. 1.) Zakona o PDV-u, oslobođen je PDV-a i porezni obveznik treba za 2023. godinu ispraviti 1/10 korištenog pretporeza (neovisno o tome što je najam bio samo dio godine).

Svota pretporeza koju treba ispraviti izračunava se ovako: 26.400,00 €: 10 = 2.640,00 €.

Izračunanu svotu ispravljenog pretporeza treba iskazati u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine na poziciji III. 15. s predznakom minus (-). Ako će i u drugim godinama (do 2028. kada istječe 10 godina od godine korištenja pretporeza) porezni obveznik iznajmljivati nekretninu za stambene potrebe, svake godine u 12. Obrascu PDV treba provesti ispravak za 1/10. Međutim, ako će se u nekim godinama nekretnina iznajmljivati za poslovni najam ili će se njome porezni obveznik koristiti za neku drugu oporezivu djelatnost, ispravak ne treba provesti.

Ispravak pretporeza smatra se rashodom poreznog obveznika i ne utječe na visinu troška nabave dugotrajne imovine, a knjiženje poslovnog događaja treba provesti kako slijedi.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi naknadno utvrđenih poreza (PDV)	4678	2.640,00	
	Ispravci pretporeza zbog prenamjene dobara	140031	2.640,00	
	Za provedeni ispravak pretporeza zbog prenamjene nekretnine za stambene potrebe u 2023.			

„Dohodaš“ će u opisanom primjeru izračunanu svotu evidentirati također u Obrascu PDV, a u Obrascu KPI u izdatke u svoti od 2.640,00 € – stupci 12. i 15.

Napominjemo da ispravak korištenog pretporeza treba provesti i ako porezni obveznik izlazi iz sustava PDV-a 1. siječnja 2024. godine, a ne samo zbog prenamjene nekretnine za stambene potrebe. Tada bi za prethodno opisani primjer ispravak trebalo provesti za cijelo preostalo razdoblje, odnosno za pet godina (od 2024. do 2028.). Međutim, ako porezni obveznik ne izlazi iz sustava PDV-a, ali je u 2023. godini obavljao oporezive i oslobođene promete, ispravak treba provesti samo za onu dugotrajnu imovinu za koju se može utvrditi da služi isključivo za obavljanje oslobođenih isporuka, a ispravak PDV-a treba provesti u posljednjem razdoblju oporezivanja u kalendarskoj godini – Obrazac PDV za prosinac 2023. godine.

Prema čl. 176. t. 15. Pravilnika o PDV-u, porezni obveznik treba posebno izračunati svotu ispravka pretporeza za svako pojedinačno gospodarsko dobro i taj obračun priložiti uz poreznu prijavu koju podnosi PU-u. Iz obračuna mora biti vidljiva ukupna svota pretporeza, iskorišteno odnosno (neiskorišteno) pravo na povrat pretporeza i svota smanjenja odnosno povećanja prava na pretporez. U prijavi PDV-a ispravak pretporeza treba navesti pod III.15.

Ako porezni obveznik prema priloženom obračunu iskaže obvezu PDV-a, na rednom broju III.15. Obrasca PDV bit će iskazan podatak o svoti ispravka pretporeza s predznakom minus (-). Tako će u prijavi PDV-a, koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja, iskazati ukupno manje pravo na pretporez i platiti će svoju obvezu prema državnom proračunu. Kada porezni obveznik ima pravo na povrat dijela pretporeza odnosno kada od države potražuje dio pretporeza, tada u Obrascu PDV iskazuje svotu ispravka s predznakom plus (+).

Za ostalu dugotrajnu imovinu koja je nabavljena u 2023. godini i koja je korištena za oporezive i oslobođene promete (porezni obveznik ne izlazi iz ustava PDV-a), ispravak za 1/5 ili 1/10 porezni obveznik treba provesti u Obrascu PDV za prosinac 2024. godine, a u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine treba provesti samo usklađenje. No, za dugotrajnu imovinu koja je nabavljena u prethodnim godinama, a u 2023. godini korištena je za oporezive i oslobođene promete, ispravak za 1/5 ili 1/10 treba provesti u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine.

4.2. OBVEZE POREZNIH OBVEZNIKA U 2023. GODINI KOJI OBAVLJAJU OSLOBOĐENE ISPORUKE IZ ČL. 39. ZAKONA O PDV-U

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 121/19.), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2020. godine, brisan je čl. 39. st. 3. Zakona o PDV-u.

To znači da su za trgovačka društva – obveznike PDV-a od navedenog datuma isporuke dobara i usluga iz čl. 39. st. 1. t. b), g), h), i), l), m) i n) Zakona o PDV-u oslobođene PDV-a neovisno o pravnom obliku poduzetnika koji obavlja navedene isporuke i neovisno o tome jesu li osnovane radi stjecanja dobitka te isplaćuju li dobitak ili ne (primjerice stomaološka društva i dr.).

To za njih znači da NE mogu priznavati pretporez iz ulaznih računa još od 1. siječnja 2020. godine (koji se odnose na oslobođene isporuke) te da trebaju ispraviti korišteni pretporez za nabavljenu dugotrajnu imovinu u proteklom razdoblju od 5 godina, odnosno 10 godina ako je riječ o nabavi nekretnina, ako je pri nabavi korišten pretporez. Napominjemo da primjena navedenog oslobođenja nije bila mogućnost nego obveza poreznog obveznika.

Ministarstvo financija dalo je stajalište *KLASA: 410-19/19-02/341, od 13. prosinca 2019. godine – Oslobođenje od plaćanja PDV-a za određene djelatnosti od javnog interesa*, u kojemu se, s motrišta PDV-a, objašnjava postupanje tih poreznih obveznika. Posebno se ističe da porezni obveznici NISU morali izići iz sustava PDV-a u 2020., 2021., 2022. i dalje, iako će u tim godinama ostvariti oporezive isporuke u svoti manjoj od 39.816,84 € (u 2023. 40.000,00 €) ili ih uopće neće obavljati. Tako će se i obveza ispravka pretporeza na nabavljena gospodarska dobra moći ispravljati svake godine u 12. PDV-obrascu samo za 1/5 ili 1/10 korištenog pretporeza ili će pretporez ispravljati u postotku od 1/5 ili 1/10 ako će s tom imovinom obavljati oporezive i oslobođene isporuke.

Postupanja u opisanoj poreznoj situaciji u 2023. godini za te porezne obveznike ovisi o tome jesu li već izišli iz sustava PDV-a ili će iz sustava PDV-a izići neku drugu godinu. Moguće je također (prema navedenom stajalištu) da ostanu u sustavu PDV-a sljedećih nekoliko godina neovisno o tome što će obavljati samo oslobođene isporuke, sve dok ne „vrate“ pretporez koji su koristili pri nabavi.

Jednako je tako moguće da ti porezni obveznici u sljedećim godinama obavljaju oporezive i oslobođene isporuke unutar svoje registrirane djelatnosti. U tom slučaju ispravak treba provesti u visini utvrđenog postotka korištenja pretporeza (*pro rata* na temelju ostvarenog prometa u 2023. godini). Ispravak se provodi na temelju internog obračuna, ali opet samo za određeni postotak 1/5 odnosno 1/10 pretporeza koji se odnosi na tu godinu. U sljedećoj je godini moguće da će odnos oporezivih i oslobođenih isporuka biti drukčiji, a time i *pro rata* pa i ispravak pretporeza treba provesti u skladu s postotkom utvrđenim za tu godinu.

Primjer izračuna postotka priznavanja pretporeza na kraju godine daje se u t. 3.2., a primjer ispravaka pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza u t. 4.3. Napominjemo da se postotak priznavanja pretporeza ne treba primjenjivati ako se nabavljeno dobro ili usluga odnosi (i točno se zna) na oporezive isporuke. Jednako tako, ako je riječ o nabavi koja se isključivo odnosi na oslobođene isporuke, pretporez se ne može koristiti.

Porezne obveze navedenih obveznika ovisit će o tome obavljaju li samo oslobođene isporuke ili oslobođene i oporezive isporuke te su u praksi moguće različite porezne situacije.

Napomena: O mogućim poreznim situacijama i obvezi ispravka pretporeza navedenih poreznih obveznika može se detaljno pročitati u časopisu RRiF br. 2/20., str. 53. i 12/20., str. 147.

4.3. ISPRAVAK ZBOG PROMJENE POSTOTKA ZA PRIZNAVANJE PRETPOREZA

Obveza ispravka pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza proizlazi iz čl. 140. st. 7. Pravilnika o PDV-u gdje je navedeno: *Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se i promjena postotka iz čl. 62. st. 4. Zakona utvrđenog za odbitak pretporeza za gospodarska dobra koja se koriste za obavljanje oporezivih isporuka.*

Navedenim postupkom treba ispraviti dio pretporeza u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja u kalendarskoj godini (za prosinac 2023. godine) za dugotrajnu imovinu za koju od početka uporabe kada je dobro nabavljeno ili proizvedeno, ili od razdoblja od kada je odbijen pretporez do kraja razdoblja oporezivanja nije prošlo 5 odnosno 10 godina. Ispravak se za dugotrajnu imovinu provodi za 1/5 (oprema) ili 1/10 (ako je riječ o nekretnini) koja je nastala zbog promjene postotka utvrđenog za odbitak pretporeza.

Za te potrebe, odnosno za ispravak pretporeza u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine, porezni obveznici trebaju popisati svu nabavljenu dugotrajnu imovinu te korišteni pretporez, i to za nekretnine koje su nabavljene od 2014. godine, a za ostalu dugotrajnu imovinu od 2019. godine. Tada pojedinačno za svako gospodarsko dobro treba izračunati koliko iznosi svota pretporeza za ispravak. Ako je pojedinačna svota koju bi trebalo ispraviti manja od 132,72 € po dobru dugotrajne imovine (misli se na cijelu svotu ispravka, a ne na jednu petinu / desetinu), u skladu s čl. 142. Pravilnika o PDV-u za tu imovinu NE treba provesti ispravak pretporeza.

Primjer 4. Izračun svote ispravka pretporeza za dugotrajnu imovinu zbog promjene postotka priznavanja pretporeza – pri nabavi korišten pretporez 50 % – izračun po godinama

Porezni je obveznik nabavio stroj u lipnju 2022. godine u svoti od 340.700,00 kn bez PDV-a (45.218,66 €, primjena fiksnog tečaja konverzije, 1 € = 753450 kn) i priznao pretporez (po stopi od 25 %) u visini od 50 % ukupno zaračunanog pretporeza. Ukupna svota pretporeza je 85.175,00 kn (11.304,66 €), a pri nabavi je priznato 42.587,50 kn (5.652,33 €). Na kraju 2022. godine pri usklađenju utvrđen je postotak 60 % i još je priznato 10 % pretporeza, odnosno 8.517,50 kn (ukupno za 2022. = 51.105,00 kn / 6.782,80 €). Naime, u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine (prosinac 2022.) najprije je trebalo provesti usklađenje, a u sljedećim godinama u prosincu za 2023., 2024., 2025. i 2026. godine (odnosno u zadnjem razdoblju oporezivanja za navedene godine) treba provesti ispravak ovisno o utvrđenom postotku priznanja pretporeza za svaku godinu. Ispravak se za svaku godinu provodi kao razlika PDV-a korištenog u prvoj godini (nakon usklađenja) u odnosu na tekuću godinu i izračunani novi postotak u zadnjem razdoblju oporezivanja. Izračun se može provesti na nekoliko različitih načina, pri čemu se u izračunu može početi od 1/5 korištenog pretporeza ili se može računati na temelju ukupne svote pretporeza koju nakon izračuna treba podijeliti na 5.

U nastavku se daje primjer izračuna svote za ispravak pretporeza po godinama:

POREZI

God.	OPIS	% PRETPOREZA	SVOTA PRETPOREZA	
			kn	€
2022.	Pretporez iz ulaznog računa	100 %	85.175,00	11.304,67
2022.	Priznati pretporez pri nabavi	50 %	42.587,50	5.652,33
2022.	Ukupno priznati pretporez u Obrascu PDV za prosinac 2022. (nakon provedenog usklađenja)	60 %	51.105,00	6.782,80
2023.	Izračun pretporeza za 2023. $6.782,80 \times 100 / 60 = 11.304,67 \times 80 \% = 9.043,73 - 6.782,80 = 2.260,93 : 5 = 452,19$ ili $11.304,67 \times 80 \% = 9.043,73 - 6.782,80 = 2.260,93 : 5 = 452,19$	80 %	-	+ 452,19
2024.	Izračun pretporeza za 2024. $11.304,67 \times 70 \% = 7.913,27 - 6.782,80 = 1.130,47 : 5 = 226,09$	70 %	-	+ 226,09
2025.	Izračun pretporeza za 2025. $11.304,67 \times 50 \% = 5.652,34 - 6.782,80 = - 1.130,46 : 5 = - 226,09$	50 %	-	- 226,09
2026.	Izračun pretporeza za 2026. $11.304,67 \times 90 \% = 10.174,20 - 6.782,80 = 3.391,40 : 5 = 678,28$	90 %	-	+ 678,28

Napomena: Ispravak se ne treba provesti ako je ukupna svota (ne 1/5) koja se treba ispraviti manja od 132,72 €. Kako je u opisanom primjeru ta svota uvijek veća, za svaku se godinu treba provesti ispravak, ali je u nekim godinama pozitivan, dok je u drugima negativan („vraća“ se ili se „plaća“). To znači da treba voditi računa o predznaku pri evidentiranju u Obrascu PDV za prosinac pod III. 15. za svaku godinu za koju se provodi ispravak. Predznakom plus (+) koristi se kada se može iskoristiti svota pretporeza, a predznakom minus (-) ako se ne može iskoristiti (smanjuje se pretporez na poziciji III. Obrasca PDV za prosinac).

Svaka daljnja promjena postotka za razmjerni odbitak pretporeza utvrđena u sljedećim razdobljima oporezivanja (2027. godina i dalje) neće imati više utjecaj na ispravak pretporeza za nabavljeno gospodarsko dobro.

Knjiženje ispravka u 2023. godini:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Pretporez – 25 % Prihodi od naknadno utvrđenog prava na pretporez na temelju provedenog ispravka u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine Za provedeni ispravak pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza u 2023. godini	140012 7850	452,19	452,19

Ispravljeni pretporez u svoti od 452,19 € u 2023. godini zbog promjene postotka priznavanja pretporeza treba u opisanom primjeru evidentirati u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine s predznakom plus (+) pod III. 15. I obrtnici „dohodaši“ trebaju ispravak evidentirati u Obrascu PDV, ali i u Obrascu KPI – stupci 7. i 9.

Primjer 5. Izračun svote ispravka pretporeza za dugotrajnu imovinu nabavljenu u prošlim razdobljima oporezivanja zbog promjene postotka priznavanja pretporeza u 2023. godini

Porezni je obveznik nabavio nekretninu u siječnju 2018. godine i priznao pretporez u cijelosti (po stopi od 25 %) u svoti od 231.309,15 kn (30.700,00 €,

primjena fiksnog tečaja konverzije, 1 € = 753450 kn). Do 2023. godine imao je samo oporezive promete (bez podjele pretporeza), međutim, na temelju ostvarenog prometa u 2023. godini utvrđuje se postotak priznavanja pretporeza koji iznosi 85 %. Porezni obveznik treba izračunati svotu za ispravak pretporeza kao 1/10 razlike pretporeza koji je priznat u 2018. godini u odnosu na pretporez koji je utvrđen u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine (prosina 2023. godine) u visini 85 %. Izračun se pokazuje u nastavku, a izračunanu svotu ispravljenog pretporeza treba iskazati u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine na poziciji III. 15. s predznakom minus (-).

Red. br.	OPIS	% PRETPOREZA	SVOTA PRETPOREZA U €
1.	Postotak priznavanja pretporeza u 2018. godini	100 %	30.700,00
2.	Novi izračun postotka priznavanja pretporeza za prosinac 2023. $= 30.700,00 \times 85 \%$	85 %	26.095,00
3.	RAZLIKA PRETPOREZA – ZA SMANJENJE (1 – 2)		4.605,00
4.	1/10 RAZLIKE PRETPOREZA ZA ISPRAVAK		460,50

Iz izračuna je vidljivo da je ukupna razlika za ispravak veća od 132,72 €, odnosno u našem primjeru iznosi ukupno 4.605,00 €. U Obrascu PDV za prosinac 2023. godine treba ispraviti samo 1/10 koja je 460,50 €.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ispravak pretporeza – 25 % zbog promjene postotka priznavanja pretporeza Troškovi naknadno utvrđenih poreza na temelju usklađenja postotka za prosinac 2023. Ispravak pretporeza nabavljene dugotrajne imovine – promjena postotka priznavanja pretporeza u 2023. – za ispravak u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine, prosinac 2023.	140032 4676	460,50 460,50	

Obrtnici „dohodaši“ trebaju evidentirati izračunanu svotu u Obrascu KPI u izdatke (stupci 12. i 15).

Obveza ispravka pretporeza zbog promjene postotka u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine ne odnosi se na nabavljenu dugotrajnu imovinu u 2023. godini. Za tu imovinu nabavljenu u 2023. treba na kraju 2023. godine provesti samo usklađenje korištenog postotka tijekom godine i onog koji će se izračunati prema prometu 2023. godine. Ispravak za tu dugotrajnu imovinu treba provesti u zadnjem razdoblju oporezivanja za 2024. – prosinac, u dijelu koji se odnosi na razliku stope priznavanja pretporeza iskazanu u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine (prema usklađenju) i nove stope koja će se tek utvrditi na temelju ostvarenog prometa u 2024. godini.

5. ZAKLJUČIVANJE POREZNIH EVIDENCIJA – KNJIGE I-RA I U-RA I POVEZANOST S KNJIGOVODSTVENIM RAČUNIMA

Za izradu Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, kao pripremu za sastavljanje obrasca, porezni obveznici trebaju uskladiti i zaključiti sve porezne i knjigovodstvene evidencije.

Obveza zaključivanja (zbrajanja) poreznih evidencija, knjige I-RA i U-RA proizlazi iz čl. 166. st. 1. Pravilnika o PDV-u. Knjige izdanih i primljenih računa zaključuju se za svaku kalendarsku godinu i pri prestanku poslovanja. Zaključivanje je zapravo upisivanje kumulativnih zbrojeva osnovica i iskazanog PDV-a kao obveze ili pretporeza. Zaključivanjem knjiga za 2023. godinu porezni obveznici trebaju ustrojiti i otvoriti nove knjige koje se odnose na 2024. godinu.

Za kontrolu iskazanih podataka treba obvezno koristiti i podatke iz knjigovodstvenih evidencija, a prema RRiF-ovu računskom planu to su podatci iskazani na analitičkim računima sintetičkih računa 140 i 240, osim 1407, 1408 i 2407.

Prema RRiF-ovu računskom planu, obvezu ili potraživanje za PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine treba knjžiti na sljedećim računima:

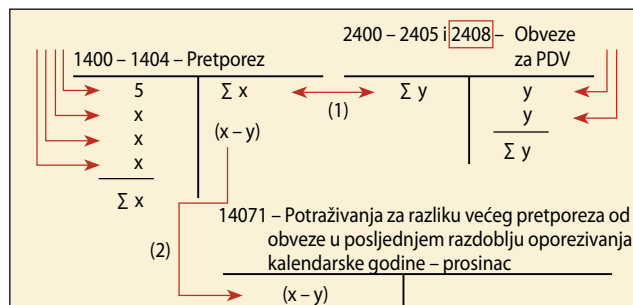
14071 – Potraživanja za razliku većeg pretporeza od obveze u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine

24071 – Obveze za razliku poreza i pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine.

6. UTVRĐIVANJE OBVEZE PDV-a U POSLJEDNJEM RAZDOBLJU OPOREZIVANJA KALENDARSKJE GODINE U RAČUNOVODSTVENIM EVIDENCIJAMA – PREMA IZDANIM RAČUNIMA

Shematski prikaz saldiranja pretporeza i poreza za porezne obveznike „dobitaše“ koji utvrđuju obvezu PDV-a prema izdanim računima, za porezno razdoblje, može se prikazati ovako:

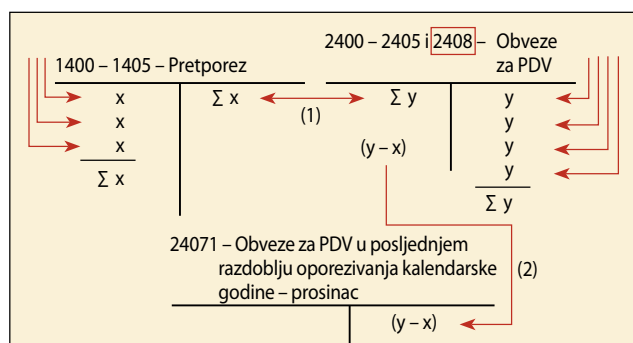
Knjiženje: Pretporez je veći od obveze



Knjižne oznake:

- (1) Prijenos ukupne porezne obveze za isporuke tijekom razdoblja oporezivanja – prosinac
 - (2) Prijenos razlike – više priznatog pretporeza u odnosu na ukupnu poreznu obvezu u razdoblju oporezivanja – prosinac
- (X - Y) Označava više priznati pretporez nego li je bila ukupna porezna obveza u razdoblju oporezivanja – prosinac

Knjiženje: Obveza je veća od pretporeza



Knjižne oznake:

- (1) Prijenos manje svote pretporeza po svim ulaznim računima tijekom razdoblja oporezivanja – prosinac
 - (2) Prijenos više obračunane porezne obveze u odnosu na pretporez tijekom razdoblja oporezivanja – prosinac
- (Y - X) Označava više obračunanu poreznu obvezu u odnosu na pretporez u razdoblju oporezivanja – prosinac

U nastavku se daje primjer utvrđivanja porezne obveze na Obrascu PDV u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine, odnosno za prosinac 2023. godine za poreznog obveznika, trgovačko društvo TONI d.o.o., Zagreb, Sunčana cesta 55.

Pretpostavimo da je porezni obveznik iz našeg primjera za studeni 2023. godine iskazao veći pretporez u svoti od 5.320,00 € koji je ostavio za podmirenje obveza sljedećih razdoblja oporezivanja. Knjiženje u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – za prosinac 2023. godine treba provesti na sljedeći način (prikazuje se samo nekoliko promjena te PDV koji proizlazi iz usklađenja i ispravka).

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obveza za PDV 25 %	240012	3.310,00	
	Obveze za PDV po nezaračunanim isporukama – 25 %	24032	3.310,00	
	Za storniranje PDV-a			
2.	Pretporez – 13 % (iz ulaznih računa i usklađenje)	140011		2.915,50
	Pretporez – 25 % (iz ulaznih računa i usklađenje)	140012		6.225,00
	Pretporez – ispravak zbog promjene postotka priznavanja pretporeza	140032		5.550,00
	Potraživanje za razliku većeg pretporeza od obveze za razdoblje oporezivanja – studeni 2023.	14070		5.320,00
	Potraživanja za razliku većeg pretporeza od obveze za posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – prosinac 2023. Za saldiranje obveze PDV-a i pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja 2023.	14071	8.910,50	

Iz prvog je knjiženja vidljivo da je porezni obveznik na temelju izdanog računa u prosincu iskazao obvezu za PDV koju je odmah i stornirao jer je obvezu za PDV već iskazao u studenome 2023. godine kada je dobra isporučio.

Svotu preplate PDV-a iz prosinca 2023. godine (kao i za preplate tijekom godine) porezni obveznik može iskoristiti za namirenje obveze PDV-a za neka sljedeća ili tekuća razdoblja oporezivanja 2024. godine te drugih poreznih obveza ili doprinosa.

Da je porezni obveznik TONI d.o.o. utvrdio obvezu za PDV za prosinac 2023. godine, trebao bi svotu PDV-a uplatiti najkasnije do 31. siječnja 2024. godine. U protivnom, za kašnjenje u plaćanju treba obračunati zakonsku zateznu kamatu i uplatiti ju također na isti uplatni račun kao i PDV – državni proračun RH. Svotu zatezne kamate ne treba evidentirati u mjesečnom (tromjesečnom) Obrascu PDV.

Iz primjera knjiženja poreznog obveznika TONI d.o.o. vidi se da je porezni obveznik za razdoblje oporezivanja – prosinac 2023. godine, za koje treba predati Obrazac PDV do 20. siječnja 2024. godine, ostvario razliku većeg pretporeza od obveze koji je iskazan na računu 14070. Završnim je knjiženjem samo zbrojen pretporez s računa 14070, 140011 i 140012, a smanjen za storno pretporeza po računu 140032 – *Ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza u tijeku 2023.* Potraživanje za razliku većeg pretporeza od obveze u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – prosinac 2023. godine, na računu 14071 time je povećano i iznosi 8.910,50 €.

To je ujedno i stanje na dan 31. prosinca 2023. godine koje porezni obveznik treba imati iskazano u svojim knjigovodstvenim evidencijama.

7. OBRAZAC PDV ZA POSLJEDNJE RAZDOBLJE OPOREZIVANJA KALENDARSKJE GODINE – PROSINAC 2023. GODINE

Način ispunjavanja Obrasca PDV te podatke koje treba sadržavati propisuju čl. 174. – 178. Pravilnika o PDV-u. Kako je vidljivo iz prethodnog primjera

knjiženja, porezni je obveznik u prosincu 2023. godine ostvario veći pretporez od obveze PDV-a u svoti od 3.590,50 €. Međutim, na temelju uvida u poreznu karticu obveznika, i to prije predaje Obrasca PDV za prosinac 2023., utvrđena je također pretplata – pretporez iz studenoga 2023. godine u svoti od 5.320,00 € (što odgovara podatku evidentiranom u knjigovodstvu).

Napomena: Primjer ispunjenog Obrasca PDV i utvrđivanja obveze PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine – prosinac 2023. godine može se vidjeti u novom Priručniku, Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi, Zagreb, lipanj 2023., str. 907.

U vezi s ispunjavanjem pozicija Obrasca PDV napominjemo:

- pozicija IV. Obrasca PDV – uvijek je stvarni podatak II. (Oporezive transakcije – ukupno) – III. (Obračunani pretporez – ukupno)
- podatak ispod Obrasca PDV je podatak pod IV. ispravljen za stanje na poreznoj kartici PU
- ako je povrat pod IV. i povrat iz prethodnog razdoblja oporezivanja (zbraja se IV. i povrat koji stoji na kartici) ⇔ evidentira se u kućici ispod Obrasca PDV
- ako je obveza pod IV. i obveza iz prethodnog razdoblja oporezivanja ⇔ zbraja se i plaća
- ako je povrat pod IV., a preplata na poreznoj kartici ⇔ prebija se i npr. ako ostaje još preplate, evidentira se u kućici ispod Obrasca PDV ⇔ ako je obveza PDV-a veća od preplate, plaća se.

To u našem primjeru, za poreznog obveznika TONI d.o.o., znači da treba zbrojiti preplatu iz studenoga i prosinca te ukupno potraživanje za razliku većeg pretporeza od obveze u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – prosinac 2023. godine iznosi 8.910,50 €.

8. UTVRĐIVANJE OBVEZE PDV-a U 12. OBRASCU PDV ZA OBVEZNIKE KOJI UTVRĐUJU OBVEZU PREMA NAPLAĆENIM NAKNADAMA

Obveza sastavljanja Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine (prosina 2023. godine) odnosi se i na porezne obveznike koji utvrđuju obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama. Riječ je o „dobitašima“ i „dohodašima“ koji su na temelju ostvarenih isporuka dobara i usluga u prethodnoj godini, u svoti manjoj od 2.000.000,00 €, dali izjavu PU-u da žele utvrđivati obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama.

I ta će skupina poreznih obveznika predati Obrazac PDV za prosinac 2023. godine najkasnije do 20. siječnja 2024. godine. Radi osiguranja podataka o naplaćenim i plaćenim naknadama, ti su porezni obveznici, prema čl. 125.k st. 3. Zakona o PDV-u, trebali u Knjigama U-RA i I-RA, odnosno na drugi odgovarajući način, iskazati naplaćene i plaćene račune.

Međutim, napominjemo da ta skupina poreznih obveznika, prema čl. 125.j) Zakona o PDV-u, za određene promete ne primjenjuje načelo blagajne. Primjerice, to su isporuke dobara unutar EU-a, stjecanje dobara unutar EU-a, usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u, isporuke iz čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u, uvoz dobara, izvoz dobara i dr.

To znači da u navedenim poreznim situacijama za poreznog obveznika koji utvrđuje obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama („dohodaši“ i „dohoditaši“), porezna obveza nastaje neovisno o plaćanju računa. Jednako tako, ali samo u tim prometima, uz zadovoljenje propisanih uvjeta, ti porezni obveznici imaju pravo i na pretporez. Za ostale promete u tuzemstvu ostvaruju pravo na pretporez tek kada je isporučitelju plaćen račun, odnosno nastaje im obveza za PDV kada im je kupac platio isporučeno dobro ili uslugu. Postupak sastavljanja Obrasca PDV jednak je kao i za druge obveznike PDV-a.

9. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Napominjemo da porezni obveznici koji su u tijeku godine imali povrat PDV-a strancima u putničkom prometu, u skladu s čl. 45. st. 2. Zakona o PDV-u, uz Obrazac PDV koji se predaje za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine trebaju, u skladu s odredbom čl. 115. Pravilnika o PDV-u, priložiti evidenciju računa o dobrima prodanim strancima, odnosno Obrazac PDV-F.

Pravo povrata PDV-a uračunanog u računima za dobra kupljena u tuzemstvu u okviru putničkog prometa, prema odredbama navedenih članaka Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u mogu ostvariti samo putnici odnosno kupci koji na području EU-a nemaju prebivalište ni uobičajeno boravište, što **dokazuju putovnicom ili osobnom iskaznicom**. Pritom otpremu ili prijevoz dobara iz EU-a u okviru putničkog prometa mogu obaviti sami putnici ili netko drugi u njihovo ime. Pravo povrata PDV-a odnosi se na sva kupljena dobra u RH (nova i korištena), osim goriva, i ne može se ostvariti za usluge obavljene putnicima odnosno kupcima u okviru putničkog prometa u RH.

Da bi putnik ostvario pravo na povrat PDV-a, treba ispuniti uvjete propisane čl. 45. st. 2. Zakona o PDV-u i čl. 110. st. 2. Pravilnika o PDV-u (kupac nije iz EU-a, vrijednost kupljenih dobara s PDV-om veća je od 98,21 €, ovjereni Obrazac PDV-P i dr.)

Napomena: Detaljnije o povratu PDV-a iz RH kupcima iz trećih zemalja u okviru putničkog prometa može se vidjeti u novom Priručniku, Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi, Zagreb, lipanj 2023., str. 633.

Jednako tako napominjemo, iako obveza nije povezana s predajom Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine, da porezni obveznici koji prodaju dobra i usluge na daljinu osobama koje nisu porezni obveznici u EU-a i nisu prešli propisan prag isporuka od 10.000,00 € bez PDV-a tijekom 2023. godine, trebaju do 20. siječnja 2024. godine dostaviti Obrazac e-trgovina – Pregled telekomunikacijskih usluga, radio i tv emitiranja i elektronički obavljenih usluga te isporuka dobara na daljinu osobama koje nisu porezni obveznici u EU-u.

Međutim, ako je porezni obveznik tijekom tekuće godine obavio isporuke iz čl. 26.a st. 2. Zakona o PDV-u u vrijednosti većoj od 10.000,00 €, bio je obavezan podnijeti Obrazac e-trgovina najkasnije u roku od 8 dana od dana kada je obavio isporuku kojom je prešao prag od 10.000,00 €. Nakon toga trebao je donijeti odluku hoće li se registrirati u svakoj zemlji članici EU-a u koju isporučuje dobra na daljinu ili usluge, ili će se odlučiti za primjenu posebnog postupka oporezivanja u RH. **Obrazac je sastavni dio Pravilnika o PDV-u i predaje se putem aplikacije za elektroničku predaju Obrasca e-trgovina.**

Napomena: Detaljnije o primjeni posebnih postupaka i predaji Obrasca e-trgovina može se vidjeti u novom Priručniku, Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi, Zagreb, lipanj 2023., str. 1003.



Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač.

UDK 336.1

Porezno motrište izvoza dobara iz drugih zemalja članica EU-a

Osim na području Republike Hrvatske (dalje: RH) hrvatski porezni obveznici mogu obavljati izvoz dobara u treće zemlje u drugim zemljama članicama Europske unije (dalje: EU). Autorica u članku obrazlaže porezno motrište izvoza dobara hrvatskih poreznih obveznika iz drugih zemalja članica EU-a u treće zemlje ovisno o tome je li hrvatski porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u zemlji članici iz koje se obavlja izvoz ili ne. Navedeno objašnjava na primjerima iz poslovne prakse.

1. UVOD

Porezno motrište izvoza dobara u vezi s porezom na dodanu vrijednost (dalje: PDV) uređuje Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (dalje: PDV Direktiva). Odredbe navedene Direktive ugrađene su u nacionalne zakone o oporezivanju PDV-om u svih 27 zemalja članica EU-a. Prema odredbi čl. 146.

st. 1. Direktive o PDV-u države članice obvezne su od plaćanja PDV-a izuzeti sljedeće transakcije:

- a) isporuku robe koju na odredište izvan EU-a otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime
- b) isporuku robe koju na odredište izvan EU-a otprema ili prevozi kupac ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju

tih država članica, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu

- c) isporuku robe ovlaštenim tijelima koja ih izvoze izvan EU-a u okviru njihovih humanitarnih, dobrotvornih ili obrazovnih aktivnosti izvan EU-a
- d) isporuku usluga koje se sastoje od rada na pokretnoj imovini koja je stečena ili uvezena radi obavljanja tog rada unutar EU-a i koju izvan EU-a otprema ili prevozi dobavljač, kupac ako nema poslovni nastan na teritoriju država članica ili netko drugi u ime jednog od njih
- e) isporuku usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije, ali isključujući isporuku usluga izuzetih u skladu s čl. 132. i 135. Direktive o PDV-u, kada su one izravno povezane s izvozom ili uvozom robe koja je obuhvaćena čl. 61. i čl. 157. st. 1. t. (a) Direktive o PDV-u.

Prema odredbi čl. 147. Direktive o PDV-u kao dokaz o izvozu može poslužiti račun ili neki drugi dokument, koji mora potvrditi carinarnice izvoza iz Zajednice. U skladu s navedenim odredbama Direktive o PDV-u, izvoz dobara iz zemalja članica EU-a smatra se isporukom koja je oslobođena PDV-a ako su ispunjeni svi prethodno navedeni uvjeti. Svaka od 27 zemalja članica ugradila je odredbe navedene Direktive o PDV-u u nacionalne propise o oporezivanju PDV-om.

U RH izvozne isporuke dobara oslobođene su PDV-a prema čl. 45. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon o PDV-u).¹ Hrvatski porezni obveznici mogu izvoz dobara osim u RH obavljati i u drugim državama članicama EU-a, a u tom slučaju treba primijeniti propise o oporezivanju PDV-om u drugoj zemlji članici EU-a u kojoj se izvoz obavlja. U većini država članice EU-a to uključuje i obveznu registraciju za potrebe PDV-a u toj državi članici. U nastavku članka autorica obrazlaže porezno motrište izvoza dobara hrvatskih poreznih obveznika u drugim zemljama članicama EU-a i daje tablične prikaze postupanja koja su vezana za registraciju za potrebe PDV-a u drugim državama članicama EU-a.

2. REGISTRACIJA ZA POTREBE PDV-a STRANIH POREZNIH OBVEZNIKA PRI IZVOZU DOBARA IZ DRUGIH ZEMALJA ČLANICA EU-a

Poduzetnici koji nemaju sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu na području neke države članice EU-a, a koji na području te države planiraju obavljati izvozne isporuke, trebaju prije obavljanja navedenih transakcija zatražiti informacije od poreznih vlasti tih zemalja imaju li obvezu registracije za potrebe PDV-a radi obavljanja izvoza iz drugih zemalja članica EU-a. Pri tome je prema zahtjevima Direktive o PDV-u važno i utvrđivanje mjesta isporuke dobara.

Prema čl. 31. Direktive o PDV-u mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju ili ne prevoze, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u vrijeme isporuke. Međutim, ako se isporučena dobra otprema ili prevozi isporučitelj, korisnik ili treća osoba, mjestom isporuke, u skladu s čl. 32. Direktive o PDV-u, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u vrijeme početka otpreme ili prijevoza dobara do kupca.

Iznimno od odredaba čl. 32. Direktive o PDV-u, mjestom isporuke robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime iz države članice koja nije ona u kojoj završava otprema ili prijevoz robe, smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad završava otprema ili prijevoz robe kupcu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- a) isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik, a čije stjecanje robe u Zajednici ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s čl. 3. st. 1. Direktive o PDV-u, ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik
- b) isporučena roba nije ni novo prijevozno sredstvo ni roba koju isporučuje dobavljač ili se isporučuje u ime dobavljača, nakon montaže ili instalacije, s ili bez pokusnog rada.

U skladu s navedenim, prodaja dobara na teritoriju jedne od država članica EU-a pri kojoj se dobra isporučuju i preuzimaju na području te iste zemlje članice načelno se oporezuje u državi članici EU-a u kojoj se dobra isporučuju kupcu. To znači da kada, primjerice, hrvatski porezni obveznik koji nema sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu u drugoj zemlji članici EU-a (primjerice Španjolskoj) kupuje dobra u toj zemlji, a mjesto isporuke je Španjolska (mjesto gdje se dobra nalaze na početku prijevoza – ugovoren, primjerice, paritet EXW – franko tvornica), prodavatelj robe iz Španjolske na tu će isporuku obračunati španjolski PDV. Hrvatski će se porezni obveznik u tom slučaju trebati registrirati za potrebe PDV-a u Španjolskoj ako planira obavljati izvoz tih dobara iz Španjolske u treću zemlju. Ako je hrvatski porezni obveznik kao mjesto isporuke ugovorio neko mjesto u trećoj zemlji (npr. paritet DDP – isporučeno ocarinjeno na određenu destinaciju u nekoj od trećih zemalja), pri čemu PDV pri uvozu u treću zemlju plaća naručitelj, to bi značilo da se hrvatski porezni obveznik neće registrirati za potrebe PDV-a u Španjolskoj jer je izvoznik dobara prema tom paritetu španjolski isporučitelj.

U tablici 1 dan je prikaz zemalja članica EU-a koje pod određenim uvjetima koji su propisani njihovim nacionalnim zakonodavstvima zahtijevaju registraciju za potrebe PDV-a poreznih obveznika iz drugih zemalja članica EU-a pri izvozu dobara iz tih zemalja

Tablica 1. Registracija za potrebe PDV-a stranih poreznih obveznika pri izvozu dobara iz drugih zemalja članica EU-a²

Red. br.	Država članica EU-a	Registracija za potrebe PDV-a pri izvozu dobara
1.	Austrija	DA
2.	Belgija	DA

¹ O izvozu dobara iz RH u treće zemlje pisali smo opširno u članku: Markota, Lj. (2022) „Oslobođenja od plaćanja PDV-a pri izvozu dobara iz RH“. *RRiF* br. 3/22., str. 114.

² Izvor: Deloitte (2018). *European Vat Compliance*. Kluwer Law International.

Red. br.	Država članica EU-a	Registracija za potrebe PDV-a pri izvozu dobara
3.	Bugarska	DA
4.	Cipar	DA
5.	Češka	DA
6.	Danska	DA
7.	Estonija	DA
8.	Finska	NE
9.	Francuska	DA
10.	Grčka	DA
11.	Hrvatska	NE
12.	Mađarska	DA
13.	Irska	DA
14.	Italija	DA
15.	Latvija	DA
16.	Litva	DA
17.	Luksemburg	DA
18.	Malta	DA
19.	Nizozemska	NE
20.	Njemačka	DA
21.	Poljska	DA
22.	Portugal	DA
23.	Rumunjska	NE
24.	Slovačka	NE
25.	Slovenija	DA
26.	Španjolska	NE
27.	Švedska	DA

Uz to, porezni obveznici koji namjeravaju obavljati izvoz dobara iz drugih zemalja članica EU-a koje nisu zemlje njihove rezidentnosti, trebaju se u tim zemljama informirati i o tome postoji li obveza imenovanja poreznog zastupnika. Naime, pri registriranju za potrebe PDV-a u drugim državama članicama EU-a, neke države zahtijevaju imenovanje poreznog zastupnika koji će u njihovo ime obavljati sve potrebne radnje vezane za prijavu u sustav PDV-a, podnošenje prijave PDV-a vezanih za izvoz dobara i ostale možebitne dokumentacije. Imenovanje poreznog zastupnika prema Direktivi o PDV-u, u pravilu, zahtijeva se samo za porezne obveznike iz trećih zemalja, tj. država koje nisu članice EU-a.

3. PRIMJERI RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA IZVOZA DOBARA U DRUGIM ZEMLJAMA ČLANICAMA EU-a

Kada su hrvatski porezni obveznici **izvoznici dobara u drugim zemljama članicama EU-a** (npr. Njemačkoj, Francuskoj, Austriji i dr.), tada ti porezni obveznici kod izvoza dobara iz tih zemalja članica EU-a u treće zemlje postupaju u skladu s odredbama nacionalnih propisa o oporezivanju PDV-om u zemlji članici izvoza.

U nastavku se daje primjer izvoza dobara hrvatskoga poreznog obveznika iz Njemačke u Kinu kada je hrvatski porezni obveznik u obvezi registrirati se za potrebe PDV-a u Njemačkoj.

Primjer 1. Hrvatski porezni obveznik izvozi dobra iz Njemačke u Kinu

Društvo Sunce d.o.o. koji je porezni obveznik u RH, primio je račun od njemačkoga poreznog obveznika za robu na svotu od 178.500,00 € u koju je uključen i njemački PDV po stopi od 19 % u svoti od 28.500,00 €. Roba je isporučena u Njemačkoj gdje je hrvatski porezni obveznik preuzeo raspolaganje navedenom robom te je roba uskladištena u skladištu u Njemačkoj (skladište je u vlasništvu hrvatskoga poreznog obveznika Sunce d.o.o.).

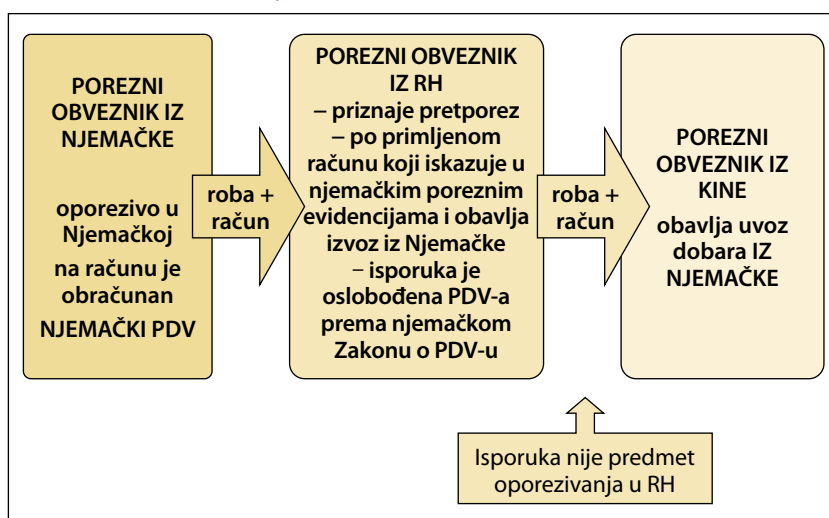
Društvo Sunce d.o.o. koje je registrirano za potrebe PDV-a u Njemačkoj izdalo je račun za navedenu robu poreznom obvezniku iz Kine na svotu od 198.000,00 €. Navedena isporuka oslobođena je PDV-a prema odredbama njemačkog propisa o oporezivanju PDV-om. Navedena prodaja prikazana je na slici 1.

U skladu s navedenim, isporuka predmetne robe nije predmet oporezivanja u RH jer roba nije isporučena na područje RH te jednako tako nije isporučena s područja RH. Navedeni će se poslovni događaj evidentirati u društvu Sunce d.o.o. u RH kako je prikazano u nastavku.

Knjiženje u društvu Sunce:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Trošak prodane robe u treće zemlje Pretporez po stopi od 19 % u Njemačkoj Dobavljači dobara iz EU-a Za primljeni račun od društva iz Njemačke	7103 140932 2210	150.000,00 28.500,00	178.500,00
2.	Kupci dobara iz treće zemlje Prihod od prodaje dobara u treće zemlje Za prodanu robu poreznom obvezniku u Kinu	1211 7531	198.000,00	198.000,00

Slika 1. Izvoz robe iz Njemačke u Kinu



Društvo Sunce d.o.o. iz RH priznalo je pretporez po računu od dobavljača iz Njemačke jer je tamo registrirano za potrebe PDV-a. Taj ulazni račun navedeno društvo treba evidentirati u Obrascu PDV koji predaje u Njemačkoj. Na izdanom računu, koji se izdaje prema propisima Njemačke prema kupcu iz Kine,

POREZI

društvo Sunce d.o.o pozvalo na se oslobođenje za izvozne isporuke dobara prema njemačkom zakonu o PDV-u. Navedena izvozna isporuka prikazuje se u Obrascu PDV koji porezni obveznik Sunce d.o.o. predaje u Njemačkoj jer je izvoz obavljen iz te zemlje u treću zemlju.

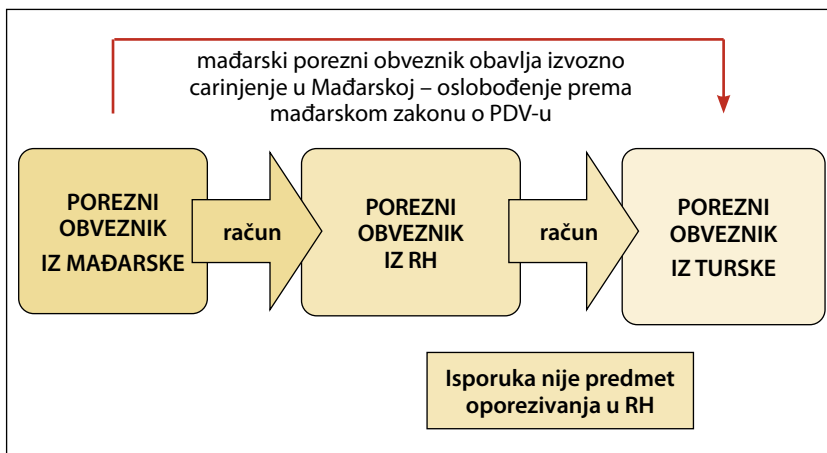
U nastavku se daje primjer u kojemu hrvatski porezni obveznik kupuje robu koju će izvezno ocariniti porezni obveznik iz druge zemlje članice (ugovoren paritet DDP – isporučeno ocarinjeno na destinaciju u trećoj zemlji) te navedenu robu dalje prodaje poreznom obvezniku iz treće zemlje. U Republici Hrvatskoj predmetna isporuka nije predmet oporezivanja hrvatskim PDV-om prema čl. 4. Zakona o PDV-u jer izvoz nije obavljen iz RH.

Primjer 2. Mađarski porezni obveznik izvozi dobra iz Mađarske

Društvo Toni d.o.o. koji je porezni obveznik u RH primio je račun od poreznog obveznika Toldus iz Mađarske na svotu 200.000,00 € bez mađarskog PDV-a jer je pri kupnji ugovoreno da društvo Toldus otprema dobra izravno u Tursku po nalogu hrvatskoga poreznog obveznika (ugovoren paritet DDP – isporučeno izvezno ocarinjeno u Tursku). Društvo Toni d.o.o. izdalo je račun za prodaju navedene robe kupcu iz Turske na svotu od 300.000,00 €.

Navedena prodaja prikazana je na slici 2.

Slika 2. Mađarski porezni obveznik izvozi dobra iz Mađarske u Tursku



U skladu s navedenim, isporuka predmetne robe nije predmet oporezivanja u RH jer roba nije isporučena na područje RH te jednako tako nije isporučena s područja RH. Navedeni će se poslovni događaj evidentirati u društvu Toni d.o.o. u RH kako je prikazano u nastavku.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Trošak prodane robe u treće zemlje Dobavljači dobara iz EU-a Za primljeni račun od dobavljača iz Mađarske	7103	200.000,00	200.000,00
		2201		
2.	Kupci dobara iz treće zemlje Prihod od prodaje robe u treće zemlje Za izdani račun kupcu u Turske	1211	300.000,00	300.000,00
		7611		

Društvo Toni d.o.o. iz RH evidentiralo je ulazni račun dobavljača iz Mađarske samo u financijskom knjigovodstvu jer navedena kupnja nije predmet oporezivanja hrvatskim PDV-om. Na izlaznom računu prema kupcu iz Turske, društvo Toni d.o.o. treba staviti sljedeću napomenu: *Isporuka nije predmet oporezivanja prema čl. 4. Zakona o PDV-u.* Taj se račun ne evidentira u knjizi I-RA u RH te se ne uvrštava u Obrazac PDV koji se predaje u RH zato što je riječ o transakciji koja nije oporeziva u RH jer nije predmet oporezivanja hrvatskim PDV-om.

4. IZVOZ DOBARA I „LAŽNI“ TROSTRANI POSLOVI

O „lažnim“ trostranim poslovima u poslovnoj praksi često je riječ kada su u određenu povezanu transakciju uključeni porezni obveznici od kojih jedan (ili više njih) nije porezni obveznik iz EU-a (porezni obveznik koji ima europski PDV ID broj), nego je riječ o poreznom obvezniku iz treće zemlje (npr. Bosne i Hercegovine, Turske, Kine). Ti slučajevi često uključuju i izvoz dobara. Za definiranje poreznog postupanja u tim je slučajevima također važno definiranje mjesta isporuke dobara koja se isporučuju u tim poslovima za svaki od tih slučajeva, a u tu je svrhu potrebno i kontaktirati s poreznim vlastima tih zemalja radi točnog definiranja njihovih poreznih pravila u svrhu daljnjih postupanja. U nastavku se daje primjer „lažnoga“ trostranog posla u koji je uključen i izvoz dobara u drugoj zemlji članici EU-a.

Primjer 3. Izvoz dobara iz Nizozemske u transakciji „lažnoga“ trostranog posla

Društvo Lex d.o.o. koji je porezni obveznik u RH, primio je račun za robu od slovenskoga poreznog obveznika na svotu od 200.000,00 €. Navedena je roba hrvatskom poreznom obvezniku isporučena na području Nizozemske. Slovenski porezni obveznik nije u Nizozemskoj registriran za potrebe PDV-a (nema PDV ID broj) te na tu isporuku ne obračunava nizozemski PDV nego obvezu obračuna PDV-a preuzima hrvatski

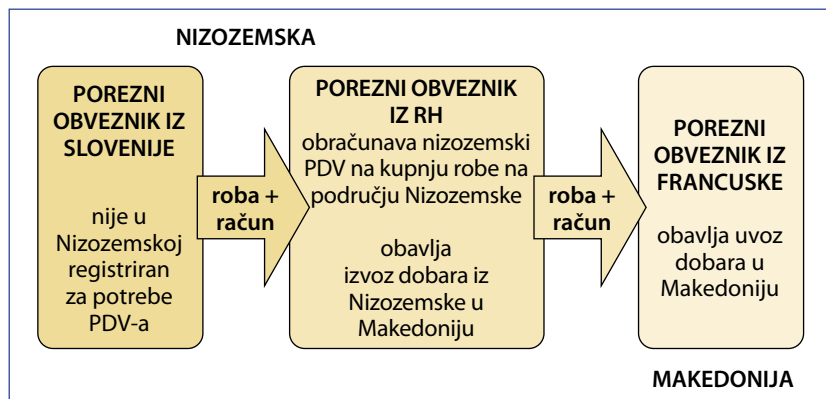
porezni obveznik koji je u Nizozemskoj registriran za potrebe PDV-a.

Na temelju navedenoga društvo Lex d.o.o. obračunava PDV na kupnju te robe u Nizozemskoj po stopi od 21 % u svoti od 42.000,00 €. Navedenu robu hrvatski porezni obveznik prodao je poreznom obvezniku iz Francuske, ali se po nalogu francuskoga poreznog obveznika ta dobra isporučuju u Makedoniju odnosno društvu Lex d.o.o. obavlja izvoz dobara iz Nizozemske. Za tu je isporuku izdao račun na svotu od 250.000,00 € koja je oslobođena PDV-a kao izvozna isporuka prema odredbama nizozemskog propisa o oporezivanju PDV-om.

Navedena prodaja prikazana je na slici 3.

**DOKUP MINUTA MOŽETE OBAVITI NA
tel: (01)/4699-760 / mob: 099/4699-760**

Slika 3. Izvoz dobara iz Nizozemske u Makedoniju



Kupnja i prodaja navedene robe nije predmet oporezivanja u RH jer roba nije isporučena na područje RH te jednako tako nije isporučena s područja RH. Navedeni će se poslovni događaj evidentirati u društvu Lex d.o.o. u kako je prikazano u nastavku.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Trošak prodane robe u treće zemlje Pretporez po stopi od 21 % u Nizozemskoj Obveza za PDV po stopi od 21 % u Nizozemskoj Dobavljači dobara iz EU-a <i>Za primljeni račun od društva iz Slovenije</i>	7103	200.000,00	
		140934	42.000,00	
		240934		42.000,00
		2210		200.000,00
2.	Kupci dobara iz treće zemlje Prihod od prodaje dobara u treće zemlje <i>Za prodanu robu poreznom obvezniku iz Francuske u Makedoniju</i>	1211	250.000,00	
		7611		250.000,00

Društvo Lex d.o.o. iz RH obračunalo je PDV na kupnju robe u Nizozemskoj jer je u toj zemlji registrirano za potrebe PDV-a. Ulazni račun za tu robu uvrštava se u Obrazac PDV koji taj obveznik predaje u Nizozemskoj. Na izdanom računu prema kupcu iz Francuske za robu koja se izvezno carini u Makedoniju, Lex d.o.o pozvao se na oslobođenje za izvozne isporuke dobara prema nizozemskom propisu o oporezivanju PDV-u. Navedena izvozna isporuka prikazuje se u Obrascu PDV koji taj porezni obveznik predaje u Nizozemskoj jer je izvoz obavljen iz te zemlje u treću zemlju. Pri tome je također važno da postoji dokaz da je obavljeno izvozno carinjenje u treću zemlju kako bi navedena isporuka bila oslobođena PDV-a. Činjenica što je kupac porezni obveznik iz Francuske u ovom konkretnom slučaju nije važna jer za primjenu izvoznog oslobođenja nije bitno tko je kupac, nego je postojanje dokaza da je obavljeno izvozno carinjenje u treću zemlju (carinska deklaracija). Navedena isporuka nije predmet oporezivanja hrvatskim PDV-om.

5. PREMJEŠTANJE DOBARA U DRUGU ZEMLJU ČLANICU EU-a I IZVOZ DOBARA IZ TE DRUGE ZEMLJE

U poslovnoj su praksi mogući i slučajevi da porezni obveznici iz RH premještaju dobra iz RH u drugu

zemlju članicu EU-a. Premještanjem dobara poreznog obveznika iz RH u vlastito skladište u neku od zemalja članica EU-a smatra se otprema dobara koja su u vlasništvu toga poreznog obveznika za potrebe skladištenja u drugoj zemlji članici EU-a. Prijevoz tih dobara može obaviti sam porezni obveznik koji ih premješta u drugu državu članicu ili druga osoba za njegov račun. Na navedeni način premještati se mogu sva dobra tuzemnoga poreznog obveznika (trgovačka roba, gotovi proizvodi, strojevi, oprema i sl.), pod uvjetom da ostaju u njegovu vlasništvu. U skladu s čl. 7.

st. 5. Zakona o PDV-u takvo premještanje smatra se isporukom dobara uz naknadu, iako nema prijenosa prava raspolaganja nad dobrom na drugu osobu i ugovorene naknade.

Međutim, navedena isporuka može se smatrati isporukom koja je oslobođena PDV-a prema čl. 41. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u ako bi za tu isporuku postojalo pravo na oslobođenje prema t. a), b) i c) toga stavka Zakona o PDV-u da su obavljene drugom poreznom obvezniku. To znači da se porezno oslobođenje pri premještanju dobara iz RH u drugu zemlju članicu može primijeniti ako se hrvatski porezni obveznik koji premješta dobra registrira za potrebe PDV-a u zemlji članici u koju se dobra otpremaju.

Primjerice, ako hrvatski porezni obveznik premješta dobra u svoje skladište u Austriji, treba se registrirati za potrebe PDV-a u toj zemlji kako bi u tuzemstvu primijenio oslobođenje iz čl. 41. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u. Nakon toga taj porezni obveznik treba obračunati austrijski PDV na stjecanje dobara u Austriji prema austrijskim propisima o PDV-u jer se tamo registrirao za potrebe PDV-a. Ako porezni obveznik iz RH, primjerice, nakon skladištenja obavlja izvoz tih dobara u treću zemlju, ta je isporuka oslobođena PDV-a prema odredbama austrijskog propisa o oporezivanju PDV-om.

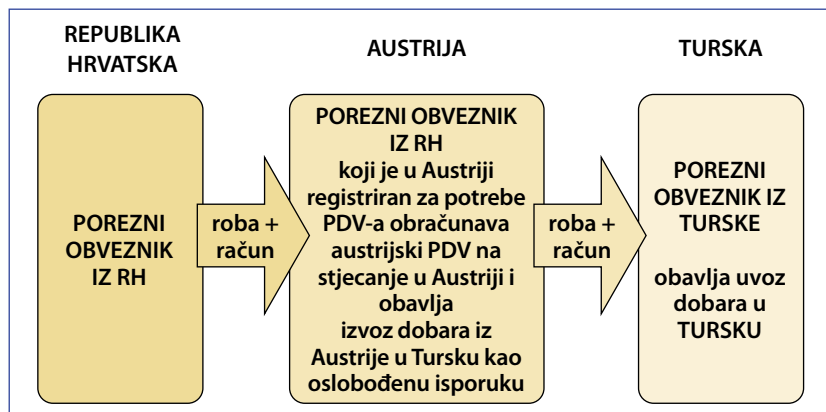
Primjer 4. Premještanje dobara hrvatskoga poreznog obveznika u vlastito skladište u Austriju i izvoz iz Austrije u Tursku

Porezni obveznik Lavanda d.o.o. iz Zagreba premješta zalihe robe iz veleprodajnog skladišta u Zagrebu u Austriju radi skladištenja u novoizgrađenom skladišnom prostoru koje ima u Beču. Nabavna vrijednost zaliha robe koje se premještaju je 100.000,00 €. Društvo Lavanda d.o.o. registriralo se za potrebe PDV-a u Austriji i obračunalo je PDV po stopi od 20 % na stjecanje te robe u Austriji u svoti od 20.000,00 €.

Nakon određenog vremena porezni obveznik Lavanda d.o.o. prodao je navedenu robu poreznom obvezniku iz Turske i za to je izdao račun na svotu od 150.000,00 €. Izvozno carinjenje društvo Lavanda d.o.o. obavilo je u Austriji. Navedena isporuka oslobođena je PDV-a prema odredbama austrijskog propisa o oporezivanju PDV-om.

Prodaja je prikazana na slici 4.

Slika 4. Premještanje robe iz RH u Austriju i izvoz iz Austrije



Iz navedene slike razvidno je da je hrvatski porezni obveznik premjestio robu iz RH u Austriju te je nakon toga za tu robu obavio izvozno carinjenje u Tursku. Navedeni će se poslovni događaj evidentirati u društvu Lavanda d.o.o. u RH kako je prikazano u nastavku.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Roba u vlastitom veleprodajnom skladištu u Austriji	66001	100.000,00	
	Roba u vlastitom veleprodajnom skladištu u RH	66000		100.000,00
	Pretporez po stopi od 20 % u Austriji	140934	20.000,00	
	Obveza za PDV po stopi od 20 % u Austriji	240934		20.000,00
<i>Za premještanje robe u Austriju i obračun PDV-a</i>				
2.	Kupci dobara iz treće zemlje	1211	150.000,00	
	Prihod od prodaje robe u treće zemlje	7611		150.000,00
<i>Za izdani račun kupcu u Tursku</i>				
3.	Trošak prodane robe u treće zemlje	7103	100.000,00	
	Roba u vlastitom veleprodajnom skladištu u Austriji	66001		100.000,00
<i>Za razduženje zaliha</i>				

oslobođenje za izvozne isporuke dobara prema austrijskom zakonu o PDV-u jer je izvoz obavljen iz te zemlje. Navedena izvozna isporuka prikazuje se u Obrascu PDV koji porezni obveznik Lavanda d.o.o. predaje u Austriji. Ta isporuka nije predmet oporezivanja hrvatskim PDV-om.

6. ZAKLJUČAK

Hrvatski porezni obveznici koji na području neke druge države članice EU-a (izvan RH) planiraju obavljati izvozne isporuke u treće zemlje, trebaju prije obavljanja navedenih transakcija zatražiti informacije od poreznih vlasti tih zemalja imaju li obvezu registracije za potrebe PDV-a radi obavljanja izvoza iz tih zemalja. Pritom je ključno utvrđivanje mjesta isporuke navedenih dobara. Te isporuke nisu predmet oporezivanja prema odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u (čl. 4.), odnosno hrvatskim PDV-om, jer u tim slučajevima roba ne dolazi na područje RH te se niti ne isporučuje s područja RH.



Pozivamo vas na

RRIF-ove webinarne

- Stručne edukacije po mjeri modernih računovođa.
- Budite u tijeku sa svim stručnim aktualnostima bez gužvi, putovanja i dodatnih troškova!
- Sve potrebne stručne informacije doznajte ne napuštajući svoje radno mjesto ili dom.



Popis svih aktualnih webinarne je na stranici <https://www.rrif.hr/webinari.html>

Prijelaz na oporezivanje prema izdanim računima ili naplaćenim naknadama u 2024. godini

Odluku o prijelazu na oporezivanje prema izdanim računima ili naplaćenim naknadama poduzetnici donose samo na kraju tekuće godine za sljedeću godinu, odnosno ako su zadovoljili uvjet iz Zakona o PDV-u ili dobrovoljno na početku poslovanja. Odluka o promjeni načina utvrđivanja obveze PDV-a i prava na pretporez najčešće je povezana s prijelazom s dobitaša na dohodaša i obratno, ako je ispunjen uvjet iz Zakona o porezu na dobit, no ne mora biti. Prag za prijelaz dohodaša u dobitaša i obratno, prema Zakonu o porezu na dobit, određen je u visini primitaka od 1.000.000,00 € u prethodnoj godini. Međutim, s motrišta PDV-a, za utvrđivanje obveze PDV-a prema naplaćenim naknadama propisan je prag – vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini u svoti do 2.000.000,00 € bez PDV-a. U ovom se članku obrazlažu obveze i porezne posljedice pri prijelazu s utvrđivanja obveze PDV-a i priznavanja pretporeza na temelju izdanih računa na naplaćene i obratno.

O obvezama koje proizlaze s motrišta propisa o porezu na dohodak i o porezu na dobitak pri prijelazu dohodaša u dobitaša pišemo u zasebnom članku u ovom broju časopisa *RRIF*, u rubrici *Obrtništvo i slobodna zanimanja*.

1. UVOD

Mogućnost utvrđivanja obveze PDV-a prema kriteriju plaćenih / naplaćenih naknada uređuje Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon o PDV-u) i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 43/23., dalje: Pravilnik o PDV-u), a knjigovodstveno evidentiranje poslovnih događaja uređuje Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. – 82/23.), te porezno, za obveznike poreza na dobitak, Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.), a za obveznike poreza na dohodak, Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.).

Tako je, prema čl. 125.i st. 1. Zakona o PDV-u određeno da *porezni obveznik sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 2.000.000,00 € bez PDV-a, može obračunavati i plaćati PDV na temelju naplaćenih naknada za obavljene isporuke. Nadalje, u čl. 2. st. 3. Zakona o porezu na dobit utvrđeno je da je porezni obveznik i fizička osoba koja utvrđuje dohodak na način propisan za samostalne djelatnosti prema propisima o oporezivanju dohotka ili koja počinje obavljati takvu samostalnu djelatnost ako izjavi da će plaćati porez na dobitak umjesto poreza na dohodak. Prema st. 4. toga članka propisano je da je fizička osoba iz st. 3. ovoga članka obveznik plaćanja poreza na dobitak ako u prethodnom poreznom razdoblju ostvari ukupni primitak veći od 1.000.000,00 €.* To je sada ujedno i jedini kriterij za prelazak iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobitak i obratno.

Napomena: Novi pragovi, za PDV u svoti od 2.000.000,00 €, i dobitak, u svoti od 1.000.000,00 €, odnose se na isporuke dobara i usluga, odnosno primitak u 2023. godinu, što znači da se navedene svote u eurima (za PDV i dobitak) odnose na prijelaz od 1. siječnja 2024. godine.

Kraj poslovne godine najčešće je razdoblje u kojemu poduzetnici donose odluku o promjeni poreznog

statusa. S motrišta PDV-a to znači da mogu donijeti odluku o prijelazu na utvrđivanju obveze PDV-a i priznavanju pretporeza prema izdanim računima ako su u prethodnoj godini utvrđivali obvezu i pretporez prema naplaćenim naknadama i obratno. Jednako tako mogu donijeti odluku o prijelazu na dobitaša ili obratno. Takve se odluke mogu donijeti i na početku poslovanja dobrovoljno.

Uvjet ostvarenih isporuka dobara i usluga u svoti do 2.000.000,00 € u prethodnom poreznom razdoblju (2023. godina) je ključan za PDV, odnosno hoće li porezni obveznik utvrđivati obvezu za PDV i pravo na priznavanje pretporeza prema kriteriju naplaćenih / plaćenih naknada ili prema kriteriju izdanih / primljenih računa. Međutim, na temelju ostvarenih primitaka u 2023. godini u svoti od 1.000.000,00 € određuje se treba li porezni obveznik (obrtnik) voditi poslovne knjige kao dobitaš, prema odredbama Zakona o porezu na dobitak i Zakona o računovodstvu, ili je dohodaš, odnosno u poslovanju primjenjuje odredbe Zakona o porezu na dohodak.

S motrišta PDV-a, izjavu o promjeni poreznog statusa za 2024. godinu porezni obveznik treba, prema čl. 125.k st. 1. Zakona o PDV-u, predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave (dalje: PU) najkasnije do kraja tekuće kalendarske godine (2023.) i time se poduzetnik obvezuje primjenjivati ju tri godine (čl. 125.k st. 2.).

To znači da dohodaši i dobitaši čija vrijednost isporuka dobara i usluga u 2023. godini nije bila veća od 2.000.000,00 € bez PDV-a, mogu od 1. siječnja 2024. godine odabrati da obvezu PDV-a te pravo priznavanja pretporeza utvrđuju prema “načelu blagajne”, odnosno plaćenih i naplaćenih računa. Međutim donošenje ovakve odluke je mogućnost ali ne i obveza.

Prelaskom iz jednog sustava u drugi, odnosno iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobitak, obrtnici (dohodaši), s motrišta PDV-a, najčešće

napuštaju kriterij načela blagajne te trebaju primjenjivati odredbe Zakona o porezu na dobit i Zakona o računovodstvu. Obratno, ako prelaze na dohodaša, s motrišta PDV-a, najčešće se odlučuju na utvrđivanje obveze PDV-a i pretporeza prema tzv. naplaćenim naknadama. Ti porezni obveznici moraju u svome knjigovodstvu osigurati sve podatke potrebne za točno, pravilno i pravodobno obračunavanje i plaćanje PDV-a, odnosno trebaju, prema čl. 125.k Zakona o PDV-u, pripremiti i osigurati sve podatke potrebne za utvrđivanje i plaćanje PDV-a.

Međutim, napominjemo da ta skupina poreznih obveznika za određene promete ne primjenjuje načelo blagajne, kako određuje čl. 125.j Zakona o PDV-u. Trenutak nastanka porezne obveze, prema načelu blagajne, za tu se skupinu poreznih obveznika ne primjenjuje:

- na isporuke dobara unutar EU-a
- na stjecanje dobara unutar EU-a
- na isporuke i premještanje dobara iz čl. 30. st. 8. i 9. Zakona o PDV-u
- na usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u (usluge B2B)
- za isporuke dobara za koje je primatelj obvezan platiti PDV prema čl. 75. st. 1. t. 6. i čl. 75. st. 2. i. 3. Zakona o PDV-u (za prijenos porezne obveze)
- u slučaju iz čl. 7. st. 9. Zakona o PDV-u (kod prijenosa uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, ukupne imovine ili njezina dijela koji čini gospodarsku cjelinu na drugoga poreznog obveznika – primatelja, smatra se da nije došlo do isporuke, a taj se porezni obveznik smatra pravnim slijednikom prenositelja)
- isporuke u okviru posebnog postupka oporezivanja za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici
- uvoz dobara
- izvoz dobara.

To znači da u navedenim poreznim situacijama za porezne obveznike (dohodaše i dobitaše) porezna obveza nastaje neovisno o plaćanju računa. Jednako tako, ali samo u tim prometima, uz ispunjenje propisanih uvjeta, ti porezni obveznici imaju pravo i na pretporez. Za ostale promete u tuzemstvu ostvaruju pravo na pretporez tek kada je isporučitelju plaćen račun, odnosno nastaje im obveza za PDV kada im je kupac platio isporučeno dobro ili uslugu.

2. OBVEZE PDV-a PODUZETNIKA KOJI UTVRĐUJE OBVEZU PREMA NAPLAĆENIM NAKNADAMA PRI PRIJELAZU NA UTVRĐIVANJE OBVEZU PDV-a PREMA IZDANIM RAČUNIMA U 2024. GODINI

Porezni obveznici čije su isporuke dobara i usluga u 2023. godini prešle prag od 2.000.000,00 €, u 2024. godini ne mogu dalje utvrđivati obvezu PDV-a i priznavati pretporez prema kriteriju naplaćenih naknada niti smiju na izlaznim računima staviti napomenu: *Obračun prema naplaćenim naknadama*. Takvim poreznim obveznicima obveza PDV-a nastaje, prema čl. 30. Zakona o PDV-u, kada su dobra isporučena ili usluge obavljene, a pretporez mogu priznavati uz ispunjenje uvjeta iz čl. 60. Zakona o PDV-u.

Porezni obveznici koji mijenjaju status utvrdivanja obveze PDV-a iz izdanih računa na kriterij naplaćenih naknada trebaju ponajprije voditi brigu o obvezama za prvo razdoblje oporezivanja kalendarske, 2024. godine. U toj prijavi – Obrascu PDV za siječanj 2024. godine u kojoj će utvrđivati obvezu prema izdanim računima će, osim redovitih isporuka i nabava u siječnju 2024. godine, nastati i obveza za PDV po svim izdanim računima koji nisu naplaćeni u 2023. godini i prije te se stječe pravo priznavanja pretporeza po svim ulaznim računima koji još nisu plaćeni iz prethodnih godina. Ti će porezni obveznici zadnji obrazac PDV prema načelu blagajne predati za prosinac 2023. godine (koji se predaje do 20. siječnja 2024.) kao posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine prema naplati.

Napomena: O sastavljanju Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine – 12. mjesec 2023. godine pišemo opširno u ovom broju časopisa RRiF u rubrici POREZI.

U nastavku se daje pregled obveza, s motrišta PDV-a, za porezne obveznike koji s 1. siječnja 2024. godine prelaze na utvrđivanje obveze PDV-a prema kriteriju izdanih računa.

Tablica 1. Obveze s motrišta PDV-a za porezne obveznike koji će od 1. siječnja 2024. godine utvrđivati obvezu PDV-a prema izdanim računima (u 2023. godini utvrđivao je obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama)

Red. br.	Datum	OBVEZE
1.	1. siječnja 2024.	• evidentirati poreznu obvezu u računovodstvenim i poreznim evidencijama (knjigama I-RA) za sve nenaplaćene izlazne račune iz 2023. i prije (iz početne bilance)
2.	1. siječnja 2024.	• evidentirati pretporez u računovodstvenim i poreznim evidencijama (knjigama U-RA) za sve neplaćene ulazne račune iz 2023. i prije (iz početne bilance), osim ulaznih računa od dobavljača koji utvrđuju obvezu prema naplati, a račun nije plaćen ¹
3.	razdoblje siječanj 2024.	• izdavati račune (iz čl. 79. Zakona o PDV-u ili gotovinske prema OPZ-u) za sve isporuke dobara i usluga u siječnju 2024. i evidentirati ih u Knjigu I-RA kronološkim redoslijedom • primljene račune evidentirati u Knjigu U-RA (priznati pretporez odmah ako su zadovoljeni uvjeti osim ulaznih računa od dobavljača koji utvrđuju obvezu prema naplati, a račun nisu platili)
4.	20. siječnja 2024. (najkasnije)	• predati obrazac PDV za prosinac 2023. – posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine • prethodno treba zbrojiti – knjige I-RA i U-RA za prosinac 2023.

¹ U skladu s presudom Suda EU C-9/20, od 10. veljače 2022. godine i mišljenjem Ministarstva financija, KLASA: 410-19/22-02/87, od 30. studenoga 2022. godine, primjenjuje se od 1. prosinca 2022. godine.

Red. br.	Datum	OBVEZE
5.	31. siječnja 2024. (najkasnije)	• platiti obvezu za PDV za prosinac 2023. (ako je utvrđena obveza)
6.	20. veljače 2024. (najkasnije)	• predati Obrazac PDV za siječanj 2024. • prethodno treba zbrojiti – knjige I-RA i U-RA za siječanj 2024. u kojima su evidentirani izdani računi, odnosno isporuke i nabave iz siječnja 2024. te svi izdani i primljeni računi iz prethodnih razdoblja oporezivanja koji nisu plaćeni, odnosno naplaćeni • Iznimno, ne može se priznati pretporez iz računa dobavljača koji utvrđuju obvezu prema naplati, a račun nije plaćen.
7.	29. veljače 2024. (najkasnije)	• platiti obvezu za PDV za siječanj 2024. (ako je utvrđena obveza)

Prijelaz na utvrđivanje obveze PDV-a prema izdanim računima u praksi najčešće se povezuje s prijelazom dohodaša na dobitaša. Međutim, dobitaš čije isporuke, s motrišta PDV-a, nisu prešle prag isporuke od 2.000.000,00 €, može i nadalje u 2024. godini utvrđivati obvezu prema naplati te nema promjena u 2024. godini, a zadnji Obrazac PDV za 12. mjesec 2023. te one koje će predavati u 2024. godini, trebaju sastaviti prema uobičajenom načelu plaćenih i naplaćenih računa.

To znači da se navedene obveze odnose na sve obrtnike dohodaše koji prelaze u dobitaše koji su odlučili utvrđivati obvezu PDV-a prema kriteriju izdanih računa, neovisno o tome je li riječ o mjesečnim ili tromjesečnim obveznicima PDV-a, obrtnicima koji obrt obavljaju samostalno ili kao zajednički obrt te je li dohodaš postao dobitaš dobrovoljno ili po sili zakona. Isto se odnosi na društva koja će od 1. siječnja 2024. godine donijeti odluku da obvezu PDV-a utvrđuju prema kriteriju izdanih računa, a u 2023. godini su obvezu utvrđivali prema kriteriju naplaćenih naknada. Tromjesečni obveznici trebaju predati Obrazac PDV za 1. tromjesečje 2024. godine (siječanj – ožujak) do 20. travnja 2024., a obvezu trebaju platiti do kraja travnja 2024. godine.

2.1. POSTUPCI S ULAZIM I IZLAZIM RAČUNIMA PRI PRIJELAZU NA OPOREZIVANJE PREMA IZDANIM RAČUNIMA

U skladu s čl. 125.k st. 5. Zakona o PDV-u, a u vezi s nastankom porezne obveze i pravom priznavanja pretporeza za račune (ulazne i izlazne) koji se odnose na razdoblje do 31. prosinca 2023. godine navedeno je: *Porezni obveznik koji je primjenjivao postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama u prijavi PDV-a za prvo razdoblje oporezivanja nakon prelaska na obračun PDV-a prema obavljenim isporukama mora iskazati sve obavljene, a nenaplaćene isporuke prije promjene načina obračuna PDV-a kao naplaćene te ima pravo odbiti PDV sadržan u primljenim isporukama koje nije platio do promjene načina obračuna PDV-a.*

Nadalje, iz čl. 125.k st. 6. Zakona o PDV-u proizlazi: *Porezni obveznik iz stavka 5. ovoga članka mora nadležnoj ispostavi Porezne uprave kao prilog uz prijavu PDV-a za prvo razdoblje oporezivanja nakon prelaska na obračun PDV-a prema obavljenim isporukama dostaviti popis svih izdanih, a nenaplaćenih računa i svih primljenih, a neplaćenih računa do promjene načina obračuna PDV-a.*

Iz toga bi se moglo zaključiti da se navedeno odnosi doslovno na sve račune, neovisno o tome jesu li zastarjeli, utuženi ili je riječ o djelomično plaćenim odnosno djelomično naplaćenim računima.

To znači da s danom prijelaza na oporezivanje prema izdanim računima porezni obveznik treba za sve račune koji nisu plaćeni i naplaćeni do dana prijelaza, već 1. siječnja 2024. godine iskazati obvezu PDV-a te ima pravo i na pretporez iz ulaznih računa.

Obveza PDV-a u nenaplaćenim računima iz 2023. godine i iz prijašnjih poreznih razdoblja nastaje istekom razdoblja oporezivanja u kojemu je dan prijelaza, odnosno 1. siječnja 2024. godine, a s tim se danom stječe pravo na pretporez po neplaćenim računima dobavljača iz 2023. godine i iz prijašnjih razdoblja oporezivanja. Međutim, pretporez se iznimno ne može priznati iz računa dobavljača koji utvrđuju obvezu prema naplati, a primatelj računa nije platio račun. To se ograničenje primjenjuje od 1. prosinca 2022. godine.

Smatramo da u tom slučaju ne možemo govoriti o poreznoj zastari, kako o priznavanju pretporeza tako i obveza za PDV na temelju „starih“ računa (prema Zakonu o obveznim odnosima – Nar. nov., br. 35/05. – 156/22.). Ako se promatra s tog motrišta, onda zastara počinje teći tek 1. siječnja 2025. godine. Naime, obrtniku je promjenom poreznog statusa, odnosno na dan 1 siječnja 2024. godine, nastala obveza PDV-a za izlazne nenaplaćene račune iz prijašnjih godina, odnosno pravo na odbitak pretporeza za neplaćene ulazne račune primljene od dobavljača. Odbedbama čl. 108. Općega poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22.) propisano je da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i prava na povrat poreza počinje teći istekom godine u kojoj je nastala obveza odnosno pravo na povrat pretporeza iskazan na Obrascu PDV. S obzirom na to da se Obrazac PDV za siječanj 2024. godine predaje do 20. veljače 2024. godine, zastara počinje teći tek početkom 2025. godine i zastarijeva za šest godina.

2.1.1. Postupci s računima koji su nakon zaključivanja poreznih knjiga ostali neplaćeni / nenaplaćeni, a dohodaš je prešao u dobitaša

Račune obveznika poreza na dohodak koji su nakon zaključivanja Obrasca PDV i poreznih evidencija (knjige I-RA i U-RA) za prosinac 2023. godine ostali evidentirani u knjigama kao neplaćeni i nenaplaćeni, treba obvezno evidentirati u početnoj bilanci obrtnika dobitaša 1. siječnja 2024. godine. Predlažemo da se navedeni računi prenesu (pojedinačno) u nove knjige I-RA i U-RA za 2024. godinu. Tako će, osim knjigovodstveno, ući u porezno razdoblje

POREZI

siječnja 2024. godine te će zajedno s danim i primljenim računima u siječnju tekuće godine utvrditi poreznu obvezu za siječanj 2024. godine u Obrascu PDV koji treba predati najkasnije do 20. veljače 2024. godine.²

2.1.2. Obveze s primljenim predujmovima iz 2023. godine i iz prijašnjih razdoblja

Jedno od bitnih pravila PDV-a je da pri promjeni načina obračunavanja PDV-a treba voditi brigu da se prometi, odnosno isporuke, ne smiju dvostruko obuhvaćati niti smiju ostati neoporezivi. Zato osobito pozornost treba obratiti na predujmove, i to pri prijelazu dohodaša na dobitaša koji će s danom prijelaza i obvezu PDV-a utvrđivati prema kriteriju izdanih računa. Naime, riječ je o predujmovima koji će biti iskazani u početnoj bilanci kao potraživanje za dane predujmove ili obveza po primljenim predujmovima smanjeno za pripadajući PDV koje je porezni obveznik dohodaš primio prije prijelaza na dobitaša.

U poreznoj evidencijama u 2024. godini treba provesti uobičajen postupak, odnosno izdani račun, nakon isporuke dobra ili usluga s datumom iz 2024. godine treba u svoti izdanog računa evidentirati u Knjigu I-RA, a usporedno s istim datumom treba provesti storno u visini primljenog predujma u Knjizi I-RA za predujmove za koji je porezna obveza nastala već u 2023. godini (ili prije). Prebijanjem iskazane obveze i usporednim storno u visini primljena predujma u Obrascu PDV pod II. (ovisno o stopi PDV-a) bit će pozitivna ili negativna svota, što znači obveza ili preplata PDV-a.

Primjer 1. Postupanje s primljenim predujmovima

Dana 1. siječnja 2024. godine dohodaš koji je prešao u dobitaša (i utvrđuje obvezu prema izdanim računima) u početnoj je bilanci iskazao obvezu za primljeni predujam u neto-svoti od 5.500,00 €. Obrtnik dohodaš primio je predujam u rujnu 2023. godine u svoti od 6.875,00 € te je u Knjizi I-RA (na osnovi izdanog računa za predujam) i u Obrascu PDV za rujan 2023. godine iskazao obvezu za PDV po stopi od 25 % u svoti od 1.375,00 €. Tijekom siječnja 2024. godine isporučeno je dobro i ispostavljen račun u svoti od 6.875,00 € (PDV po stopi od 25 % u računu je 1.375,00 €) te su provedena sljedeća knjiženja:

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o .	Obveza za primljeni predujam <i>Stanje na dan 1. siječnja 2024.</i>	2250		5.500,00
1.	Potraživanja od kupaca za prodana dobra	1200	6.875,00	
	Prihod od prodaje proizvoda	7500		5.500,00
	Obveza za PDV po stopi od 25 %	240012		1.375,00
	<i>Za izdani račun za isporuku dobra</i>			

² Pritom treba pripaziti da se takvim knjiženjem istodobno ne povećaju i prihodi poreznog razdoblja, s obzirom na to da se povećanje osnovice poreza na dobitak (čl. 16. Zakona o porezu na dobit) provodi putem Obrasca PD (red. br. 19) za potraživanja i druge stavke početne bilance. Jednako tako vrijedi i za primljene račune, tj. nije potrebno priznavanje rashoda po toj osnovi jer će se ti računi iskazati kao smanjenje porezne osnovice (red. br. 32.) u Obrascu PD za obveze i druge stavke početne bilance.

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
2.	<i>Istodobno:</i> Primljeni predujam za isporuku dobara	2250	5.500,00	
	Obveza za PDV po stopi od 25 %	240012		1.375,00
	Potraživanja od kupaca za prodana dobra	1200		6.875,00
	<i>Storno porezne obveze po predujmu iz 2023. i zatvaranje potraživanja i obveza u 2024. godini</i>			

Primjer 2. Postupanje s danim predujmovima

Dana 1. siječnja 2024. godine dohodaš koji je prešao na dobitaša (i utvrđuje obvezu prema izdanim računima) u početnoj je bilanci iskazao dani predujam za robu u neto-svoti od 8.500,00 €. Obrtnik dohodaš je dobavljaču dao predujam u kolovozu 2023. godine u svoti od 10.625,00 € te je u Knjizi U-RA (na osnovi primljenog računa za predujam) i u Obrascu PDV za kolovoz 2023. godine iskazao pretporez u svoti od 2.125,00 €. Tijekom siječnja 2024. godine primljeno je dobro i račun u svoti od 10.625,00 € (PDV po stopi od 25 % u računu je 2.125,00 €) te su provedena sljedeća knjiženja:

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ^o .	Dani predujmovi za nabavu robe <i>Stanje na dan 1. siječnja 2024.</i>	6700	8.500,00	
1.	Roba u skladištu	6600	8.500,00	
	Pretporez po ulaznim računima po stopi od 25 %	140012	2.125,00	
	Dobavljači zaliha	2200		10.625,00
	<i>Za primljeno dobro i račun</i>			
2.	<i>Istodobno:</i> Dobavljači zaliha	2200	10.625,00	
	Pretporez po ulaznim računima po stopi od 25 %	140012	2.125,00	
	Dani predujmovi za nabavu robe	6700		8.500,00
	<i>Storno već priznatog pretporeza i zatvaranje predujma iz 2023. na temelju izdanog računa u 2024. godini</i>			

2.1.3. Evidentiranje obveze / preplate PDV-a iz prethodnog razdoblja

Osim evidentiranja neplaćenih i nenaplaćenih računa iz 2023. i iz prijašnjih godina (u knjigama I-RA i U-RA za 2024.), u početnoj bilanci treba iskazati obveze i pretporez iz prethodnog razdoblja.

S motrišta PDV-a riječ je o istom poreznom obvezniku te u početnoj bilanci dobitaša treba iskazati obvezu PDV-a za prosinac 2023. godine u koju se trebaju uključiti i obveze iz prethodnih mjeseci, ako nisu bile namirene (porezni dug). Jednako je tako moguće da će za prosinac 2023. godine biti iskazana preplata PDV-a, što također treba evidentirati u početnoj bilanci. Ako je riječ o obvezi, prema RRiF-ovu računskom planu, svotu treba evidentirati na potražnoj strani računa 24070 (u pasivi), a ako je riječ o preplati, onda na dugovnoj strani računa 14070 (u aktivi).

Iskazane obveze porezni će obveznik plaćati sa žiroračuna dobitaša, a preplate se mogu uporabiti za namirenje tekućih obveza – PDV-a, poreza na dobitak, obveza za doprinose i dr.

3. OBVEZE POREZNIH OBVEZNIKA KOJI UTVRĐUJE OBVEZU PREMA IZDANIM RAČUNIMA, A U 2024. GODINI ĆE UTVRĐIVATI OBVEZU PREMA NAPLAĆENIM NAKNADAMA

Ovo je obratna porezna situacija od one koja je objašnjena u prethodnim točkama, a mogućnost prijelaza na oporezivanje prema naplaćenim naknadama odnosi se na dohodaše i dobitaše.

To znači da svi obveznici PDV-a mogu utvrđivati obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama ako im vrijednost isporuka dobara i usluga (izdanih računa) u prethodnoj godini nije prešla 2.000.000,00 € (bez PDV-a). Međutim, ako je riječ o obrtnicima kojima su primitci bili veći od 1.000.000,00 €, a isporuke dobara i usluga u 2023. godini manje od 2.000.000,00 €, ti obrtnici mogu utvrđivati obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama, ali će poslovne promjene knjigovodstveno evidentirati prema odredbama Zakona o računovodstvu i Zakona o porezu na dobit.

Obrtnici i druge samostalne djelatnosti najčešće donose ovakvu odluku pri prijelazu dobitaša u dohodaša koji bi tada trebali od 1. siječnja 2024. godine voditi jednostavno knjigovodstvo i evidentirati primitke i izdatke u Obrascu KPI (Knjiga primitaka i izdataka) prema načelu blagajne. Dobitaš može prijeći u dohodaša ako nije ispunio uvjet naveden u čl. 2. st. 4. Zakona o porezu na dobit, odnosno uvjet ostvarenih ukupnih primitaka u svoti od 1.000.000,00 € u 2023. godini. Porezna uprava može donijeti rješenje o prestanku obveza plaćanja poreza na dobitak i vođenja poslovnih knjiga prema propisima o računovodstvu završetkom poslovne godine. Naše je mišljenje da se rješenje ne može donijeti prije isteka roka od tri godine, što neizravno proizlazi iz čl. 29. st. 6. Zakona o porezu na dobit, osim u opravdanim slučajevima u kojima taj rok može biti i kraći. Opravdanim slučajevima osobito se smatraju cjelovita promjena djelatnosti koju obavlja porezni obveznik te znatno izmijenjeni uvjeti (više od 50 %) zbog kojih je porezni obveznik promijenio način oporezivanja.

Drugi porezni obveznici, koji nisu samostalne djelatnosti (npr. trgovačka društva, podružnice, zadruga i dr.), odlučuju se za prelazak na utvrđivanje obveze PDV-a po naplaćenim naknada najčešće zbog odgode nastanka obveze za plaćanje PDV-a po izdanim računima. U pravilu je riječ o poduzetnicima koji pretežito obavljaju isporuke u tuzemstvu na koje se obračunava PDV, a po kojima odobravaju dulje rokove plaćanja svojim kupcima ili imaju često poteškoće s naplatom potraživanja i kod kojih je, opće gledano, vrijednost obveze PDV-a višestruko veća od prava na odbitak pretporeza. S druge pak strane, na ovakav način obračuna PDV-a ne bi se trebali odlučivati porezni obveznici koji se bave maloprodajom ili ugostiteljstvom jer se kod njih naplata događa odmah nakon obavljene isporuke kao ni porezni obveznici kojima ni ne nastaje obveza obračuna PDV-a po izdanim računima (npr. obavljaju isporuke dobara unutar EU-a, izvozne isporuke, pružaju usluge za koje se primjenjuje prijenos porezne obveze i sl.). Međutim, svaki porezni obveznik treba sam odlučiti je li takav obračun za njega koristan ili nije.

Osim toga, na obračun PDV-a po naplaćenim naknadama prelaze i oni poduzetnici koji žele utvrđivati obvezu poreza na dobitak primjenom novčanog načela (u Obrascu PD-NN). Naime, uvjeti za utvrđivanje osnovice poreza na dobitak prema novčanom načelu su da ostvareni prihodi poreznog obveznika u prethodnom poreznom razdoblju ne prelaze 1.000.000,00 € te da porezni obveznik koji je obveznik PDV-a primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama (čl. 5. st. 7. i 12. Zakona o porezu na dobit).

S obzirom na to da je taj porezni obveznik u prethodnoj (2023.) godini utvrđivao obvezu PDV-a prema izdanim računima, nadležnoj PU treba najkasnije do kraja tekuće kalendarske godine (2023.) dati izjavu ako želi utvrđivati obvezu prema “načelu blagajne”, odnosno plaćenih i naplaćenih računa. Napominjemo da izjavu o promjeni načina utvrđivanja obveze PDV-a treba dati samo onda kada porezni obveznik mijenja način utvrđivanja obveze PDV-a.

Napominjemo da porezni obveznici koji od 1. siječnja 2024. godine, s motrišta PDV-a žele (i zadovoljili su propisani uvjet) primjenjivati postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, na izlaznom računu trebaju, prema čl. 125.j st. 5. Zakona o PDV-u, obvezno navesti napomenu: *Obračun prema naplaćenim naknadama*.

U nastavku se daje pregled obveza s motrišta PDV-a za poreznog obveznika koji će od 1. siječnja 2024. godine utvrđivati obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama.

Tablica 2. Pregled obveza s motrišta PDV-a pri prijelazu na utvrđivanje obveze / pretporeza prema naplaćenim naknadama (u 2023. godini porezni je obveznik utvrđivao obvezu PDV-a prema izdanim računima)

Red. br.	Datum	OBVEZE
1.	Razdoblje siječanj 2024.	• izdavati račune (ili gotovinske prema OPZ-u) za sve isporuke dobara i usluga u siječnju 2024. i evidentirati ih u Knjigu I-RA kronološkim redoslijedom ili prema načelu naplaćenih računa (osigurati podatke u posebnom stupcu I-RA-e)
2.	Razdoblje siječanj 2024.	• primljene račune evidentirati u Knjigu U-RA (priznati pretporez tek kada su plaćeni)
3.	20. siječnja 2024. (najkasnije)	• predati Obrazac PDV za prosinac 2023. – posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine
4.	31. siječnja 2024.	• platiti obvezu za PDV za prosinac 2023. (ako je utvrđena obveza)
5.	20. veljače 2024. (najkasnije)	• predati Obrazac PDV za siječanj 2024. • prethodno treba zbrojiti – Knjige I-RA i U-RA za siječanj 2024.
6.	29. veljače 2024. (najkasnije)	• platiti obvezu za PDV za siječanj 2024. (ako je utvrđena obveza)

POREZI

Napominjemo da pri prijelazu oporezivanja PDV-om prema izdanim i primljenim računima na način oporezivanja prema naplaćenim / plaćenim naknadama, odnosno „načelu blagajne“, u početnom stanju poreznog obveznika neće biti računa po kojima će već u trenutku prijelaza, odnosno 1. siječnja 2024. godine, nastati porezna obveza, odnosno po kojima treba odmah priznati pretporez. To je stoga što je u 2023. godini utvrđivao obvezu PDV-a prema kriteriju izdanih računa i neovisno o plaćanju i naplati mogao je odmah priznati pretporez i iskazati obvezu PDV-a. Upravo je prema tom kriteriju i trebao evidentirati izlazne i ulazne račune u 12. Obrascu PDV za 2023. godinu (koji treba predati do 20. siječnja 2024. godine), što znači da nema nikakvih „zaostalih računa“. Iznimno, ovaj porezni obveznik nije mogao priznati pretporez iz ulaznih računa dobavljača koji utvrđuju obvezu prema naplati, a koje nije platio. U tom slučaju pretporez može priznati tek kada plati račun takvom dobavljaču.


Međutim, kako je porezni obveznik od 1. siječnja 2024. godine prešao na utvrđivanje obveze PDV-a prema naplaćenim naknadama, obveza za PDV i pretporez iz računa izdanih u 2024. godini nastaje tek kada ti računi budu plaćeni / naplaćeni. Ako je riječ o obrtniku koji je pritom i prešao na dohodaša, u Obrascu KPI također će evidentirati primitke i izdatke prema načelu blagajne.

4. ZAKLJUČNE NAPOMENE

S motrišta PDV-a, a prema čl. 125.i Zakona o PDV-u, obveznici PDV-a mogu utvrđivati obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama ako im vrijednost isporuka u prethodnoj godini nije prešla

2.000.000,00 € bez PDV-a. Upravo o tom kriteriju ovisi hoće li porezni obveznik **utvrđivati obvezu PDV-a prema naplaćenim naknadama ili izdanim računima.** Međutim, mnogi porezni obveznici koji većinu isporuka dobara i usluga imaju unutar EU-a ili je riječ o izvozu dobara, neće odabrati načelo blagajne jer se i tako, prema čl. 125.j Zakona o PDV-u, to načelo ne primjenjuje na te promete. **Ova se odluka može donijeti samo na kraju poslovne godine ili ulaskom u sustav PDV-a.**

Prijelaz na utvrđivanje obveze PDV-a prema izdanim računima ili naplaćenim naknadama najčešće je povezana i s prijelazom dohodaša na dobitaša i obratno, ako je ispunjen uvjete iz Zakona o porezu na dobit, no to nije uvjet. Prag za prijelaz dohodaša u dobitaša i obratno, u skladu s odredbama navedenog Zakona, određen je u visini primitaka od 1.000.000,00 € u prethodnoj godini. Navedeni prag odnosi se i na društva koja žele utvrđivati osnovicu poreza na dobitak primjenom novčanog načela, a prijavu daju na Obrascu PD-NN. Napominjemo da obveznik PDV-a može primijeniti novčano načelo za porez na dobitak samo ako i PDV utvrđuje prema naplaćenim naknadama.

Zaključno, sve djelatnosti – dohodaši i dobitaši – društva i obrti čija vrijednost isporuka dobara i usluga u 2023. godini nije bila veća od 2.000.000,00 € bez PDV-a, mogu od 1. siječnja 2024. godine odabrati da obvezu PDV-a te pravo priznavanja pretporeza utvrđuju prema “načelu blagajne“, odnosno plaćenih i naplaćenih računa. Preporučujemo poreznim obveznicima da pri donošenju takve odluke dobro razmisle je li to u njihovu slučaju pogodnost ili će to stvoriti samo mnogo više posla za knjigovođe. 

Marijana RADUSIN LIPOŠINOVIĆ, dipl. oec., univ. spec. oec. i ovl. rač.

UDK 336.1.

Predmet poreznog nadzora

Autorica u članku obrazlaže **možebitne predmete poreznog nadzora primjenom poreznih propisa i Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma.** Pri tome objašnjava provedbu poreznog nadzora za obratni porez na dobitak, porez na dodanu vrijednost, porez na dohodak, za primjenu propisa iz područja fiskalizacije i za primjenu propisa iz područja sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma.

1. UVOD

Poslovi i postupak poreznog nadzora koje Porezna uprava obavlja kod poreznih obveznika propisani su zakonskim propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza i drugih javnih davanja i zakonima koji su važeći unutar pravnog sustava Republike Hrvatske (dalje: RH). Osim primjene tih propisa, kod provedbe poreznog nadzora bitno je i uvažavanje europskog zakonodavstva i propisa koji se odnose na države članice EU-a (direktive, uredbе, presude Suda EU i dr.), a kojih su se one obvezne pridržavati i primjenjivati, kao i konvencija, bilateralnih ugovora i dr. U provedbi poreznog nadzora mogu se koristiti i različiti instrumenti međunarodne administrativne suradnje, ovisno o relevantnim informacijama koje su potrebne za utvrđivanje

činjenica bitnih za oporezivanje kao npr. provedbe usporednog nadzora, nazočnost inozemnog službenika u službenim prostorijama poreznog tijela i njihovo sudjelovanje u službenim ili upravnim radnjama koje se provode na području RH, provedbe zajedničkog nadzora i dr. S obzirom na to da je porezni nadzor, između ostaloga, određen predmetom poreznog nadzora, u ovom se članku prikazuje što obuhvaća navedeno, a i koji su **možebitni predmeti poreznog nadzora primjenom poreznih propisa i Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma.**

2. PROVEDBA POREZNOG NADZORA

Porezni nadzor propisan je odredbama čl. 115. – 126. Općega poreznog zakona (Nar. nov., br.115/16.

– 114/22., dalje: OPZ), a predstavlja dio porezno-pravnog odnosa u kojemu Porezna uprava i Carinska uprava te druga porezna tijela provode postupak s ciljem provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje kod poreznih obveznika i drugih osoba. Provodi se kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnim za oporezivanje. Porezni obveznik je obvezan u postupku poreznog nadzora sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja tako da potpuno i istinito iznosi činjenice bitne za oporezivanje, a može i imenovati osobu koja će to raditi u njegovo ime. To znači da je tijekom poreznog nadzora obvezan poreznom tijelu predložiti one dokaze za koje porezno tijelo može opravdano vjerovati da su relevantni za pravilno utvrđivanje svih činjenica bitnih za oporezivanje (obavijesti, evidencije, poslovne knjige, poslovnu dokumentaciju i druge isprave).

Porezni nadzor obavljaju porezni revizori, porezni inspektori i drugi ovlašteni službenici za provedbu poreznog nadzora i druge stručno osposobljene osobe koje su ovlastili čelnici poreznog tijela (dalje: inspektori). Porezno tijelo samostalno određuje kod kojih će poreznih obveznika provoditi porezni nadzor, vodeći računa o poreznoj snazi poreznog obveznika i objektivnim kriterijima na temelju procjene rizika, pri čemu prioritet imaju veliki poduzetnici iz Zakona o računovodstvu, povezane osobe iz čl.49. OPZ-a i porezni obveznici koji koriste porezne pogodnosti protivno svrsi zakona. Na odluku poreznog tijela o odabiru poreznih obveznika kod kojih će se provoditi porezni nadzor porezni obveznik ne može utjecati.¹

Prilikom utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje u postupku poreznog nadzora inspektor je obvezan voditi računa o načelima oporezivanja koji su propisani OPZ-om (načelo zakonitosti, načelo materijalne istine, načelo učinkovitosti i ekonomičnosti, pravo poreznog obveznika na obavijest o ishodu poreznog nadzora i dr.) i ZUP-om (načelo učinkovitosti i ekonomičnosti, načelo utvrđivanja materijalne istine, načelo samostalnosti i slobodne ocjene dokaza i dr.). Svi sudionici poreznog postupka obvezni su postupati u dobroj vjeri, što podrazumijeva savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonom. U postupku poreznog nadzora treba dati jednaku pozornost svim bitnim činjenicama, kako onima koje idu na štetu tako i onima koje idu u korist poreznog obveznika.² Treba voditi računa da se porezni nadzor usmjeri na bitne činjenice koje u konačnici mogu povećati ili smanjiti poreznu obvezu te njegovo trajanje ograničiti na nužnu mjeru. Trajanje poreznog nadzora ovisi o brojnim čimbenicima kao npr. veličini poreznog obveznika, predmetu poreznog nadzora, suradnji poreznog obveznika u smislu njegova sudjelovanja u postupku poreznog nadzora i dr.

Sve podatke koje porezni obveznik iznosi u poreznom postupku te sve druge podatke u vezi s poreznim postupkom kojima raspolaže te podatke koje razmjenjuje s drugim državama u poreznim stvarima, porezno je tijelo obvezno čuvati kao poreznu

tajnu, a navedeno se odnosi i na druge osobe koje su uključene u porezni postupak. Člankom 8. OPZ-a detaljno je propisano što se smatra odnosno ne smatra poreznom tajnom.

U postupku poreznog nadzora inspektor koristi dokazna sredstva za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje. Koja dokazna sredstva i u kojem će ih opsegu koristiti te način na koji će ih ocijeniti, određuje inspektor rukovodeći se načelima oporezivanja.

3. DOPUSTIVOST POREZNOG NADZORA

Porezni nadzor može se obavljati kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnim za oporezivanje, s tim da se **kod utvrđivanja protoka vremenskog roka u kojemu se porezni nadzor može obavljati primjenjuje institut dopustivosti poreznog nadzora koji je propisan odredbama čl. 117. OPZ-a.** Navedeni institut propisuje da se **porezni nadzor može obavljati u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze**, a samo iznimno za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze, i to u:

- slučaju zlouporabe prava
- postupcima utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokazanih sredstava za stjecanje te imovine prema propisima o porezu na dohodak
- postupcima suzbijanja poreznih prijevара
- postupcima pokrenutim po nalogu drugih tijela. Pod drugim tijelima podrazumijevaju se ona tijela koja mogu dati nalog poreznom tijelu za provedbu poreznog nadzora, a to su, primjerice, nadležno Državno odvjetništvo (DORH, USKOK), nadležni sud, Ured europskog javnog tužitelja i dr.

To znači da se u navedenim slučajevima za dopustivost poreznog nadzora primjenjuje rok od šest godina, uz vođenje računa o početku tijeka zastare.

Važno je istaknuti da se u praksi često institut dopustivosti poreznog nadzora poistovjećuje s poreznom zastarom, no to nije ispravno. Nakon protoka vremena dopustivosti poreznog nadzora, kako je prethodno navedeno, porezni nadzor za to razdoblje i tu vrstu poreza se ne može provoditi, a samim time se ne može utvrditi porezna obveza i kamate, ali samo u postupku poreznog nadzora. Međutim, to ne znači da ispostava poreznog tijela ne može utvrditi poreznu obvezu i kamate sve do isteka prava poreznog tijela na utvrđenje porezne obveze (do kraja zastarnog roka). Propisivanjem dopustivosti poreznog nadzora zakonodavac je htio povećati učinkovitost poreznog tijela u provedbi postupka poreznog nadzora.

4. POREZNA ZASTARA

S obzirom na to da je dopustivost poreznog nadzora određena početkom tijeka zastare, prava na utvrđivanje porezne obveze odnosno pravom poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze sve u postupku poreznog nadzora, s ciljem pravilnog određenja je li nastupila porezna zastara u konkretnom slučaju, bitno je, dakle, utvrditi kada počinje teći zastarni rok odnosno utvrditi trenutak u kojemu nastupa zastara. S tim u vezi u nastavku se navode odredbe koje to definiraju.

¹ Članak 119. OPZ-a.

² Članak 121. st.2. OPZ-a.

Naime, u odredbama čl. 108. OPZ-a koje su danas na snazi i u primjeni, u nastavku su navedena prava i obveze koje zastarijevaju. Za postupak poreznog nadzora važno je napomenuti da se **prava i obveze koje zastarijevaju odnose na pravo i obveze poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata³, a zastarijevaju za šest godina računajući od dana kada je zastara počela teći.**

Zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći istekom godine u kojoj je nastala porezna obveza, a nastanak porezne obveze propisan je posebnim poreznim zakonima koji uređuju različite vrste izravnih i neizravnih poreza. Dakle, kako bi se ispravno utvrdio početak tijeka zastare kod utvrđivanja porezne obveze i kamata, potrebno je poznavanje poreznih propisa u dijelu određivanja nastanka porezne obveze.

Određeno je i da tijek zastare prava na utvrđivanje porezne obveze i kamate počinje teći istekom godine u kojoj je donesena pravomoćna presuda za kazneno djelo pod određenim uvjetom.⁴

Zastoj zastare odnosno kada zastara ne teče propisan je OPZ-om, a odnosi se na sljedeći slučaj: ako se radi utvrđenja poreza i kamata ili naplate poreza, kamata i troškova ovrhe vodi postupak pred sudom, za vrijeme trajanja tog postupka zastara ne teče.

Na nastup zastare prava na utvrđivanje po službenoj dužnosti obvezna su paziti prvostupanjska porezna tijela do donošenja i dostave poreznog rješenja, a drugostupanjska tijela do donošenja i dostave rješenja o žalbi. Ako navedena tijela utvrde da je nastupila zastara prava na utvrđivanje, rješenjem utvrđuju nastup zastare i obustavljaju postupak.

Jednako tako, ako je u upravnom sporu sud poništio porezno rješenje i vratio ga na ponovno odlučivanje, a u međuvremenu je nastupila zastara prava na utvrđivanje, nadležna će porezna tijela rješenjem utvrditi nastup zastare i obustaviti postupak.

Ističe se da je rješenje o utvrđivanju porezne obveze i kamata koje je doneseno nakon nastupa zastare nezakonito.

Važno je istaknuti da se odredbe porezne zastare iz OPZ-a primjenjuju i na utvrđivanje zastare kod doprinosa kao javnog davanja.

5. PREDMET POREZNOG NADZORA

Porezni nadzor obuhvaća provjeru jedne ili više vrsta poreza te svih činjenica bitnih za oporezivanje, knjigovodstvenih isprava i evidencija, poslovnih događaja i svih drugih podataka, evidencija i isprava bitnih za oporezivanje. Predmet poreznog nadzora obuhvaća provjeru činjenica bitnih za oporezivanje određene vrste poreza (jedna ili više vrsta) i/ili drugih javnih davanja, koje se odnosi na razdoblje koje je predmet poreznog nadzora (jedno ili više poreznih razdoblja), vodeći računa o rokovima u kojima se porezni nadzor može obavljati odnosno institutu dopustivosti poreznog nadzora.

³ Odredbama OPZ-a propisana je i zastara na naplatu porezne obveze, kamata i troškova ovrhe (čl. 108. st. 4. i 7.) te zastara za pravo na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe (čl. 108. st. 5. i 8.), međutim one se posebno ne navode u ovom članku.

⁴ Propisano čl. 108. st. 3. OPZ-a, a vezano za čl. 28. OPZ-a.

Predmet i razdoblje poreznog nadzora navode se u Obavijesti o poreznom nadzoru⁵ kao obvezni element. U postupku poreznog nadzora primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica koje se ispituju.⁶ Navedeno znači da ako je predmet poreznog nadzora porez na dobitak za 2022. godinu, a postupak poreznog nadzora je započeo u srpnju 2023. godine, za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje primjenjivat će se Zakon o porezu na dobit koji je bio na snazi i u primjeni u to vrijeme (dakle, u 2022. godini) i koji se odnosi na prijavu i podnošenje prijave poreza na dobitak za 2022. godinu, dok će se provedba postupka poreznog nadzora temeljiti na OPZ-u koji je na snazi i u primjeni u vrijeme započinjanja postupka poreznog nadzora.

Kod poduzetnika fizičke osobe, porezni nadzor može obuhvatiti i one činjenice koje nisu u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću, primjerice utvrđivanje izvora stjecanja privatne imovine, što može dovesti do procjene porezne osnovice ako se utvrdi da fizička osoba raspolaže imovinom ili sredstvima za privatnu potrošnju koja višestruko premašuje primitke što ih je osoba ostvarila tijekom godine, a tijekom poreznog nadzora nije dostavila vjerodostojne dokaze o stjecanju imovine.

Kod društava kapitala ili društava osoba porezni nadzor obuhvaća i provjeru odnosa između člana društva i samog društva, kao npr. dane povlastice i druge oblike imovinske koristi od strane društva članu društva zbog povlaštenog položaja, u slučaju da navedeno može imati utjecaj na oporezivanje.

U postupku poreznog nadzora inspektor je obvezan pridržavati se predmeta poreznog nadzora. Međutim, ako se tijekom provedbe poreznog nadzora utvrdi nezakonitosti i nepravilnosti što upućuju na potrebu njegova proširenja na druga razdoblja oporezivanja ili na druge porezne oblike, donijet će se zaključak o proširenju poreznog nadzora (čl. 117. OPZ-a i čl. 77. Zakona o općem upravnom postupku (Nar. nov., br. 47/09., 110/21.; dalje: ZUP). Kod donošenja zaključka nužno je voditi računa o institutu dopustivosti poreznog nadzora. Naime, ako se porezni nadzor proširuje za razdoblje koje obuhvaća iznimku od postupanja odnosno kada se obavljanje poreznog nadzora proširuje i izvan propisanog roka od tri godine, u zaključku o proširenju potrebno je obrazložiti razloge proširenja poreznog nadzora koji mora obuhvaćati barem jedan od prethodno navedenih četiriju razloga. Na zaključak o proširenju poreznog nadzora porezni obveznik nema pravo žalbe (čl. 77. st. 5. ZUP-a), ali ga može pobijati žalbom na porezno rješenje.

Porezni nadzor ne može se ponavljati za isti predmet odnosno istu vrstu poreza i drugih javnih davanja za isto razdoblje kod istoga poreznog obveznika. U nastavku se opisuju možebitni predmeti poreznog nadzora prema poreznim propisima i primjenom Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma.

⁵ Predmet poreznog nadzora jedan je od obveznih elemenata Obavijesti o poreznom nadzoru. Svi obvezni elementi propisani su čl. 120. st. 3. OPZ-a.

⁶ Članak 5. OPZ-a.

6. PRIMJERI PREDMETA POREZNOG NADZORA

U nastavku se navode možebitni predmeti poreznog nadzora, primjenom poreznih propisa i Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma.

6.1. NADZOR PRIMJENE POREZA NA DOBIT

Predmet poreznog nadzora može biti porez na dobitak. Obveza obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza na dobitak propisana je Zakonom o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.) i Pravilnikom o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 156/22.). Porez na dobitak je godišnji porez koji se utvrđuje na temelju podnesenog Obrasca PD koji se podnosi u tekućoj godini za prethodnu godinu, što znači da zastara prava na utvrđivanje porezne obveze poreza na dobitak počinje teći 1. siječnja iduće godine u odnosu na godinu u kojoj je trebalo utvrditi porez. Drugim riječima, za 2020. godinu obvezu poreza na dobitak trebalo je utvrditi u 2021. godini, a zastara je počela teći od 1. siječnja 2022. godine.

Budući da se porezni nadzor može obavljati u roku od tri godine od početka tjeka zastare, prava na utvrđivanje porezne obveze (ako nije riječ o prethodno navedenim slučajevima u kojima se primjenjuje rok od šest godina), to znači da je dopustivost poreznog nadzora kod poreza na dobitak za 2020. godinu zaključno s 31. prosinca 2024. godine. Međutim, u slučajevima u kojima je propisano da za dopustivost poreznog nadzora vrijedi rok od šest godina, porezni se nadzor može provoditi zaključno s 31. prosinca 2027. godine. Protekom tih šest godina u tom slučaju nastupa i zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.

Porezni nadzor poreza na dobitak spada u najsloženije poslove poreznog nadzora. Njegova složenost zahtijeva poznavanje brojnih propisa, ne samo poreznih i računovodstvenih propisa nego i mnogih drugih, koji se primjenjuju kod sastavljanja prijave poreza na dobitak. S obzirom na to da u prijavi poreza na dobitak poreznu osnovicu čini dobitak koji se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobitak, uvećan i umanjen prema odredbama Zakona o porezu na dobit, u svakom poreznom nadzoru poreza na dobitak financijska izvješća su polazna točka.

U najsloženija područja nadzora poreza na dobitak spadaju nadzor transfernih cijena i statusnih promjena (pripajanje, spajanje ili podjela društva).

Ako se tijekom poreznog nadzora kod nadzora poreza na dobitak utvrdi postojanje transakcija koje imaju prekogranični učinak, a za donošenje zaključka su nužne informacije iz drugih jurisdikcija, mogu se koristiti različiti instrumenti međunarodne administrativne suradnje kao npr. provođenje usporednog nadzora, nazočnost inozemnih služnika u službenim prostorijama poreznog tijela i sudjelovanje u službenim ili upravnim radnjama, zajednički nadzor i dr. Za korištenje navedenih instrumenata primjenjuje se Direktiva 2011/16/EU⁷ odnosno [Zakon o](#)

administrativnoj suradnji u području poreza (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.)⁸ u koji je ona implementirana i Konvencija o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim stvarima koja je izmijenjena i dopunjena odredbama Protokola (dalje: Konvencija) te potpisani bilateralni sporazumi između pravno zainteresiranih država. Navedeni instrumenti su korisni alati u sprječavanju i borbi protiv poreznih prijevара i utaje i izbjegavanja plaćanja poreza te podizanje porezne transparentnosti, a koriste se tek onda kada su iscrpljeni svi uobičajeni nacionalni izvori informacija. Navedeni se instrumenti mogu međusobno koristiti.

Usporedni nadzor⁹ provodi se nakon što se postigne dogovor između dvije ili više država članica o provedbi nadzora, svaka država članica ga provodi na svom teritoriju i u skladu sa svojim zakonodavstvom, kod jedne ili više osoba od zajedničkog ili komplementarnog interesa, a sve s ciljem razmjene informacija.

Nazočnost službenika u službenim prostorijama i njihovo sudjelovanje u službenim ili upravnim radnjama¹⁰ na području druge države članice znači fizičku ili *online* prisutnost ovlaštenih službenika države članice koja je podnijela zahtjev s ciljem razmjene relevantnih informacija. Odvija se na temelju dogovora između nadležnog tijela države članice koja postavlja zahtjev i nadležnog tijela države članice koja zaprima zahtjev.

Zajednički nadzori¹¹ predstavljaju dodatan alat za administrativnu suradnju među državama članicama u području oporezivanja, kojim je dopunjen postojeći okvir koji predviđa mogućnost prisutnosti službenika druge države članice u službenim prostorijama, sudjelovanja u upravnim radnjama i usporednih nadzora. Predstavljaju upravnu radnju koju zajednički obavljaju nadležna tijela dviju ili više država članica i koje su povezane s jednom osobom ili više njih od zajedničkog ili komplementarnog interesa za nadležna tijela tih država članica, a na temelju njihova dogovora. Zajednički nadzori mogu biti vrlo važan instrument kod provedbe poreznog nadzora transfernih cijena.

Važno je imati na umu da se instrumenti usporednih i zajedničkih nadzora koriste kada države imaju zajedničke ili komplementarne interese, dok je kod instrumenta nazočnosti uglavnom više prisutna isključivo korist države koja postavlja zahtjev. Instrument nazočnosti se u praksi dosad pokazao kao vrlo učinkovit i brz instrument za razmjenu podataka koji ujedno ne zahtijeva znatna financijska sredstva. Međutim, instrument nazočnosti samostalno će se koristiti kod jednostavnijih slučajeva, dok će se instrumenti usporednih i zajedničkih nadzora koristiti kod

⁸ Ovaj Zakon primjenjuje se na sve poreze koje propisuju države članice osim na PDV, carine i trošarine koji su obuhvaćeni drugim propisima Europske unije, na doprinose za obvezna osiguranja koji se uplaćuju državi članici, pristojbe, te potvrde i druge isprave koje izdaju javnopravna tijela te davanja ugovorne naravi u dijelu koji se odnosi na razmjenu informacija (na zahtjev, spontanu i automatsku) i druge oblike administrativne suradnje, koji su obuhvaćeni čl. 15. do 38. ovog Zakona.

⁹ Propisano čl.12. Direktive 2011/16/EU odnosno čl. 37. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza.

¹⁰ Propisano čl. 11. Direktive 2011/16/EU odnosno čl. 36. Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza.

¹¹ Propisano čl. 12.a Direktive 2011/16/EU odnosno čl. 37.a Zakona o administrativnoj suradnji u području poreza. Primjenjuje se od 1. siječnja 2024. godine.

⁷ Pod pojmom Direktiva 2011/16/EU u ovom članku se podrazumijeva navedena Direktiva koja je na snazi i u primjeni sa svim izmjenama i dopunama.

složenijih slučajeva koji, u pravilu, zahtijevaju uključenost više država, a samim tim zahtijevaju veći angažman, više vremena i financijskih sredstava.

Važno je istaknuti da prilikom provedbe usporednog i/ili zajedničkog nadzora treba voditi računa o dopustivosti poreznog nadzora odnosno zastare prava na utvrđivanje porezne obveze, kako je prethodno opisano, jer se navedeni rokovi razlikuju u državama članicama. Navedeno može biti i jedan od razloga neprihvatanja provedbe usporednog odnosno zajedničkog nadzora.

6.2. NADZOR PRIMJENE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Kod PDV-a predmet poreznog nadzora može biti PDV, nadzor PDV-a za kraća razdoblja, nadzor po zahtjevu za povrat PDV-a i dr.

Obveza obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza na dodanu vrijednost propisana je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23.) i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23.).

Budući da je PDV mjesečni porez, zastara prava na utvrđivanje porezne obveze PDV-a počinje teći 1. siječnja sljedeće godine u odnosu na godinu što sadržava trenutak ili razdoblje za koje se obračunava porez. To u praksi znači da za obrasce PDV koji su podneseni u 2022. godini (to podrazumijeva 12 obrazaca, počinjući od 12/2021. do 11/2022.), zastara počinje teći 1. siječnja 2023. godine neovisno o kojem je spomenutom obrascu riječ.

Budući da se porezni nadzor može obavljati u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze (ako nije riječ o prethodno navedenim slučajevima u kojima se primjenjuje rok od šest godina), to znači da je dopustivost poreznog nadzora kod PDV-a za 2022. godinu zaključno s 31. prosinca 2025. godine. Međutim, ako bi bila riječ o slučajevima u kojima je propisano da za dopustivost poreznog nadzora vrijedi rok od šest godina, porezni nadzor može se provoditi zaključno s 31. prosinca 2028. godine. Protekom tih šest godina u tom slučaju nastupa i zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.

Ako se tijekom poreznog nadzora kod nadzora PDV-a utvrdi postojanje transakcija koje imaju prekogranični učinak, a za donošenje zaključka su nužne informacije iz drugih jurisdikcija, mogu se koristiti različiti instrumenti međunarodne administrativne suradnje kao npr. usporedni nadzor te nazočnost inozemnih služnika u službenim prostorijama poreznog tijela i tijekom upravnih i zajedničkih upravnih radnji, na temelju Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010¹² onako kako su navedeni instrumenti propisani u Uredbi.¹³

Definicija usporednih nadzora iz spomenute Uredbe ne razlikuje se od definicije usporednih nadzora iz Direktive 2011/16/EU koja se primjenjuje na izravne

¹² Pod pojmom Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 u ovom se članku podrazumijeva navedena Uredba koja je na snazi i u primjeni sa svim izmjenama i dopunama.

¹³ Usporedni nadzor propisan je čl.29. i 30. Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010, a nazočnost u službenim prostorijama i tijekom upravnih radnji i zajedničkih upravnih radnji čl. 28. iste Uredbe.

poreze. Međutim, u navedenoj se Uredbi ne nalazi pojam zajedničkih nadzora, već je kod nazočnosti u službenim prostorijama i tijekom upravnih radnji uvedena mogućnost provedbe zajedničke upravne radnje s ciljem jačanja administrativne suradnje i borbe protiv PDV prijevара između država članica. Naime, na temelju dogovora između tijela koja podnose zahtjev i tijela koje zaprima zahtjev, službenici koje su ovlastila tijela koja podnose zahtjev mogu, s ciljem prikupljanja i razmjene informacija, sudjelovati u upravnim radnjama koje se provode na državnom području države članice koja zaprima zahtjev. Takve upravne radnje zajednički provode službenici tijela koja podnose zahtjev i tijela koja zaprimaju zahtjev, a pod vodstvom države članice koja zaprima zahtjev i u skladu s njezinim zakonodavstvom. Službenici tijela koja podnose zahtjev imaju pristup istim prostorijama i dokumentima kao i službenici tijela koje zaprima zahtjev te imaju mogućnost razgovarati s poreznim obveznicima, u mjeri u kojoj je zakonodavstvom države članice koja zaprima zahtjev to dopušteno službenicima te države članice. Također, ako je to dopušteno zakonodavstvom države članice koja zaprima zahtjev, službenici država članica koje podnose zahtjev izvršavaju iste nadzorne ovlasti koje su dodijeljene službenicima države članice koja zaprima zahtjev. Sudjelujuća tijela mogu sastaviti zajedničko izvješće.

I u ovom je slučaju važno voditi računa o dopustivosti poreznog nadzora odnosno zastare prava na utvrđivanje porezne obveze, kako je prethodno opisano, a navedeno može biti i jedan od razloga neprihvatanja provedbe usporednog nadzora, kako je prethodno istaknuto.

Dosadašnja je praksa pokazala da je usporedni nadzor uglavnom multilateralan, što znači da se provodi u najmanje trima državama, no to ne isključuje mogućnost da se provodi i samo između dviju država. Također je uočeno da se usporedni nadzor u najvećem dijelu slučajeva pokreće s ciljem rješavanja PDV prijevара odnosno s ciljem razotkrivanja lanaca društava koji sudjeluju u PDV prijevarama u državama članicama.

6.3. NADZOR PRIMJENE POREZA NA DOHODAK

Kod poreza na dohodak predmet poreznog nadzora može biti porez na dohodak, nadzor prema čl. 88. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.) i dr. Obveza obračunavanja, prijavljivanja i plaćanja poreza na dohodak propisana je Zakonom o porezu na dohodak i Pravilnikom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.).

Budući da je porez na dohodak godišnji porez, porezna se obveza utvrđuje istekom godine u sljedećoj godini kroz godišnju poreznu prijavu, a tijekom godine plaćaju se predumjovi, osim kada se oni smatraju konačno plaćenim porezom i kada nije propisano obvezno podnošenje godišnje porezne prijave, a niti je prijava podnesena, u kojem slučaju se smatra da je porez utvrđen u godini za koju se i utvrđuje. Dakle, zastara prava na utvrđivanje porezne obveze poreza na dohodak za koji je podnesena godišnja porezna prijava ili je propisano njezino podnošenje, počinje

teći od 1. siječnja sljedeće godine u odnosu na godinu u kojoj je porez trebalo utvrditi (npr. porez na dohodak za 2019. godinu trebalo je utvrditi u 2020. godini godišnjom poreznom prijavom te je zastara počela teći od 1. siječnja 2021. godine).

Budući da se porezni nadzor može obavljati u roku od tri godine od početka tijeka zastare prava na utvrđivanje porezne obveze (ako nije riječ o prethodno navedenim slučajevima u kojima se primjenjuje rok od šest godina), to znači da je dopustivost poreznog nadzora kod poreza na dohodak kod obveznika podnošenja godišnje porezne prijave za 2019. godinu zaključno s 31. prosinca 2023. godine. Međutim, ako bi bila riječ o slučajevima u kojima je propisano da za dopustivost poreznog nadzora vrijedi rok od šest godina, porezni se nadzor može provoditi zaključno s 31. prosinca 2026. godine. Protekom tih šest godina u tom slučaju nastupa i zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.

Međutim, ako se porezni nadzor poreza na dohodak provodi kod poreznog obveznika koji nije obveznik podnošenja godišnje porezne prijave i ona nije podnesena, dopustivost poreznog nadzora kod poreza na dohodak u tom slučaju (ako nije riječ o prethodno navedenim slučajevima u kojima je zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata počinje teći od 1. siječnja 2020. godine.

Ako se tijekom poreznog nadzora kod nadzora poreza na dohodak utvrdi potreba za dobivanjem nužnih informacija iz drugih jurisdikcija, mogu se koristiti različiti instrumenti administrativne suradnje kao i kod nadzora poreza na dobitak, primjenjujući prethodno opisanu pravnu osnovu.

Kod nadzora poreza na dohodak, predmet poreznog nadzora mogu biti i doprinosi kao javno davanje. Na postupke utvrđivanja zastare prava na utvrđivanje doprinosa koji nisu uređeni odredbama Zakona o doprinosima (Nar. nov., br.84/08... 33/23.) primjenjuju se odredbe OPZ-a kao i na postupke utvrđivanja odnosno obračunavanja obveze doprinosa i postupka poreznog nadzora.

Ističe se da ako se provodi postupak poreznog nadzora kod utvrđivanja razlike između stečene imovine i dokazanih sredstava za stjecanje te imovine prema propisima o porezu na dohodak s ciljem utvrđivanja drugog dohotka iz čl.76. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 151/22), porezni se nadzor može obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje porezne obveze, dakle za prethodnih šest godina u smislu utvrđivanja potencijalnog nerazmjera i porezne obveze. Isti se može provoditi za imovinu stečenu u rokovima zastare propisane zakonom kojim je uređen opći porezni postupak (dakle, OPZ-om).¹⁴ Drugim riječima, zastara prava na utvrđivanje poreza na dohodak u ovom slučaju u postupku poreznog nadzora za 2018. godinu počinje teći 1. siječnja 2019. godine i nastupa 1. siječnja 2025. godine što znači da je dopustivost poreznog nadzora zaključno s 31. prosinca 2024. godine. Protekom tih šest godina u tom slučaju nastupa i zastara prava na utvrđivanje porezne obveze.

¹⁴ Članak 89. st. 8. Zakona o porezu na dohodak.

6.4. NADZOR PRIMJENE PROPISA IZ PODRUČJA FISKALIZACIJE

U području fiskalizacije, u okviru poreznog nadzora, predmet poreznog nadzora može biti nadzor primjene Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12. – 114/23.), nadzor primjene odredaba OPZ-a za izdavanje računa, nadzor primjene odredaba OPZ-a za vođenje poslovnih knjiga i evidencija i dr. Dakle, porezni nadzor fiskalizacije provodi se na temelju OPZ-a, Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, Pravilnika o fiskalizaciji u prometu gotovinom i dr.

Obveznici fiskalizacije obvezni su provoditi postupak fiskalizacije, evidentirati promet i izdavati račune odnosno postupati u skladu s OPZ-om jer im je propisana obveza izdavanja računa te vođenje poslovnih knjiga i evidencija radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza¹⁵ te iskazivati promet potpuno, točno, pravodobno i uredno putem naplatnih uređaja ili na drugi odgovarajući način.¹⁶

Uz navedeno, obveznici fiskalizacije obvezni su postupati u skladu sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom i Pravilnikom o fiskalizaciji u prometu gotovinom, što obuhvaća uređenje postupka fiskalizacije u prometu gotovinom, sadržaj računa za provedbu fiskalizacije, vođenje Evidencije obveznika fiskalizacije u prometu gotovinom, provedbu postupka fiskalizacije, plaćanje između obveznika fiskalizacije gotovim novcem i dr.

6.5. NADZOR PRIMJENE ZAKONA O SPRJEČAVANJU PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA

Prema odredbi čl. 3. st. 5. **Zakona o Poreznoj upravi** (Nar. nov., br. 115/16. i 98/19.) Porezna uprava obavlja i druge poslove prema posebnim propisima kojima je određena njezina nadležnost. Primjerice, **Zakonom o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma** (Nar. nov., br. 108/17. – 151/22.; dalje: ZSPNFT) Poreznoj je upravi dana nadležnost za nadzor primjene navedenog Zakona kod priređivača igara na sreću¹⁷, ograničenja u poslovanju gotovinom¹⁸ i Registra stvarnih vlasnika.¹⁹ Ako se navedena nadležnost ostvaruje odnosno provodi u postupku poreznog nadzora, za tijek i način provedbe poreznog nadzora primjenjuju se porezni propisi koji uređuju navedeno, konkretno OPZ, kako je prethodno opisano. Međutim, valja istaknuti da se nadzor primjene navedenog propisa u okviru poreznog nadzora, u pravilu, provodi uz druge predmete poreznog nadzora. Kod nadzora primjene ZSPNFT-a nema izravnog utvrđenja porezne obveze, već se utvrđuje je li porezni obveznik, ako je obveznik njegove primjene, ispravno primjenjivao navedeni propis u svom poslovanju.

U okviru poreznog nadzora predmet poreznog nadzora može biti **nadzor primjene ZSPNFT-a kod priređivača igara na sreću**.²⁰

¹⁵ Članak 62. st. 1. OPZ-a.

¹⁶ Članak 62. st. 4. OPZ-a.

¹⁷ Nadležnost je propisana u odredbama čl. 82. st. 6. ZSPNFT-a.

¹⁸ Nadležnost je propisana u odredbama čl. 82. st. 7. ZSPNFT-a.

¹⁹ Nadležnost je propisana u odredbama čl. 82. st. 7. ZSPNFT-a.

²⁰ Priređivači igara na sreću u ZSPNFT su propisani su u čl. 9. st. 2. t. 16. i u iste spadaju priređivači igara na sreću za: lutrijske igre (uključujući online igranje), igre u kasinima (uključujući online igranje), igre klađenja (uključujući online igranje) i igre na sreću na automatima.

Naime, priređivači igara na sreću su u skladu sa ZSPNFT-om, s ciljem sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma, obvezni: izraditi procjenu rizika od pranja novca i financiranja terorizma, uspostaviti politike, kontrole i postupke za učinkovito smanjivanje i djelotvorno upravljanje rizicima od pranja novca i financiranja terorizma, imenovati ovlaštene osobe i zamjenika za provedbu mjera i radnji što se poduzimaju radi sprječavanja i otkrivanja pranja novca, provoditi redovno stručno osposobljavanje i izobrazbe djelatnika zaduženih za područje sprječavanja i otkrivanja pranja novca i financiranja terorizma, provoditi redovite unutarnje revizije sustava sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma, izraditi i redovito dopunjavati liste indikatora za prepoznavanje stranaka i sumnjivih transakcija i sredstava za koje postoje razlozi za sumnju na pranje novca ili financiranja terorizma, provoditi dubinsku analizu igrača u predviđenim slučajevima²¹, dostaviti Uredu za sprječavanje pranja novca propisane i tražene podatke, informacije i dokumentaciju o transakcijama, sredstvima i osobama, čuvati i zaštititi podatke te voditi evidencije propisane ZSPNFT-om i dr.

U okviru poreznog nadzora predmet poreznog nadzora može biti **nadzor primjene ZSPNFT-a nad ograničenjem u poslovanju gotovinom, a provodi se kod pravnih ili fizičkih osoba koje obavljaju registriranu djelatnost u Republici Hrvatskoj.**

Gotovina je definirana ZSPNFT-om, a njome se podrazumijevaju novčanice i kovani novac koji su u optjecaju kao zakonsko sredstvo plaćanja²², a zakonsko sredstvo plaćanja u RH je euro.

Naime, pravna ili fizička osoba koja obavlja registriranu djelatnost u RH ne smije naplatiti ili obaviti plaćanje u gotovini u svoti jednakoj i / ili većoj od 10.000,00 €, s tim da navedeno obuhvaća i slučajeve u kojima se naplata ili plaćanje obavlja u više međusobno očigledno povezanih gotovinskih transakcija u navedenoj svoti. ZSPNFT-om je propisano navedeno ograničenje u poslovanju gotovinom²³ odnosno da se naplata i plaćanje u gotovini u svoti jednakoj i / ili većoj od 10.000,00 € moraju provesti uplatom ili prijenosom na transakcijski račun za plaćanje otvoren kod kreditne institucije. Napominje se da se ograničenje u poslovanju gotovinom ne primjenjuje na priređivače igara na sreću u skladu sa ZSPNFT-om.²⁴

U okviru poreznog nadzora predmet **poreznog nadzora može biti nadzor primjene ZSPNFT-a kod Registra stvarnih vlasnika (dalje: RSV), a odnosi se na nadzor nad dostavom, upisom, ažuriranjem i točnošću upisa podataka u RSV.** On se može provoditi u svakom poreznom nadzoru (npr. ako je predmet poreznog nadzora PDV, porez na dobitak, porez na dohodak i doprinosi i dr.) kod obveznika upisa podataka u RSV, tako da se primjenjuje ZSPNFT, Pravilnik o

RSV-u i Prekršajni zakon.²⁵ RSV u ime Ureda za sprječavanje pranja novca operativno vodi Financijska agencija – FINA. RSV sadržava temeljne podatke koji su preuzeti automatskom razmjenom podataka iz sustava OIB, Sudskog registra te drugih matičnih registara putem kojih se osnivaju ili registriraju pravni subjekti i drugih evidencija te dodatne podatke koje su obveznici upisa obvezni prijaviti.²⁶ Stvarni vlasnik je svaka fizička osoba (osobe) koja je konačni vlasnik stranke, ili kontrolira stranku, ili na drugi način njome upravlja i / ili fizička osoba (osobe) u čije se ime provodi transakcija, uključujući onu fizičku osobu (osobe) koje izvršavaju krajnju učinkovitu kontrolu nad pravnom osobom ili pravnim uređenjem²⁷ i u konačnici se uvijek odnosi na fizičku osobu.

Naime, nadzirani obveznik upisa podataka u RSV obavezan je dostaviti inspektorima koji provode porezni nadzor, na njihov zahtjev, svu dokumentaciju u vezi s njihovom vlasničkom i kontrolnom strukturom odnosno stvarnim vlasnikom (kao npr. izvatke iz sudskog ili drugoga javnog registra, osnivački akt, ugovor članova i dr.). Naime, obveznik upisa podataka u RSV obavezan je svaki postupak utvrđivanja stvarnog vlasnika dokumentirati, kako bi bilo vidljivo koje je sve radnje poduzeo u cilju utvrđivanja vlasničke i kontrolne strukture odnosno u cilju utvrđivanja koja je fizička osoba u konačnici njegov stvarni vlasnik. Nadzirani obveznik upisa podataka u RSV treba raspolagati točnim i potpunim podacima o stvarnom vlasniku na temelju kojih je on na način i u rokovima propisanim Pravilnikom o RSV-u, a u vezi sa ZSPNFT-om, trebao upisati točne i potpune podatke u RSV. Inspektori Porezne uprave imaju izravan uvid u RSV elektroničkim putem i utvrđuju postoji li neusklađenost između podataka o stvarnom vlasniku obveznika upisa koji je on prijavio u RSV i podataka o stvarnom vlasniku u dokumentaciji koji je on dostavio inspektorima tijekom poreznog nadzora.

Važno je istaknuti da su obveznici upisa podataka u RSV, u slučaju potrebe ažuriranja podataka koje su prethodno upisali u RSV, to obvezni upisati u roku od 30 dana od datuma nastanka promjene.

7. ZAKLJUČAK

Predmet poreznog nadzora važan je element svakoga poreznog nadzora i predstavlja samo jedan od obveznih elemenata Obavijesti o poreznom nadzoru te određuje zakonitost u postupanju poreznog tijela. Naime, u postupku poreznog nadzora inspektor je obavezan pridržavati se predmeta poreznog nadzora koji je određen Obavijesti o poreznom nadzoru, ali ako se u tijeku provedbe poreznog nadzora utvrde nezakonitosti i nepravilnosti koje upućuju na potrebu njegova

²¹ Mjere dubinske analize stranke propisane su čl.15. ZSPNFT, čl.16. ZSPNFT obveza njezine primjene, čl.14.st.6. ZSPNFT poseban oblik tzv. pojednostavljena dubinska analiza stranke i dr.

²² Članak 4. t. 12. ZSPNFT

²³ Propisano odredbama čl. 55. ZSPNFT-a koji propisuje ograničenja u poslovanju gotovinom.

²⁴ Članak 55. st. 4. ZSPNFT-a.

²⁵ Naime, Porezna je uprava određena za ovlaštenog tužitelja za pokretanje prekršajnoga postupka (čl. 36. st. 5. ZSPNFT-a). Kada obveznici upisa uopće ne prijave podatke u RSV, napominje se da je za pokretanje prekršajnog postupka, na način i u propisanim rokovima, nadležna Financijska agencija – FINA (čl. 36. st. 2. ZSPNFT-a).

²⁶ Detaljno propisani čl. 4. – 9. Pravilnika o RSV-u. Način upisa podataka u RSV propisan je čl. 11. Pravilnika o RSV-u, dok su sadržaj, oblik i način popunjavanja obrazaca za upis podataka u RSV propisani čl. 17. Pravilnika o RSV-u.

²⁷ Propisano čl. 4. t. 42. ZSPNFT-a, uz primjenu drugih članaka kao npr. čl. 28. ZSPNFT-a i dr.

proširenja na druga razdoblja oporezivanja ili na druge porezne oblike, donijet će se zaključak o proširenju poreznog nadzora. S tim u svezi, u ovom je članku prikazano za koji se predmet odnosno razdoblje porezni nadzor može proširiti, koji su možebitni predmeti

poreznog nadzora primjenom poreznih propisa i Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma te kojim se instrumentima međunarodne administrativne suradnje pritom može koristiti.



Mr. sc. Mirjana MAHOVIĆ KOMLJENović, dipl. oec.

UDK 658.6/336.2

Porezna nagodba za novoutvrđene porezne obveze

Tijekom poreznog nadzora porezno tijelo i porezni obveznik mogu do uručjenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru sklopiti poreznu nagodbu. Uvjet za sklapanje porezne nagodbe je prihvaćanje novoutvrđenih obveza u postupku poreznog nadzora te odricanje od prava na korištenje pravnih lijekova poreznog obveznika.

Ako su u postupku poreznog nadzora porezne obveze utvrđene procjenom, tada porezno tijelo može sklapanjem porezne nagodbe smanjiti novoutvrđenu poreznu obvezu za 5 % koja se sastoji od glavnice i zatezne kamate. Međutim, na preostalu svotu novoutvrđenih obveza nakon smanjenja za 5 %, ovisno o ugovorenoj svoti i roku plaćanja, mogu se još dodatno smanjiti utvrđene zatezne kamate.

Porezna nagodba ima snagu izvršnog rješenja donesenog u postupku poreznog nadzora, a može se sklopiti i za dio novoutvrđenih poreznih obveza.

1. UVOD

Institut sklapanja porezne nagodbe za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora uređen je čl. 104. i 105. Općega poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22., dalje: OPZ), a čije su odredbe detaljnije razrađene u trinaestom dijelu, u čl. 78. – 82. Pravilnika o provedbi općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 45/19. – 156/22., dalje: Pravilnik).

Novoutvrđenim poreznim obvezama smatraju se vrste poreza o kojima analitičku knjigovodstvenu evidenciju vodi Porezna uprava (dalje: PU). To su PDV, porez na dobitak, porez na dohodak od nesamostalnog rada, porez na dohodak od kapitala, porez na drugi dohodak, doprinosi za mirovinsko i zdravstveno osiguranje, osim utvrđenih zateznih kamata koje proizlaze iz obveze uplate doprinosa za mirovinskog osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje, koje se ne mogu smanjivati.

Prema čl. 104. OPZ-a te čl. 78. Pravilnika, porezno tijelo i porezni obveznik mogu za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora, do uručjenja zapisnika o obavljenom poreznom nadzoru, sklopiti poreznu nagodbu. Ako se sklopi, porezna nagodba pridonosi rasterećenju rada poreznog nadzora i samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak te potiče porezne obveznike na dobrovoljno podmirenje poreznih obveza kroz mjere smanjenja novoutvrđenih obveza koje su utvrđene procjenom.

2. ŠTO SE SMATRA NOVOUTVRĐENIM OBVEZAMA U POSTUPKU POREZNOG NADZORA

Prema čl. 79. Pravilnika, novoutvrđenim obvezama smatraju se novoutvrđene porezne obveze (glavnica) i zatezne kamate, koje su utvrđene u

postupku poreznog nadzora za razdoblje od dana nastanka poreznih obveza do dana zaključenja porezne nagodbe.

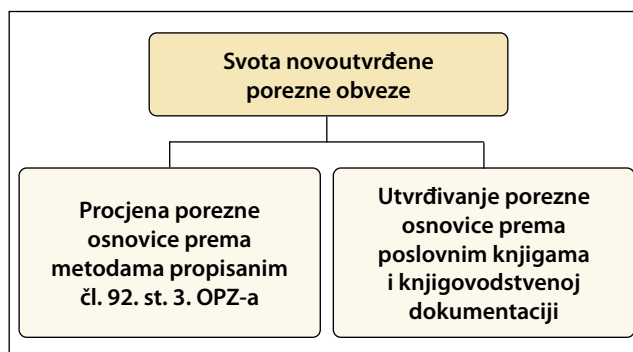
Nadalje, čl. 104. st. 2. OPZ-a propisano je da osim novoutvrđene porezne obveze u postupku nadzora u kojemu je porezna osnovica utvrđena procjenom, predmet sklapanja porezne nagodbe može biti i rok plaćanja novoutvrđenih obveza te smanjenje obveze po osnovi utvrđene zatezne kamate.

U postupku poreznog nadzora, novoutvrđene obveze mogu se utvrditi na dva načina:

- a) procjenom porezne osnovice te
- b) prema vjerodostojnoj knjigovodstvenoj dokumentaciji za određeno razdoblje poslovanja u kojemu je porezni obveznik propustio obračunati i uplatiti određena javna davanja.

Navedeno je prikazano na sljedećoj slici.

Slika 1. Način utvrđivanja novoutvrđene obveze u postupku nadzora



Poreznu nagodbu koja se sklapa u pisanom obliku potpisuje odgovorna osoba poreznog obveznika i ovlaštena osoba PU, i smatra se sklopljenom potpisom objiju stranaka.

POREZI

2.1. POSEBNI SLUČAJEVI KADA SE NE MOŽE SKLOPITI POREZNA NAGODBA

Iako se sklapanjem porezne nagodbe nastoji osigurati viša razina naplate javnih davanja, jer se kroz smanjenje poreznih obveza potiče porezne obveznike

Tablica 1. Nemogućnost sklapanja porezne nagodbe

OPIS	ZAKONSKE ODREDBE
• ako bi sklapanje porezne nagodbe bilo protivno propisima, javnom interesu ili pravima trećih osoba	čl. 104. st. 8. OPZ-a
• ako je tijekom poreznog nadzora utvrđeno postojanje sumnje o počinjenju kaznenog djela propisanog Kaznenim zakonom Pod postojanjem sumnje u počinjenje kaznenih djela smatraju se postupci nadzora u kojima PU podnosi kaznenu prijavu nadležnom Državnom odvjetništvu. Međutim, ako na temelju činjenica utvrđenih u poreznom nadzoru Državno odvjetništvo ne podnese kaznenu prijavu, porezni obveznik može podnijeti zahtjev za sklapanjem porezne nagodbe.	čl. 104. st. 9. OPZ-a
• za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora koje se odnose na porez na dohodak, prirezu porezu na dohodak i doprinose za obvezna osiguranja, koje se ne mogu smanjivati u postupku porezne nagodbe	čl. 80. st. 3. Pravilnika
• za obveze po osnovi utvrđenih zateznih kamata u postupku poreznog nadzora koje proizlaze iz obveze uplate doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje odnosno REGOS-a, koje se ne mogu smanjivati	čl. 104. st. 6. OPZ-a i čl. 81. st. 4. Pravilnika
• za obveze koje su utvrđene prema izdanim poreznim rješenjima po kojima je izvršena uplata Iznimno, porezna nagodba može se sklopiti iako je porezni obveznik po drugostupanjskom rješenju uplatio novoutvrđene obveze i zatezne kamate, ako je protiv drugostupanjskoga poreznog rješenja podnio tužbu Upravnom sudu, koji je na temelju presude uzeo u obzir tužbu poreznog obveznika i poništio drugostupanjsko rješenje te predmet vratio na ponovni postupak. Budući da se poništavanjem poreznog rješenja poništavaju i sve pravne posljedice koje je rješenje proizvelo, u tom slučaju porezni obveznik ima mogućnost u ponovljenom postupku podnijeti zahtjev za sklapanjem porezne nagodbe za novoutvrđene obveze u postupku nadzora.	čl. 104. OPZ-a

3. UVJETI ZA SKLAPANJE POREZNE NAGODBE

Prema čl. 104. st. 3. OPZ-a propisani su uvjeti da bi se porezna nagodba mogla sklopiti, a to su prihvaćanje novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora od strane poreznog obveznika i njegovo odricanje od prava na korištenje pravnih lijekova.

Navedeno znači da je porezni obveznik uz pisani prijedlog za sklapanjem porezne nagodbe obavezan dostaviti nadležnom područnom uredu koji je obavio porezni nadzor:

- potpisanu izjavu o prihvaćanju novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora
- potpisanu izjavu o odricanju od prava na korištenje redovnih i izvanrednih pravnih lijekova po predmetu poreznog nadzora
Navedene izjave o prihvaćanju novoutvrđenih obveza i odricanju od prava na korištenje pravnih lijekova, porezni obveznik potvrđuje svojim potpisom, a može ih dostaviti zasebno u PU ili kao sastavni dio Prijedloga za sklapanje porezne nagodbe.
- dokaze o povlačenju prigovora na zapisnik, žalbe na rješenje te tužbe nadležnom sudu

Kao dokaz da je izjava o povlačenju žalbe na rješenje te tužbe nadležnom Upravnom sudu zaprimljena, porezni obveznik može dostaviti povratnicu s pečatom i potvrdom primitka. Ako porezni obveznik ne dostavi dokaz o povlačenju žalbe ili tužbe, smatra se da podneseni prijedlog za sklapanje porezne nagodbe ne sadržava sve propisane elemente, zbog čega se porezna nagodba neće sklopiti.

na dobrovoljno podmirenje poreznog duga utvrđenog u postupku poreznog nadzora, postoje određeni slučajevi kada se porezna nagodba ne može sklopiti. U nastavku se navode takvi slučajevi.

3.1. SMANJENJE NOVOUTVRĐENE POREZNE OBVEZE AKO JE POREZNA OSNOVICA UTVRĐENA PROCJENOM

Predmet porezne nagodbe mogu biti novoutvrđene porezne obveze kod onih poreznih obveznika kod kojih su porezne obveze utvrđene procjenom. Pri procjeni porezne osnovice, PU je dužna jasno obrazložiti koje su metode i mjerila korišteni.

Prema čl. 104. st. 5. OPZ-a te 80. st. 1. Pravilnika, u slučaju procjene, novoutvrđene porezne obveze i zatezne kamate u poreznom nadzoru za razdoblje od dana nastanka poreznih obveza do dana zaključenja porezne nagodbe **mogu se smanjiti za ukupno 5 %**. Na preostalu svotu novoutvrđenih obveza nakon smanjenja za 5 %, a ovisno o ugovorenoj svoti i roku plaćanja, primjenjuju se odredbe o smanjenju zateznih kamata koje su propisane čl. 81. Pravilnika.

3.2. SLUČAJEVI KADA SE PROCJENJUJE POREZNA OSNOVICA

U postupcima poreznog nadzora, porezno će tijelo procijeniti poreznu osnovicu prema čl. 92. st. 2. OPZ-a, ako porezni obveznik za svoje poslovanje:

- ne može predložiti knjige ili evidencije koje je obavezan voditi prema poreznim zakonima
- ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno
- ne može dokazati podatke za oporezivanje prema vjerodostojnoj dokumentaciji
- odbija sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka
- vodi podatke u elektroničkom obliku, ali ne postupa u skladu s odredbama čl. 67. OPZ-a koji propisuje način osiguranja, tajnost i cjelovitost sadržaja knjigovodstvene evidencije i način dostave podataka na zahtjev poreznog tijela.

3.3. METODE PROCJENE POREZNE OSNOVICE

Odredbama čl. 92. st. 3. OPZ-a propisano je pet metoda koje porezno tijelo može koristiti pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom. Stoga se u slučaju nemogućnosti utvrđivanja porezne osnovice na temelju poslovnih knjiga, primjenom metode procjene polazi od:

- raspoložive uredne poslovne dokumentacije ako ona postoji, a nije proknjižena
- raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja
- podataka i činjenica o ostvarenim primitcima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevitom ili poreznim nadzorom
- usporedbom iskazanih primitaka s primitcima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbom s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji
- podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga utvrđenih očevitom ili poreznim nadzorom.

Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koju će metodu ili više njih primijeniti za procjenu porezne osnovice ako se porezna osnovica ne može utvrditi prema poslovnim knjigama i evidencijama.

4. SMANJENJE ZATEZNIH KAMATA I ROKOVI PLAĆANJA NOVOUTVRĐENIH OBVEZA

Prema čl. 81. Pravilnika, obveze po osnovi utvrđenih zatezних kamata u postupku poreznog nadzora, za razdoblje od dana nastanka poreznih obveza do dana zaključenja porezne nagodbe, ovisno o svoti i roku plaćanja novoutvrđenih poreznih obveza, smanjuju se prema sljedećim kriterijima navedenim u tablici 2.

Tablica 2. Smanjenje zatezних kamata

ROK PLAĆANJA	UPLAĆENA SVOTA NOVOUTVRĐENIH POREZNIH OBVEZA	SMANJENJE KAMATA ZA:
Na dan sklapanja nagodbe	od 10 % do 100 %	10 % do 100 %
Plaćanje cijele ili ostatka svote novoutvrđene porezne obveze u roku od 90 dana		50 %

Za svotu koja se plaća na dan zaključenja porezne nagodbe, kamate se smanjuju razmjerno svoti uplaćenih novoutvrđenih poreznih obveza. To znači da se u slučaju plaćanja cjelokupne svote novoutvrđenih poreznih obveza na dan sklapanja nagodbe i obveze po osnovi zatezних kamata otpisuju u cjelokupnoj svoti.

Ali za plaćanje cijele svote novoutvrđenih poreznih obveza ili ostatka svote novoutvrđenih poreznih obveza u roku od 90 dana od dana sklapanja porezne nagodbe, preostale zatezne kamate smanjuju se još za 50 %.

Međutim, odredbom čl. 81. st. 4. Pravilnika, izričito je propisano da se obveze po osnovu utvrđenih zatezних

kamata u postupku poreznog nadzora koje proizlaze iz obveze uplate doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje ne mogu smanjivati. Iz navedenog proizlazi da predmetom porezne nagodbe ne mogu biti utvrđene zatezne kamate po osnovi obveza uplate doprinosa za REGOS.

4.1. PRIMJENA NAČELA OPORUNITETA

Osim mogućnosti smanjenja zatezних kamata, pri sklapanju porezne nagodbe može se primijeniti načelo oportuniteta, prema kojemu porezno tijelo može u skladu s odredbama Prekršajnog zakona ne pokrenuti prekršajni postupak ako porezni obveznik nije prije bio kažnjavan ili je nadoknadio štetu prouzročenu prekršajem.

Stoga PU na temelju čl. 109. b) **Prekršajnog zakona** (Nar. nov., br. 107/07. – 114/22.), a u vezi s primjenom načela oportuniteta, pri podnošenju optužnog prijedloga traži od nadležne prekršajne službe podatak je li porezni obveznik i odgovorna osoba poreznog obveznika kažnjavana odnosno za koje prekršaje i za koje razdoblje poslovanja je podnesen optužni prijedlog protiv tih osoba. Ako prema dostavljenoj obavijesti od nadležne prekršajne službe proizlazi da porezni obveznik nije prije bio prekršajno kažnjavan, PU može ne pokrenuti prekršajni postupak ako porezni obveznik sklapa poreznu nagodbu za novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora.

5. ZAKLJUČNI RAZGOVOR S POREZNIH OBVEZNIKOM

Odredbom čl. 125. st. 1. OPZ-a propisano je da o ishodu poreznog nadzora, a prije sastavljanja zapisnika s poreznim obveznikom ili osobom koju je imenovao porezni obveznik, treba obaviti **zaključni razgovor** te raspraviti sve sporne činjenice, pravne ocjene, zaključke i njihove učinke na utvrđivanje porezne obveze vezane za porezni nadzor, o čemu se sastavlja službena zabilješka. Iznimno, zaključni razgovor se neće obaviti ako tijekom poreznog nadzora nisu utvrđene nepravilnosti, ako zaključni razgovor porezni obveznik izbjegava ili odbija te u nadzorima fiskalizacije i igara na sreću (kada se poreznom obvezniku o utvrđenim nepravilnostima na licu mjesta uručuje zapisnik, bez izdavanja rješenja).

Iz navedene zakonske odredbe proizlazi da osim u iznimnim slučajevima, kada kod poreznog obveznika porezno tijelo provodi porezni nadzor radi provjere i utvrđivanja činjenica bitnih za oporezivanje, porezni obveznik ima **pravo na obavijest o ishodu poreznog nadzora**, a prije sastavljanja zapisnika, radi čega se i poziva na zaključni razgovor.

5.1. PISANA OBAVIJEST O VISINI NOVOUTVRĐENIH POREZNIH OBVEZA

Uz poziv na zaključni razgovor u pisanom obliku, i to najmanje 5 dana prije datuma održavanja zaključnog razgovora (da porezni obveznik može proučiti dobivenu informaciju), poreznom se obvezniku dostavlja **pisana obavijest o visini novoutvrđenih obveza** u poreznom nadzoru, s opisom činjenica i pravnih ocjena koje su bile od utjecaja pri određivanju visine novoutvrđenih obveza.

POREZI

Pisana obavijest kao informacija o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru, u skladu s čl. 82. st. 1. Pravilnika, može sadržavati sljedeće elemente:

Ministarstvo financija – Porezna uprava Područni ured Zagreb Služba za nadzor KLASA: UP/I-471-02/23-01/66 URBROJ: 513-07-01-23-1888 Zagreb, 3. studenoga 2023. godine						
Znanje d.o.o. Zagreb, V. Holjevca 10 OIB: 2222222223						
Informacija o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru po vrstama poreza						
Red. br.	Vrsta poreza	Brojčana oznaka	Razdoblje nadzora	Svota novoutvrđene obveze (glavnica)	Svota novoutvrđene zatezne kamate	Ukupno novoutvrđene obveze
1.	PDV	1201	1. 1. 2022. – 31. 12. 2022.	6.000,00	100,00	6.100,00
2.	Porez na dobitak	1651	1. 1. 2022. – 31. 12. 2022.	1.000,00	20,00	1.020,00
UKUPNO				7.000,00 / 52.741,50 kn	120,00 / 904,14 kn	7.120,00 / 53.645,64 ¹ kn
Kratak opis činjenica utvrđenih u nadzoru i pravni temelj: Porezni obveznik nije na izlaznim računima u razdoblju od 1. 1. 2022. do 31. 12. 2022. godine, ispravno utvrdio, obračunao ni uplatio PDV u svoti od 6.000,00 €, nego je pogrešno primijenio oslobođenje od plaćanja PDV-a prema čl. 39. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u. Prema čl. 10. Zakona o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, prihvatljivi troškovi istraživačko-razvojnih projekata u smislu Zakona o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, smatraju se troškovi amortizacije instrumenata i opreme, u opsegu i u razdoblju u kojemu se upotrebljavaju za projekt. Budući da se instrumenti i oprema nisu upotrebljavali za projekt tijekom čitava njihovog vijeka trajanja, prihvatljivim troškovima smatraju se, prema računovodstvenim načelima, samo troškovi amortizacije nastali u razdoblju trajanja projekta, zbog čega se utvrđuje obveza poreza na dobitak za 2022. godinu u svoti od 1.000,00 €. Ukupno novoutvrđene obveze zajedno s kamatama iznose 7.120,00 € / 53.614,64 kn.						
Viši porezni revizor						
¹ Fiksni tečaj konverzije 1 € = 7,53450 kn.						

U pozivu na zaključni razgovor porezni se obveznik ujedno obavještava o propisanoj mogućnosti podnošenja prijedloga za sklapanje porezne nagodbe, a prema odredbama OPZ-a te Pravilnika.

U pozivu na zaključni razgovor porezni se obveznik poziva da dostavi i dodatnu knjigovodstvenu dokumentaciju vezanu za predmetni porezni nadzor ako ju ima, a koja nije bila dostavljena u postupku nadzora, što može značajno utjecati na visinu utvrđene porezne obveze, o čemu se može zajedno raspraviti na zaključnom razgovoru.

5.2. ELEMENTI PRIJEDLOGA ZA SKLAPANJE POREZNE NAGODBE

Na zaključnom razgovoru ili najkasnije u roku od 8 dana od datuma održanoga zaključnog razgovora, porezni obveznik može u pisanom obliku podnijeti prijedlog za sklapanje porezne nagodbe, nadležnom područnom uredu PU koji je obavio porezni nadzor, a prema čl. 82. st. 2. Pravilnika.

Prijedlog za sklapanje porezne nagodbe sadržava:

- ime i prezime, naziv, adresu i OIB poreznog obveznika
- izjavu o prihvaćanju novoutvrđenih obveza u postupku poreznog nadzora
- rok plaćanja novoutvrđenih poreznih obveza
- izjavu o odricanju prava na korištenje redovnih i izvanrednih pravnih lijekova po predmetu nadzora.

U nastavku se daje primjer prijedloga za sklapanje porezne nagodbe, koji je porezni obveznik Znanje d.o.o. iz Zagreba podnio nadležnom Područnom uredu PU Zagreb u pisanom obliku na dan održavanja zaključnog razgovora. O mogućnosti za sklapanje porezne nagodbe porezni je obveznik bio obaviješten u službenom pozivu na zaključni razgovor.

AKTUALNO!

NOVO U 2023.

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

IX. izmijenjeno i dopunjeno izdanje 2023.

Ovim devetim izmijenjenim i dopunjenim izdanjem Priručnika o PDV-u želimo objasniti i približiti ponekad vrlo zamršeno porezno (zakonsko) gradivo koje uređuje ovaj porezni sustav. Postoje iznimke u oporezivanju kada se u osnovicu za oporezivanje ne uzima ukupna transakcijska vrijednost, kao što su posebni postupci oporezivanja marže, putničkih agencija i dr. Da stvar bude još složenija, isporuka – kupoprodaja ne mora se ni dogoditi, a da ipak nastane oporezivi događaj, primjerice ako se izda račun i iskaže obveza PDV-a. Ustvari, može se slikovito reći: *Ne smiješ ni pomisliti na isporuku, a obveza za PDV već je nastala.* Definicija „isporuke“ toliko je široka da obuhvaća čak i neopipljive i nevidljive događaje kao „suzdržavanje od neke radnje i trpljenje“, što može rezultirati nastankom porezne obveze itd.

Naše je geslo: *Plaćamo porez točno onoliko koliko i kako to zakoni nalažu.* To univerzalno načelo afirmira vladavina prava i jednakost svih pred zakonom.

Narudžbenica na kraju časopisa.



Znanje d.o.o.
Zagreb, V. Holjevca 10
OIB: 2222222223
Zagreb, 10. studenoga 2023. godine

Ministarstvo financija – Porezna uprava
Područni ured Zagreb
Služba za nadzor
Av. Dubrovnik 32
10 000 Zagreb

Predmet: Prijedlog za sklapanje porezne nagodbe

U skladu s čl. 104. i 105. Općega poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22., dalje: OPZ), te čl. 82. Pravilnika o provedbi općega poreznog zakona (Nar. nov., br. 45/19. – 156/22., dalje: Pravilnik), društvo Znanje d.o.o. iz Zagreba, V. Holjevca 10, OIB: 2222222223, dostavlja svoj

PRIJEDLOG ZA SKLAPANJE POREZNE NAGODBE

Dostavljenim prijedlogom za sklapanje porezne nagodbe društvo Znanje d.o.o. iz Zagreba izjavljuje da želi sklopiti poreznu nagodbu prema propisanim uvjetima u skladu s odredbama OPZ-a te Pravilnika.

U skladu s čl. 82. st. 3. Pravilnika navode se sljedeći bitni elementi za sklapanje porezne nagodbe:

1. Izjavljujem da prihvaćam cjelokupnu svotu novoutvrđenih obveza PDV-a i poreza na dobitak u postupku poreznog nadzora za razdoblje od 1. siječnja 2022. do 31. prosinca 2022. godine, a prema svotama koje su navedene u pisanoj informaciji o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru koju sam primio zajedno s pozivom na zaključni razgovor, i to:

Brojčana oznaka	Vrsta poreza	Ukupno novoutvrđene obveze	Svota novoutvrđene glavnice	Svota novoutvrđene zatezne kamate
1201	PDV	6.100,00	6.000,00	100,00
1651	dobitak	1.020,00	1.000,00	20,00
UKUPNO		7.120,00	7.000,00	120,00

2. Izjavljujem da će novoutvrđena glavnica u svoti od 7.000,00 € biti plaćena na dan zaključenja porezne nagodbe na propisani račun Državnog proračuna.

3. Izjavljujem da se ovim Prijedlogom za sklapanje porezne nagodbe odričem prava na korištenje redovnih i izvanrednih pravnih lijekova po predmetu nadzora.

4. Predlažem da se u skladu s čl. 81. Pravilnika obveze po osnovi utvrđenih zateznih kamata od 120,00 € otpišu u 100-postotnoj svoti, jer ću danom zaključenja porezne nagodbe platiti cjelokupnu svotu novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora.

Moli se naslovljeno porezno tijelo da u skladu s odredbama OPZ-a i Pravilnika prihvati dostavljeni Prijedlog za sklapanje porezne nagodbe.

Direktor:
Petar Perić

Uz primjerak naloga za plaćanje kao dokaz o uplati, porezni obveznik je obvezan dostaviti i izvadak poslovne banke o promjenama i stanju na transakcijskom računu banke kod koje se obavlja platni promet, a iz kojeg je vidljivo da je uplata provedena.

Jednako tako, ako porezni obveznik nakon sklopljene porezne nagodbe traži od nadležne ispostave PU izdavanje potvrde o stanju poreznog duga, potvrda će se izdati s napomenom da na dan izdavanja potvrde porezni obveznik nema duga po osnovi javnih davanja o kojima službenu evidenciju vodi PU ako su zaduženja i uplate po sklopljenoj nagodbi na određenoj šifri prihoda izvršena.

Prema danom primjeru pisane obavijesti o visini novoutvrđenih obveza, poreznom obvezniku Znanje d.o.o. iz Zagreba, ukupno novoutvrđena obveza zajedno s kamatama iznosi 7.120,00 € / 53.645,64 kn. Na zaključnom razgovoru porezni je obveznik podnio prijedlog za sklapanje porezne nagodbe u kojemu prihvaća novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora, a prema svotama koje su navedene u informaciji o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru po vrstama poreza, od 3. studenoga 2023. godine.

Novoutvrđene obveze u svoti od 7.000,00 € koje se odnose na PDV i porez na dobitak, bit će u cijelosti plaćene na dan zaključenja porezne nagodbe na propisani račun Državnog proračuna RH broj: HR1210010051863000160, model uplate HR68 i brojčana oznaka vrste prihoda: za PDV ⇒ 1201-2222222223 te za dobitak ⇒ 1651-2222222223

U tom se slučaju porezni obveznik Znanje d.o.o oslobađa plaćanja ukupnih zateznih kamata u svoti od 120,00 € koje se otpisuju u cijelosti, a prema čl. 81. Pravilnika.

5.3. UPLATA NOVOUTVRĐENIH OBVEZA

Ako se porezni obveznik u podnesenom prijedlogu za sklapanje porezne nagodbe odlučio na plaćanje cjelokupne svote ili samo dijela novoutvrđene porezne obveze na dan sklapanja porezne nagodbe, tada je obvezan nadležnoj ispostavi PU prema svom središtu dostaviti bankovni izvadak najkasnije u roku od tri radna dana od ugovorena roka plaćanja kao dokaz o uplati novoutvrđenih poreznih obveza. Pri uplati novčanih sredstava po poreznoj nagodbi na propisani račun prema Naputku o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba (Nar. nov., br. 13/23. i 46/23.), potrebno je uz ime ili naziv poreznog obveznika te OIB, navesti i svrhu uplate – *porezna nagodba* te datum sklapanja nagodbe.

5.4. PLAĆANJE NOVOUTVRĐENE OBVEZE S RAČUNA NA KOJEMU JE ISKAZANA PREPLATA

Novoutvrđenu poreznu obvezu prema sklopljenoj poreznoj nagodbi porezni obveznik može platiti i preknjiženjem preplate s računa na kojemu su iskazana više uplaćena sredstava, a podnošenjem zahtjeva za preknjiženje.

Ako porezni obveznik ima pravo na povrat više plaćenog poreza (primjerice PDV-a po mjesečnim ili tromjesečnim PDV-obrascima, poreza na dobitak po Obrascu PD, poreza na dohodak po godišnjoj poreznoj prijavi ili drugih poreza o kojima analitičku knjigovodstvenu evidenciju vodi PU), a podnio je zahtjev da se novoutvrđene obveze po sklopljenoj poreznoj nagodbi plate s računa na kojem je iskazana preplata, u tom slučaju je dužan nadležnoj ispostavi PU podnijeti zahtjev za preknjiženje sredstava.

POREZI

Kako se iskazna preplata na računu poreznom obvezniku može priznati za podmirenje novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora (u cijelosti ili samo djelomično), u zahtjevu za preknjiženje potrebno je navesti da se traži preknjiženje sredstava s vrste prihoda na kojemu postoji preplata, na vrstu prihoda na kojemu je iskazana novoutvrđena obveza za koju se sklapa porezna nagodba.

Prema tome, nema nikakve zapreke da se podmire obveze po sklopljenoj poreznoj nagodbi, osim uplate novčanih sredstava na propisani račun prema vrsti poreza, i preknjiženjem preplate s računa na kojemu porezni obveznik ima iskazana više uplaćena sredstava.

Međutim, porezni obveznik koji ima na računu preplaćenu svotu poreza, mora paziti na zastaru prava na preknjiženje ili povrat više plaćenog poreza, jer je odredbama OPZ-a utvrđen jedinstveni zastarni rok od 6 godina, pri čemu je utvrđena i obveza poreznog tijela da na zastaru pazi po službenoj dužnosti.

Naime, prema čl. 108. st. 1. i 5. OPZ-a propisano je da pravo poreznog obveznika na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe zastarijeva za 6 godina, računajući od dana kada je zastara počela teći, dok zastara prava na povrat poreza, kamata i troškova ovrhe počinje teći istakom godine u kojoj je porezni obveznik stekao pravo na povrat.

5.5. KADA POREZNA NAGODBA POSTAJE OVRŠNOM ISPRAVOM

Za praćenje izvršenja obveza utvrđenih poreznom nagodbom zadužena je nadležna ispostava PU koja i zaprima izvješće nadzora o zaduženju i sklopljenoj poreznoj nagodbi.

Međutim, ako porezni obveznik ne ispuni preuzete obveze i uvjete iz sklopljene porezne nagodbe, prema čl. 104. st. 12. OPZ-a, porezna nagodba postaje ovršnom ispravom i izvršava se prema pravilima o izvršenju poreznog rješenja, a novoutvrđene obveze u postupku poreznog nadzora naplaćuju se u visini novoutvrđenih obveza u cjelokupnoj svoti. To znači da porezni obveznik gubi pravo na umanjenje zatezних kamata stečenih u nagodbi prema čl. 81. Pravilnika, te je dužan platiti i zatezne kamate za razdoblje od dana sklapanja porezne nagodbe do dana uplate. Zbog nepravilnosti utvrđenih u postupku poreznog nadzora, porezno će tijelo podnijeti i optužni prijedlog.

Prema tome, porezna nagodba koja se sklapa u pisanom obliku i koju potpisuju odgovorna osoba poreznog obveznika i ovlaštena osoba PU-a, u slučaju neispunjenja preuzetih obveza iz porezne nagodbe, postaje ovršnom ispravom.

6. PRIMJER IZRAČUNA NOVOUTVRĐENIH OBVEZA U KOJIMA JE POREZNA OSNOVICA UTVRĐENA PROCJENOM

Zbog utvrđenih nepravilnosti u poslovanju, poreznom obvezniku su u postupku nadzora procjenom utvrđene porezne obveze s osnove PDV-a u svoti

od 12.000,00 €, od čega glavnica iznosi 10.000,00 € i 2.000,00 € zatezna kamata.

Uz poziv na zaključni razgovor, poreznom je obvezniku dostavljena i informacija o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru u svoti od 12.000,00 €. Porezni obveznik ispunjava propisane uvjete te je podnio prijedlog za sklapanje porezne nagodbe u roku od 8 dana od datuma održanoga zaključnog razgovora. Prijedlog sadržava izjavu o prihvaćanju novoutvrđenih obveza u postupku nadzora, izjavu o odricanju od prava na korištenje redovnih i izvanrednih pravnih lijekova te odluku o roku plaćanja, o čemu ovisi svota za smanjenje zatezних kamata, propisanih čl. 81. Pravilnika.

Porezni obveznik može odabrati rokove plaćanja:

- a) na dan sklapanja porezne nagodbe ⇒ plaćanje cjelokupne svote novoutvrđene porezne obveze uz otpis zatezne kamate u cijelosti
- b) u roku od 90 dana ⇒ plaćanje cjelokupne svote novoutvrđene porezne obveze uz smanjenje zatezne kamate za 50 %
- c) na dan sklapanja porezne nagodbe ⇒ razmjerno uplaćenoj svoti porezne obveze od 10 % do 100 %, smanjuju se i zatezne kamate od 10 % do 100 %, pri čemu se za sva ugovorena plaćanja, u roku od 90 dana, preostala zatezna kamata smanjuje još dodatno za 50 %.

Primjerice na dan sklapanja porezne nagode:

- plaćanje 70 % svote porezne obveze, a 30 % u roku od 90 dana ⇒ zatezna kamata smanjenje se za 70 %, a ostatak zatezne kamate još se dodatno smanjuje za 50 %,
- plaćanje 60 % svote porezne obveze, a 40 % u roku od 90 dana ⇒ zatezna kamata smanjenje se za 60 %, a ostatak zatezne kamate još se dodatno smanjuje za 50 % ili
- plaćanje 30 % svote porezne obveze, a 70 % u roku od 90 dana, zatezna kamate smanjuje se za 30 %, a ostatak zatezne kamate još se dodatno smanjuje za 50 %.

Tablica 3. Procjena novoutvrđene obveze i smanjenje porezne obveze i zatezних kamata za 5 % sklapanjem porezne nagodbe (čl. 80. st. 1. Pravilnika)

Opis	Ukupno procijenjena porezna obveza	Glavnica	Zatezna kamata
Procjena nadzora	12.000,00	10.000,00	2.000,00
Smanjenje glavnice i kamata za 5 %	600,00	500,00	100,00
Svota za uplatu	11.400,00	9.500,00	1.900,00

Prema sklopljenoj poreznoj nagodbi, poreznom se obvezniku novoutvrđena obveza od 12.000,00 € smanjuje za 600,00 € (500,00 € glavnice i 100,00 € kamata), nakon čega novoutvrđena porezna obveza za uplatu iznosi 11.400,00 €.

Preostala svota zatezne kamate koja iznosi 1.900,00 € smanjuje se ovisno o svoti i roku plaćanja glavnice te se u slučaju plaćanja cjelokupne svote porezne obveze (100 %) na dan sklapanja nagodbe, i zatezna kamata smanjuje za 100 %, što je prikazano u tablici 4a.

Tablica 4.a. Uplata cjelokupne porezne obveze na dan sklapanja porezne nagodbe i smanjenje zatezne kamate za 100 % (čl. 81. st. 1. Pravilnika)

Opis	Ukupna porezna obveza	Glavnica	Zatezna kamata
Svota za uplatu	11.400,00	9.500,00	1.900,00
100 % uplata glavnice na dan sklapanja nagodbe		9.500,00	
Smanjenje zatezne kamate za 100 %			-1.900,00
Ukupna svota za uplatu	9.500,00	9.500,00	0,00

Ako porezni obveznik uplaćuje u roku od 90 dana cjelokupnu svotu porezne obveze, tada se zatezna kamata smanjuje za 50 %, što je prikazano u tablici 4b.

Tablica 4.b. Uplata cjelokupne porezne obveze u roku od 90 dana i smanjenje zatezne kamate za 50 %

Opis	Ukupna porezna obveza	Glavnica	Zatezna kamata
Svota za uplatu	11.400,00	9.500,00	1.900,00
Ugovoreni rok plaćanja 90 dana od dana sklapanja nagodbe		9.500,00	
Smanjenje zateznih kamata za 50 %			- 950,00
Ukupna svota za uplatu	10.450,00	9.500,00	- 950,00

Ako porezni obveznik na dan sklapanja nagodbe uplaćuje 70 % svote porezne obveze, a ostatak od 30 % u roku od 90 dana, tada se razmjerno uplaćenoj svoti smanjuje i zatezna kamata za 70 %, a za ugovoreni rok plaćanja od 90 dana ostvaruje se još i dodatno smanjenje zatezne kamate za 50 %, što je prikazano u tablici 4c.

Tablica 4.c. Uplata 70 % porezne obveze na dan sklapanja porezne nagodbe, a 30 % u roku od 90 dana uz smanjenje zatezne kamate za 70 % te dodatno smanjenje ostatka zatezne kamate za 50 %.

Opis	Ukupna porezna obveza	Glavnica	Zatezna kamata
Svota za uplatu	11.400,00	9.500,00	1.900,00
70 % uplata glavnice na dan sklapanja nagodbe	- 6.650,00	-6.650,00	
Smanjenje zateznih kamata za 70 %	- 1.330,00		- 1.330,00
Ostatak za plaćanje 30 %	3.420,00	2.850,00	570,00
Ugovoreni rok plaćanja 90 dana od dana sklapanja nagodbe		2.850,00	
Smanjenje zateznih kamata za 50 %	- 285,00		- 285,00
Svota za uplatu u roku od 90 dana	3.135,00	2.850,00	285,00

ŠTO TREBA ZNATI!

U postupku poreznog nadzora novoutvrđene obveze mogu se utvrditi procjenom porezne osnovice ili prema vjerodostojnoj knjigovodstvenoj dokumentaciji.

Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koju će metodu ili više njih primijeniti za procjenu porezne osnovice.

Uz poziv na zaključni razgovor, poreznom se obvezniku dostavlja pisana obavijest o visini novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru.

Porezna nagodba sklapa se u pisanom obliku i smatra se sklopljenom potpisom poreznog obveznika i PU-a.

Rok plaćanja od 90 dana je maksimalni rok unutar kojeg PU može smanjiti kamate za 50 % po sklopljenoj poreznoj nagodbi.

Obveze po sklopljenoj poreznoj nagodbi mogu se podmiriti i preknjiženjem s računa na kojemu su iskazana preplaćena sredstva.

U slučaju neizvršavanja plaćanja u zadanim rokovima, porezna nagodba postaje ovršnom ispravom.

Ne mogu se smanjivati obveze po osnovi utvrđenih zateznih kamata u postupku poreznog nadzora koje proizlaze iz obveze uplate doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualizirane kapitalizirane štednje.

Nije dopušteno sklopiti poreznu nagodbu koja je protivna propisima, javnom interesu ili pravima trećih osoba.

Iz navedenih je primjera vidljivo da se sklapanjem porezne nagodbe smanjuju obveze utvrđene procjenom u postupku poreznog nadzora za 5% po osnovi glavnice i zateznih kamata te da se obveze po osnovi utvrđenih zateznih kamata za razdoblje od dana nastanka porezne obveze do dana zaključenja porezne nagodbe mogu još dodatno smanjiti ovisno o uplaćenoj svoti glavnice (od 10 % do 100 %) i roku plaćanja novoutvrđene obveze (na dan sklapanja nagodbe ili u roku od 90 dana), o čemu je porezni obveznik donio odluku podnošenjem prijedloga za sklapanje porezne nagodbe, koji se u pisanom obliku podnosi nadležnom Područnom uredu koji je obavio porezni nadzor.

Na taj način porezni obveznik ostvaruje pravo na smanjenje novčanih sredstava za uplatu po osnovi novoutvrđenih obveza u poreznom nadzoru, dok PU brže naplaćuje tako utvrđene porezne obveze, čime se izbjegava dugotrajna provedba upravnog ili sudskog postupka.

Pozivamo Vas da obnovite pretplatu za 2024. godinu

7. MOGUĆNOST SKLAPANJA POREZNE NAGODBE ZA DIO NOVOUTVRĐENE POREZNE OBEVEZE

Porezna se nagodba može sklopiti na cjelokupnu svotu novoutvrđene porezne obveze, ali i samo za dio novoutvrđene porezne obveze. Stoga je porezni obveznik u svom prijedlogu za sklapanje porezne nagodbe obavezan navesti koji je dio novoutvrđene porezne obveze spreman platiti, kako bi se za taj dio utvrdila visina zatezne kamate za otpis za razdoblje od dana nastanka porezne obveze do dana sklapanja porezne nagodbe.

Za preostali dio novoutvrđene porezne obveze za koji porezni obveznik nije podnio prijedlog za sklapanje porezne nagodbe, nastavlja se porezni postupak te izdaje porezno rješenje. U tom je slučaju u izreci poreznog rješenja za dio novoutvrđene porezne obveze koja nije predmet nagodbe, potrebno navesti da je za dio novoutvrđenih poreznih obveza porezna nagodba sklopljena te KLASU i URBROJ porezne nagodbe, a u skladu s čl. 104. st. 11. OPZ-a.

Tablica 5. Plaćanje dijela novoutvrđene porezne obveze po osnovi PDV-a u roku od 90 dana od dana sklapanja porezne nagodbe

Opis	Ukupno porezna obveza utvrđena u nadzoru	Glavnica	Zatezna kamata
PDV	12.200,00	10.000,00	2.200,00
Dobitak	8.100,00	7.000,00	1.100,00
SVEUKUPNO	20.300,00	17.000,00	3.300,00
Svota za uplatu dijela PDV-a po poreznoj nagodbi		6.000,00	1.320,00
Ugovoreni rok plaćanja 90 dana		6.000,00	
Smanjenje zateznih kamata za 50 %	- 660,00		- 660,00
Ukupno svota za uplatu u roku od 90 dana – po sklopljenoj nagodbi	6.660,00	6.000,00	660,00
Novoutvrđene obveze po rješenju za koje se nastavlja porezni postupak	13.640,00	11.000,00	2.640,00

U postupku poreznog nadzora, s osnove PDV-a i poreza na dobitak, utvrđene su ukupne obveze u svoti od 20.300,00 €, i to 17.000,00 € glavnica i 3.300,00 € kamata.

Porezni je obveznik u roku od 90 dana od dana sklapanja porezne nagodbe spreman platiti samo dio novoutvrđene porezne obveze s osnove PDV-a, radi čega je podnio prijedlog za sklapanje porezne

nagodbe za svotu od 6.000,00 € PDV-a s utvrđenim zateznim kamata od 1.320,00 € do dana sklapanja porezne nagodbe.

U tom će slučaju PU sklopiti poreznu nagodbu samo za novoutvrđenu svotu od 6.000,00 € + smanjenje za zatezne kamate koje radi plaćanja u roku od 90 dana iznosi 660,00 €. Za preostalu svotu novoutvrđenih obveza s osnove PDV-a od 4.000,00 € i poreza na dobitak od 7.000,00 € zajedno sa zateznim kamata, nastavlja se porezni postupak i donosi porezno rješenje. U izreci rješenja potrebno je navesti da je za dio novoutvrđenih poreznih obveza s osnove PDV-a u svoti od 6.000,00 € i zateznom kamatom koja smanjena za 50 % te iznosi 660,00 €, sklopljena porezna nagodba pod KLASOM i URBROJEM.

8. ZAKLJUČAK

Prijedlog za sklapanje porezne nagodbe podnosi se na zaključnom razgovoru ili najkasnije u roku od 8 dana od datuma održanoga zaključnog razgovora. Uz osnovne podatke o poreznom obvezniku, prijedlog za sklapanje porezne nagodbe mora sadržavati izjavu o prihvaćanju novoutvrđenih poreznih obveza, izjavu o odricanju od prava na korištenje redovitih i izvanrednih pravnih lijekova te rok plaćanja novoutvrđenih poreznih obveza.

Samo kod poreznih obveznika kojima su u poreznom nadzoru novoutvrđene obveze i zatezne kamate utvrđene procjenom, porezne obveze i zatezne kamate za razdoblje od dana nastanka poreznih obveza do zaključenja porezne nagodbe mogu se smanjiti za ukupno 5 %. Na preostalu svotu novoutvrđenih obveza nakon smanjenja za 5 %, a ovisno o ugovorenoj svoti i roku plaćanja, primjenjuju se odredbe o smanjenju zateznih kamata za 10 % – 100 %. Iako se porezna nagodba sklapa slobodnom voljom sudionika u poreznom postupku, ima snagu izvršnog rješenja, koje se izvršava prema pravilima o izvršenju poreznog rješenja, ako porezni obveznik ne ispuni preuzete obveze i uvjete iz porezne nagodbe.

U slučaju neispunjenja obveza preuzetih sklopljenom poreznom nagodbom, porezni obveznik gubi i pravo na smanjenje zateznih kamata stečenih u nagodbi, a obavezan je platiti i zatezne kamate za razdoblje od dana sklapanja porezne nagodbe do dana uplate.

Posebno se napominje da porezni dug koji je bio predmet sklopljene porezne nagodbe, a koja je raskinuta zbog nepridržavanja ugovorenih obveza od strane poreznog obveznika, ne može biti ponovo predmet za sklapanje upravnog ugovora istoga poreznog obveznika, prema čl. 101. st. 9. OPZ-a.



AKTUALNO!

NOVO U 2023.

ZAKON O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA

(Urednički pročišćeni tekst s kazalom pojmova), ožujak 2023.

Krajem i početkom 2023. godine nastale su dvije izmjene i dopune Zakona o trgovačkim društvima. Prva se izmjena odnosi na rokove usklađenja temeljnog kapitala i nove svote temeljnog kapitala trgovačkih društava u eurima zbog uvođenja nove valute. Druge se izmjene i dopune odnose na članove, odnosno dioničare koji to ne mogu postati ako su pravomoćno osuđeni za kazneno djelo financiranja terorizma ili su im uvedene mjere zabrane raspolaganja imovinom. Na prokuriste, članove tajnog društva i članove javnog trgovačkog društva također se odnose ograničenja koja da su prije postojala, ne bi mogla imati takav status s obzirom na sadašnja ograničenja itd.

Narudžbenica na kraju časopisa.



Zelene politike i ograničenja za automobile i zrakoplove

1. JAČANJE IZVANSUDSKOG RJEŠAVANJA POTROŠAČKIH SPOROVA

Europska je komisija objavila prijedlog mjera koje bi potrošačima i trgovcima omogućile rješavanje izvansudskih sporova u procesu koji bi trebao biti jednostavniji, brži i pristupačniji.

Prema rezultatima Potrošača za 2023. godinu, četvrtina potrošača iskusi je problem za koji bi vrijedilo podnijeti prigovor, ali trećina njih nije djelovala zbog očekivane dugotrajnosti postupka, malih iznosa koji su u pitanju ili niskog povjerenja u zadovoljavajuće rješenje problema. To rezultira sa svega 300.000 potrošačkih sporova godišnje u EU-u.

Prijedlog za modernizaciju pravila o alternativnom rješavanju potrošačkih sporova (ADR) prilagođava ih digitalnim tržištima i proširuje raspon pitanja koja se mogu riješiti kroz Direktivu ADR izvan suda, uključujući pitanja koja se odnose na obmanjujuće oglašavanje, pristup uslugama i neopravdano geoblokiranje.

Komisija je usvojila i Preporuku za usklađivanje sustava za rješavanje sporova na internetskim tržištima s europskim standardima za pošteno i učinkovito alternativno rješavanje sporova. Tako, primjerice, pravedno i učinkovito alternativno rješavanje potrošačkih sporova mora biti transparentno u pogledu različitih koraka postupka ili osigurati da su izmiritelji neovisni, bez financijskog sukoba interesa. Jednako tako, prijedlog sadržava najbolje prakse za rješavanje prekograničnih sporova koje trebaju primijeniti trgovinska udruženja diljem EU-a.

2. NJEMAČKA UVODI GLOBALNI MINIMALNI POREZ NA DOBITAK

Njemački je parlament u studenome ozakonio uvođenje globalnoga minimalnog poreza na dobitak kao dio međunarodnog sporazuma kojim se osigurava da velike tvrtke plaćaju minimalnu poreznu stopu od 15 %.

Multinacionalne tvrtke morat će od 2024. godine plaćati tu razinu poreza na sav profit koji ostvare u cijelom svijetu, bez obzira na to gdje se profit generira.

Godine 2021. gotovo 140 zemalja pristalo je na sporazum Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj koji bi trebali primijeniti od sljedeće godine kako bi spriječili velike tvrtke poput Alphabetova Googlea ili Amazona da izbjegavaju oporezivanje prijenosom dobitka u tvrtke s niskim dobitkom. To će se primjenjivati na velike kompanije, s prometom većim od 750 milijuna eura godišnje.

Očekuje se da će se tim porezom prikupiti 220 milijardi dolara na globalnoj razini, u vrijeme kad vlade nemaju novac nakon pandemije bolesti COVID-19, a bore se i s posljedicama enormnog rasta troškova života.

U prosincu 2022. godine članice Europske unije dogovorile su zajedničku direktivu kako bi se osigurala jedinstvena provedba poreza unutar EU-a, a ta direktiva do kraja godine mora biti usvojena u nacionalnim zakonima svih zemalja EU-a. Zakon je odobren u Njemačkoj uz potporu svih koalicijskih stranaka i glavne oporbene stranke.

Ministarstvo financija je ranije ove godine procijenilo da se od 2026. godine u Njemačkoj mogu očekivati dodatni porezni prihodi od 910 milijuna eura. Predviđa se da će 2027. i 2028. godine porez donijeti 535 odnosno 285 milijuna eura.

3. DANSKA ĆE DODATNO OPOREZIVATI ZRAKOPLOVNE KARATE

Danska vlada predložila je uvođenje poreza od prosječno 100 danskih kruna (13,4 €) na zrakoplovna putovanja kako bi pomogla financiranju zelene tranzicije zrakoplovne industrije koja će omogućiti svim domaćim letovima korištenje 100 % održivih goriva do 2030. godine.

Od tog poreza Danska planira uprihoditi godišnje 1,2 milijarde kruna, od čega bi otprilike polovina išla u financiranje ambicije da svi domaći letovi koriste samo ekološka goriva do kraja desetljeća. Zelene tehnologije kao što su vodik i biogoriva ispunjavat će uvjete za državnu potporu. Druga polovina prihoda bit će iskorištena za novčane podjele starijim osobama, izvijestila je vlada.

Prema prijedlogu, porez na putnike postupno će se uvoditi od 2025. do 2030. godine, a porez će iznositi oko 8,4 eura za putovanja unutar Europe, 32 eura za letove na srednjim udaljenostima i 52 eura za međugradske letove.

Zrakoplovni sektor u Danskoj mora – kao i sve druge industrije – smanjiti svoj klimatski otisak i krenuti prema zelenoj budućnosti, rekao je ministar za klimu, energiju i komunalne usluge Lars Løkke Rasmussen.

4. NA REDU GLOBALNO OPOREZIVANJE MILIJARDERA

Europski porezni opservatorij objavio je ovih dana kako bi države trebale otvoriti novu „bojišnicu“ u međunarodnoj borbi protiv utaje poreza uvođenjem globalnoga minimalnog poreza na milijardere, kojim bi se moglo prikupiti i 250 milijarda dolara godišnje novih proračunskih prihoda.

Ta bi svota bila ekvivalentna samo 2 % od gotovo 13.000 milijarda dolara bogatstva koje posjeduje 2700 milijardera diljem svijeta, istaknula je ta istraživačka skupina s Pariške ekonomske škole.

Trenutno je efektivni osobni porez milijardera često daleko manji od onoga što plaćaju drugi porezni obveznici skromnijeg imovinskog stanja jer oni parkiraju bogatstvo u lažnim tvrtkama kako bi ih zaštitili od poreza na dobitak, navodi ta skupina u svom Izvješću o globalnoj utaji poreza za 2024. godinu. Procjenjuje se da je osobni porez milijardera u SAD-u blizu 0,5%, a u Francuskoj s inače visokim porezima čak nula.

Prema našem mišljenju, to je teško opravdati jer riskira potkopavanje održivosti poreznih sustava i društvene prihvatljivosti oporezivanja, rekao je direktor Opservatorija Gabriel Zucman.

Rastuća imovinska nejednakost u nekim zemljama potiče sve glasnije zahtjeve da najbogatiji građani

snose veći porezni teret, dok se javne financije bore da se nose sa starenjem stanovništva, ogromnim financijskim potrebama za klimatskom tranzicijom i naslijeđenim dugom u vezi s bolesti COVID-19.

Iako bi koordinirani međunarodni pritisak na opozivanje milijardera mogao trajati godinama do prvih rezultata, Opservatorij je skrenuo pozornost na primjer uspjeha vlada u ukidanju bankovne tajne i smanjenju mogućnosti za multinacionalne kompanije da prebace dobitak u zemlje s niskim porezima. Pokretanje automatske razmjene podataka o računima 2018. godine smanjilo je količinu bogatstva u poreznim oazama u inozemstvu za faktor tri, procjenjuje Opservatorij.

Nešto što su mnogi ljudi mislili da je nemoguće, sada znamo da se zapravo može učiniti. Logičan sljedeći korak je primijeniti tu logiku na milijardere, a ne samo na multinacionalne kompanije, poručio je Zucman.

Iako su ukidanje bankovne tajne i minimalni porez na dobitak okončali desetljećima dugo natjecanje između zemalja u poreznim oazama, brojne su mogućnosti za smanjenjem poreznih računa, stoji u izvješću Opservatorija. Na primjer, bogati sve više stavljaju bogatstvo u nekretnine umjesto na *offshore* račune, dok tvrtke mogu iskoristiti rupe u zakonu u minimalnom porezu na dobitak od 15 %.

5. FRANCUSKA POOŠTRAVA PRAVILA ZA INOZEMNA ULAGANJA U KOMPANIJE

Francuska će pooštriti pravila za ulaganja u francuske tvrtke koje dolaze izvan EU-a tako što će trajno postaviti prag od 10 % vlasničkog udjela koji će u slučaju stranog preuzimanja automatski pokrenuti nadzor države.

Naime, Ministarstvo financija je tijekom pandemije bolesti COVID-19 snizilo taj prag kontrole s 25 na 10 % zbog zabrinutosti da bi francuske tvrtke mogle postati ranjive na strana preuzimanja.

Kako je najavio francuski ministar financija Bruno Le Maire, proširit će se i broj područja u koja se neće dopuštati strana ulaganja, uključivanjem kritičnih sirovina, a ta će se pravila primjenjivati i na francuske podružnice stranih kompanija. *Proširit ćemo opseg uredbe,* rekao je Le Maire, dodavši da će strože mjere pomoći u zaštiti francuskih i europskih tvrtki u vrijeme radikalne krize.

6. IPAK LABAVIJA EU-ova PRAVILA OKO ZAGAĐENJA KOJA UZROKUJU VOZILA

Nova pravila Europske unije o zagađenju okoliša vezana za automobile i kamione s motorima s unutarnjim izgaranjem bit će manje ambiciozna nego što je prvotno planirano, nakon što su europski zastupnici glasovali za odgodu primjene i labavljenje dijela propisa.

Zakon „Euro 7“, koji je predložio EK, postrožuje ograničenja zagađenja štetnih za zdravlje iz automobila s motorom s unutarnjim izgaranjem. Europska je komisija pritom istaknula da će zdravstvene dobrobiti novih propisa daleko nadmašiti troškove.

Međutim, zemlje EU-a i zakonodavci koji su zaduženi za pregovore o konačnom zakonu u nadolazećim mjesecima – složili su se da oslabe pravila. Europski je

parlament u studenome odobrio svoje pregovaračko stajalište, u kojemu se slažu s prijedlogom Komisije o ograničenjima dušikovih oksida, čestica i ugljičnog monoksida za automobile, ali su olabavili ograničenja dušikovih oksida za kamione te zatražili odgodu početka primjene pravila – za automobile na tri godine nakon donošenja svih podzakonskih akata povezanih s prijedlogom. Komisija je željela da se pravila primjenjuju od 2025. godine.

Zastupnici Zelenih kritizirali su takvo stajalište Parlamenta EU-a, ustvrdivši da je riječ o propuštenoj prilici za smanjenje otprilike 70.000 preuranjenih smrti godišnje u Europi koje se pripisuju zagađenju vozila. *EU propušta priliku da bude budući lider u zelenoj tehnologiji,* rekao je zastupnik Zelenih EU Bas Eickhout.

Talijanski ministar industrije Adolfo Urso je, pak, ustvrdio da je rezultat glasovanja u Parlamentu potvrdilo „novu političku većinu“ u Europi o zelenim politikama. *Razum prevladava nad ideologijom,* rekao je.

7. FRANKFURT KAO SJEDIŠTE EU-a ZA BORBUTIV PROTIV PRANJA NOVCA

Njemački ministar financija Christian Lindner pozvao je EU-ove članice da odaberu Frankfurt kao sjedište novog tijela Unije za borbu protiv pranja novca (AMLA).

Odluka da se AMLA smjesti u Frankfurt je strateška odluka da se novoj agenciji omogući trenutni pristup izvanrednoj financijskoj i nadzornoj arhitekturi, ustvrdio je Lindner.

Kreatori politike EU-a predložili su uspostavu nove agencije u 2021. godini kako bi spriječili financijske tvrtke u pomaganju kriminalcima i teroristima. Bruxelles se dosad oslanjao na nacionalna regulatorna tijela bez ovlasti EU-a da zaustave pranje novca i financiranje terorizma koji se mjere milijardama eura. *EU bi trebao postati svjetski lider u području financijskog integriteta i ojačati svoju poziciju globalnog postavljачa standarda,* rekao je Lindner.

Lindner je dodao da bi postojanje Europske središnje banke „kao susjeda“ olakšalo suradnju i komunikaciju između banaka i supervizora za pranje novca.

8. POSTIGNUT KONAČNI DOGOVOR O EU-ovu DIGITALNOM NOVČANIKU

Pregovarači Europskog parlamenta i Vijeća postigli su u studenome privremeni dogovor o novčaniku EU-a za autentifikaciju i pristup javnim i privatnim uslugama i e-potpisivanje dokumenata.

Novi digitalni novčanik omogućit će građanima EU-a da se identificiraju i autentificiraju na internetu bez potrebe da se obraćaju komercijalnim pružateljima usluga, što je praksa koja povećava zabrinutost oko sigurnosti i zaštite privatnosti.

Postojeća rješenja digitalnog novčanika na mobilnim telefonima dolaze po cijenu gubitka kontrole nad osobnim podacima, a ta su rješenja odvojena od provjere fizičkog identiteta, što otežava ublažavanje prijevara i prijetnji kibersigurnosti, smatra Komisija.

Novi će se EU-ov novčanik koristiti na dobrovoljnoj osnovi, a sadržavat će odredbe za zaštitu prava građana i poticanje uključiva digitalnog sustava izbjegavanjem diskriminacije onih koji se odluče ne

koristiti digitalnim novčanikom. Postignutim dogovorom predviđaju se i besplatni „kvalificirani elektronički potpisi“ za korisnike novčanika iz EU-a, kojima se najviše vjeruje i imaju isti pravni položaj kao vlastoručni potpis.

Osim sigurne pohrane njihova digitalnog identiteta, novčanik će korisnicima omogućivati otvaranje bankovnih računa, plaćanje te spremanje digitalnih dokumenata, kao što su mobilne vozačke dozvole, liječnički recepti, potvrde o stručnoj spremi i putne karte.

Dogovor koji su postigli zakonodavci, sad još mora odobriti Europski parlament i Vijeće. Službeno donešeni europski okvir za digitalni identitet stupit će na snagu 20. dana od objave u *Službenom listu*.

Države članice morat će građanima osigurati EU-ove novčanike za digitalni identitet 24 mjeseca nakon donošenja provedbenih akata kojima se utvrđuju tehničke specifikacije za EU-ov novčanik za digitalni identitet i tehničke specifikacije za certifikaciju.

Pripremila: Slavica CVITANIĆ, dipl. oec.

POSLOVNE FINACIJE

Dr. sc. Vlado BRKANIĆ, prof. struč. stud., ovl. rač. i ovl. rev.

UDK 658.8/657.44

Ocjena profitabilnosti kupca

U članku razmatramo problematiku profitabilnosti koju ostvaruju trgovci kod prodaje robe (na veliko). Naime, kod ugovaranja prodajne cijene postižu se različite marže (razlika u cijeni) u odnosu na različite kupce. U nekim se slučajevima u odnosu s kupcima ostvaruju minimalne razlike u cijeni ili čak gubitak s obzirom na naknadne popuste ili duge rokove naplate tražbina, povećane reklamacije koje nastaju kod nekih kupaca i dr. Analiza profitabilnosti može otkriti koje prodajno osoblje provodi politiku prodaje, a koje ne pridonosi profitabilnosti društva. Riječ je o analizi profitabilnosti pojedine robe, a ne o analizi poslovanja trgovačkog društva. Dobiveni podatci za upravu društva trebali bi biti poslovna tajna.

1. PRISTUP

Osim što bi prodajni odjel trebao procjenjivati kreditnu (plaćevnu) sposobnost kupca, bitno je utvrditi i koliko on pridonosi poslovnoj uspješnosti. Naime, popustima, odgodama plaćanja, skuplja roba se prodaje s nižom maržom, a sve to na kraju određuje profitabilnost trgovačkog društva. Konkretnim izračunom profitabilnosti od prodaje pojedine robe ili robne skupine izbjegavaju se paušalne ocjene (često izrečene od strane prodajnih službi) o tome kako je neki kupac profitno "izdašan", a da u stvarnosti to može biti sasvim drukčije.

Većina članova uprave postavlja prodajnim odjelima jedan jedini zahtjev: *povećajte promet*. Mnogi misle da će se s time istodobno povećati i zarada (bruto-dobitak prije poreza). Niz pojedinačnih prodaja čini ukupnu zaradu – profitabilnost društva, dok analizom dolazimo do informacije koliko s pojedinom robom ili robnom skupinom kod pojedinog kupca stvaramo dobitak za trgovačko društvo.

Čimbenici te profitabilnosti jesu:

- opseg (količina) prodaje
- uračunana marža (koliko?)
- rok naplate (broj dana)
- redovni popusti
- naknadni popusti
- troškovi zamjene (reklamacije)
- troškovi naplate uz dodatni popust
- troškovi prisilne naplate
- otpisi (u prethodnim godinama)
- dr.

Polazište u ocjeni profitabilnosti kupca je suma neto marže koja je sadržana u prodajnoj cijeni robe u određenom obračunskom razdoblju. Ona zapravo predstavlja bruto-zaradu po kupcu. Ako je od trenutka prodaje do naplate dano dodatnih popusta, to

smanjuje zaradu. Zatim, ako je kupcu odobreno plaćanje s duljim rokom, treba izračunati oportunitetne gubitke zbog toga. Troškovi popravaka i reklamacija ili dodatni troškovi postprodajnih usluga također smanjuju zaradu na pojedinom kupcu. Profitabilnost robne skupine uključuje izračune (odbitke) koji se mogu definirati kao:

- troškovi distribucije za skupinu ili teritorij
- troškovi servisa kod pojedinog kupca ili regiju
- troškovi zamjene zbog neispravnosti – jamstveni rok
- troškovi dodatne prodaje (promidžba, dodatno osoblje u manipulaciji robe, najam vozila ili skladišta i dr.)
- odgode naplate iz prodaje ili zakašnjenja u plaćanju
- dodatni popust kod naplate prije dospijea
- troškovi promidžbe ili izloženosti robe kod kupca
- koeficijent obrtaja kupca
- troškovi faktoringa jer kupac o roku dospijea nije platio robu
- otpisi potraživanja kod pojedinog kupca.

U pripremi podataka za izračun profitabilnosti treba posvetiti posebnu pozornost. Razumljivo, izračun nećemo raditi za male kupce nego za velike i značajne po veličini prodaje. Odjel računovodstva i kontrolinga to će najbolje učiniti ili će pak pripremiti analitičaru podatke za taj izračun.

2. PRIMJER IZRAČUNA PROFITABILNOSTI KUPCA

Neto prodajna cijena daje ukupnost prihoda od prodaje u određenom razdoblju. To je cijena nakon odbitaka koje smo odobrili kupcu (popust, dodatni popust, popust za prijedobno plaćanje, količinski popust i sl.) te, razumljivo, bez uračunanog PDV-a. Prodajna politika je *umijeće mogućeg*, tj. prihvaća li

POSLOVNE FINANCIJE

kupac ponudenu cijenu koja pak i njemu omogućuje učinkovito poslovanje. Postoji li konkurencija koja može ponuditi jednaku ili kvalitetan supstitut robe uz nižu cijenu. Što ako drugi kupci saznaju da neki kupci od naše tvrtke ostvaruju povoljniju cijenu od one koju plaćaju i kako to objasniti (razložno se to može objasniti, ali kako uvjeriti kupca da je cijena pravedna)? Uvijek je pitanje je li tzv. „lanac vrijednosti“ koji mu se prenosi s kupljenom robom (proizvodom) zadovoljavajući s obzirom na cijenu? U traženju tog rješenja nastaju i različita postignuća profitabilnosti kod pojedinog kupca. Pokušajmo to predloženim izračunom i utvrditi.

Formulu možemo ovako zadati:

$$\text{Profitabilnost kupca „A“} = \frac{\text{Zarada (Prihodi - Trošak prodane robe)}}{\text{Trošak prodane robe}} = 100$$

Elementi za pojedinu kategoriju mogu se ovako pripremiti:

Zarada po kupcu „A“ = Prihod za prodanu robu kupcu „A“ (neto s iskazanim popustom i PDV-om na računu)
minus
Nabavna vrijednost
minus
Troškovi otpreme, skladišta i sl.
minus
Naknadni popusti
minus
Troškovi servisa, zamjene ili popravka robe
minus
Oportunitetni gubitci zbog nepoštivanja rokova naplate i sl.
minus
Otpis (oprost) potraživanja
minus
Troškovi kamata za financiranje nabavne vrijednosti robe
minus
Trošak promidžbe i sl.

Primjer za kupca „A“

1.	Kupcu „A“ je prodano robe (bez PDV-a) prihod za razdoblje I. – XI.	1.000.000,00 €
2.	Nabavna vrijednost prodane robe (nekorrigirana)	870.000,00 €
3.	Troškovi u svezi s robom	30.000,00 €
3.1.	Trošak otpreme robe	3.800,00 €
3.2.	Troškovi kamata (udio)	8.200,00 €
3.3.	Troškovi skladišta (udio)	8.000,00 €
3.4.	Troškovi promidžbe (udio)	10.000,00 €
4.	Nabavna vrijednost prodane robe (korigirana) = 2 + 3	900.000,00 €
5.	Zarada – bruto (1 – 4)	100.000,00 €
6.	Troškovi i odobrenja u vezi s kupcem „A“	20.000,00 €
6.1.	Naknadni popust	–
6.2.	Troškovi zamjene robe =	6.000,00 €
6.3.	Oportunitetni gubitci zbog nepravodobne naplate (npr. Ø stanje duga 200.000,00 x 7 %) =	14.000,00 €
7.	Zarada (neto) za kupca „A“ (5 – 6)	80.000,00 €

$$\text{Profitabilnost kupca „A“} = \frac{80.000 \times 100}{900.000} = 8,89 \%$$

Prema jednakim pravilima izračunali smo profitabilnost za kupca „B“, odnosno:

$$\text{Profitabilnost kupca „B“} = \frac{94.000 \times 100}{900.000} = 10,44 \%$$

Poslije takvih podataka menadžer prodaje treba s pojedinim osobljem (u primjeru s onim koji suraduje s kupcem A) razmotriti mogućnost povećanja profitabilnosti, tj. može li se bez gubitka tog kupca ukinuti neki popust ili drugi trošak, ili pak povećati prodajnu cijenu. To je pitanje trenutka i intenziteta promjene.

3. KOEFICIJENT OBRTAJA TRAZBINA OD KUPACA

Za daljnju analizu kupca od bitnog je značenja i koeficijent obrtaja, tj. koliko puta smo u određenom razdoblju prodali robu i naplatili ju.

Koliko se brzo naplaćuju tražbine od kupaca te ako se s time povećava i volumen prodaje, to je dobra pretpostavka za povećanje profitabilnosti kupca. Izračunavamo ju ovako:

$$\text{KOT} = \frac{\text{Prihodi od prodaje + PDV}}{\text{Ø Stanje potraživanja od kupca}}$$

Iako se u prihodima od prodaje ne nalaze svote PDV-a, no kako se uspoređuje s veličinom iz nazivnika u kojoj je sadržan PDV (u bruto potraživanju od kupaca), tu veličinu stoga treba izjednačiti (prihode povećati za PDV) ili iz potraživanja od kupaca isključiti PDV kako bi pojedine kategorije bile usporedive.

Primjer za kupca „A“:

$$\text{KOT} = \frac{16.000.000}{2.000.000} = 8$$

Koeficijent obrtaja tražbine od kupca je 8 puta tijekom poslovne godine.

Za kupca „B“ to je:

$$\text{KO kupca „B“} = \frac{\text{Prihodi od prodaje kupcu „B“ (bez PDV)}}{\text{Ø Stanje tražbine od kupca „B“ (bez PDV)}} = \frac{390.000}{60.000} = 6,5$$

Nije svejedno uspoređuje li se izračunani koeficijent s prosjekom iz cijeloga gospodarstva ili prema granama, tj. s granom kojoj pripadamo. Kako u nas ne postoji takva granska analiza, u nastavku dajemo podatke za Njemačku.

Koeficijent obrtaja potraživanja u Njemačkoj:

Djelatnost	Godina	1996.	2000.
Strojogradnja		7,8	8,2
Elektrotehnika		8,7	9,5
Prehrambena industrija		14,0	14,0
Graditeljstvo		7,0	7,0
Trgovina na veliko		10,1	10,0
Trgovina na malo		21,1	22,2
Ø Njemačkih poduzeća		11,1	11,2

Izvor: Bilanz Analyse, str. 219.

Primjetne su tek neznatne promjene u razdoblju od 4 godine, pa je naše mišljenja da ni danas prikazani podatci bitno ne odstupaju te ih možemo uspoređivati s našima.

4. OPTIMALIZACIJA BILANCE NA DIJELU TRAZBINA OD KUPACA

Dakle, potrebno je analizirati promjene u pokazateljima rokova naplate tražbina kod pojedinog kupca. Na temelju dobivenih rezultata procjenjujemo rizike i provodimo vrijednosna usklađenja nenaplaćenih tražbina – otpisi kupaca i dr. dužnika, kako smo to već objasnili u prethodnom broju časopisa.

Promjena bilančne strukture zbog nenaplate ima izravni utjecaj na:

- gubitak na imovini (smanjenje imovine)
- smanjenje kapitala ili povećanje obveza
- plaćanja poreza.

Optimalizacija na dijelu imovine koja se nalazi u tražbinama spram kupaca provodi se mjerama – instrumentima osiguranja naplate tražbina i njihovim aktiviranjem kako bi se smanjili gubitci.

Ako bi se poduzimale mjere samo radi smanjenja pozicije “potraživanja”, to bi moglo smanjiti ukupni prihod (promet) i poslovnu uspješnost. Takva mjera značila bi veću sigurnost u naplati uz cijenu koja donosi veću profitabilnost. Iako se u praksi sve više primjenjuje avansno plaćanja između poduzetnika s kojima nemamo stalni poslovni odnos, to nije uvijek moguće. Optimalnim možemo smatrati ono stanje koje je donijelo najvišu zaradu (što automatski uključuje smanjenje gubitaka). Osim toga, ako se ostvaruje trend smanjenja pozicije potraživanja u Bilanci (C)II.) uz jednaki volumen prodaje, postigli smo optimalniji sastav aktive itd.

Možemo optimalnim smatrati i povećano stanje potraživanja od kupaca ako je istodobno povećan volumen prodaje, a nije produljeno prosječno stanje potraživanja od kupaca, što bi značilo proširenje broja kupaca, povećanje prometa i profitabilnosti.

5. PROCJENA RIZIKA NEPLATEŽI TRAZBINA OD KUPACA

Procjena neplateži kupaca je vrlo zahtjevna procjena jer se temelji na teško mjerljivim informacijama, kao na temelju:

- povijesnih događaja nenaplate tražbina
- prosudbe o starosti nenaplaćenih tražbina od kupaca
- financijskih izvještaja (omjera kapitala i dugova)
- informacija iz FINA-e o blokadama transakcijskog računa (e-blokade, BON-1, BON PLUS).

Prikupljene informacije treba kvantificirati kako bi mogli provesti odgovarajuće postupke u naplati ili vrijednosno uskladiti.

Ako se broj dana naplate tražbine produljuje, razborito je uzeti u obzir mjeru prisilne naplate – aktiviranjem zadužnice ili pokretanjem tužbe na temelju vjerodostojne isprave (fakture, otpremnice, mjenice). Možda kupci nisu ušli u poslovni pothvat s namjerom prevare, ali su se previše zadužili u kratkom razdoblju pa zato ne plaćaju, a ne zato što ne mogu jer su druge okolnosti prouzročile njihovu insolventnost. Koliko su oni bili svjesni te nemogućnosti u trenutku davanja narudžbe (kupnje), toliko su bliže namjeri prijevar, a vrijedi i obrnuto, pa to uvijek treba imati na umu.

Iz računovodstva možemo dobiti podatke da bismo utvrdili za koliko dana u prosjeku plaća pojedini kupac.

Ovaj se pokazatelj utvrđuje za određeno razdoblje prema ovoj formuli:

Prosječno rokovno dospijeće tražbina od kupaca	=	$\frac{\text{Prosječno stanje potraživanja od kupaca}}{\text{Naplaćene tražbine od prodaje}}$	×	Broj dana u razdoblju
--	---	---	---	-----------------------

U primjeru smo uzeli cijelu godinu (365 dana).

Primjer:

- 1) Stanje potraživanja kupaca u 2023. godini:
 - stanje kupaca (računi 120, 121 i 122) na dan 1. I. 2023. (dugovno) = 3.824.603,10 €
 - stanje kupaca (120 do 122) na dan 30. VI. 2023. (dugovno) = 3.952.781,30 €
 - stanje kupaca (120 do 122) na dan 31. XII. 2023. (dugovno) = 4.235.084,80 €
- 2) Naplaćeni prihodi od prodaje od 1. I. do 31. XII. 2023. godine:
(120 do 122 – potražni promet) = 11,843.343,40 €

Prosječno stanje potraživanja od kupaca	=	$\frac{3,824.603,10 + 3,952.781,30 + 4,235.084,80}{3}$	=	$\frac{12,012.469,20}{3}$	4,004.156,40 €
---	---	--	---	---------------------------	----------------

Prosječno rokovno dospijeće tražbina od kupaca	=	$\frac{4,004.156,40 \times 365}{11,843.343,40}$	=	0,33809 x 365 = 123,4 dana
--	---	---	---	----------------------------

Usporedbom pokazatelja iz prethodnog razdoblja dolazimo do zaključka o tome produljuje li se rok naplate ili se poboljšava (skraćuje), iako bi se u stvarnosti rezultat poboljšanog stanja trebao osjetiti i na samom novčanom računu.

Jednako tako kako smo izračunali broj dana naplate tražbina od prodaje na razini trgovačkog društva, tako to možemo izračunati i za pojedine (velike) kupce.

Časopis "Računovodstvo revizija i financije"

Mjesečni časopis – porezni i računovodstveni savjetnik iz područja PDV-a, plaća, financijskog izvješćivanja, poslovnih financija, računovodstva neprofitnih organizacija, računovodstva proračuna i proračunskih korisnika, radnog i trgovačkog prava, tržišta i propisa i dr. Časopis je namijenjen voditeljima računovodstava i financija, menadžerima i vlasnicima trgovačkih društava i obrta, revizorima, poreznim savjetnicima i svima koji u svom poslovanju, u vremenima stalnih promjena, žele biti upućeni u sve aktualnosti.

6. RIZIK PRODAJE ILI SPREMNOST PRIHVAĆANJA PROBLEMA DUŽNIKA

Neprekidno treba ponavljati da prodaja, u pravilu, automatski i istodobno ne donosi novčani priljev (osim kad prodaje za gotovinu ili uz avansno plaćanje), ona je privid o poslovnom uspjehu, a “smrtni skok” prodane robe ili usluge u drugu vrstu imovine – potraživanje od kupaca i naplata tog potraživanja – povrat u početno stanje – u novac, to zna biti vrlo mukotrpno. U tom su potraživanju sadržana angažirana sredstva u proizvodnji, ili troškovi nabavljene robe na zalihama te sredstva za financiranje same prodaje, uračunani PDV itd. Za uspjeh od prodaje i za povećanje dobitka bitno je analizirati pojedine stavke vertikalne bilančne strukture imovine kako bi se prosudilo o njihovu doprinosu ukupnom rezultatu, odnosno stvaranju novca.

Veliku pozornost treba obratiti strukturi potraživanja i promjeni stupnja rizika tijekom proteka vremena od same isporuke robe do dospjeća na naplatu zbog toga što se iz iskustva zna da je neplatež uzrok sloma brojnih poduzeća, odnosno to može biti točka početka njihova stečaja.

Gospodarske teškoće velikih kupaca održavaju se u produljenim rokovima plaćanja. Ono se izražava uz pomoć sljedećeg pokazatelja potrebnog broja dana za naplatu (vidi primjer).

Ako se ovaj pokazatelj pogorša, može se pretpostaviti da je poduzeće koje je predmet razmatranja radi povećanja prometa isporučivalo dobra kupcima lošijeg boniteta i stoga veće rizičnosti. Nije vjerojatno da je dugi rok plaćanja prouzročio problemima s likvidnošću da se može skratiti različitim mjerama i na taj način ubrzati naplata. Razlozi za produljenje rokovnog plaćanja nalaze se izvan poduzeća. Uzrok je najčešće što su kupci nesposobni za plaćanje, a ne što ne bi željeli plaćati.¹

Produženo dospjeće za naplatu ne može se automatski, bez detaljnog razmatranja, ocijeniti kao indicija za opadajući bonitet kupca i povećanje stanja kratkoročnih potraživanja kao povećanje njegove zaduženosti odnosno rizičnosti. Može se dogoditi da se određenim kupcima ciljno odobre povoljniji (dulji) uvjeti plaćanja kako bi se tako osvojila nova tržišta, kako bi se dalo vremena da kupac naplati svoje tražbine ili je pak produljenje dospjeća roka plaćanja prouzročeno povećanjem obujma prodaje kod pojedinih kupaca i dr. Međutim, ako navedeni razlozi to ne mogu opravdati, a neplaćanje dospjelih tražbina ozbiljno je prekoračeno, to samo pokazuje da je naš dužnik u ozbiljnim financijskim problemima. Pritom se ne treba zavaravati kako je dužan samo nama i kako smo mi možda prvi u redosljedu plaćanja. Riječ je, u pravilu, o golemoj financijskoj “provaliji” koja se teško može premostiti pa treba što prije aktivirati sredstva osiguranja prisilne naplate tražbine.

Procjena gubitaka na potraživanjima na osnovi nastalih događaja² obavlja se na datum bilance za

događaje koji su prethodili stečajem ili drugim definitivnim gubitkom potraživanja.

Bilančni gubitak ovoga imovinskog dijela evidentira se kad nastane događaj koji upućuje da pojedino potraživanje neće biti nikad naplaćeno jer dužnik nema imovine, otkrivena je prijevara, dužnik je nedostupan, ne postoji valjani dokument koji osigurava naplatu i dr. Manjkavost takva pristupa u procjeni gubitaka na imovini je u tome što u bilanci informacije ne odražavaju događaje poslije datuma bilance. Ako se je znalo za probleme s naplatom, a u bilanciranju potraživanja od problematičnih kupaca nije primijenjeno načelo opreznosti, dakle uz vrijednosno usklađenje, financijski je izvještaj nepouzdan.

Iz navedenoga dolazimo do bitnog zaključka da su potraživanja od kupaca samo prijelazni oblik imovinskog stanja u bilanci. Konačni cilj je naplata – bilo u novcu bilo u drugim ekonomskim vrijednostima. Stoga se i optimalizacija potraživanja može dovesti u funkciju tako da su potraživanja što manja i da je vrijeme preobrazbe u novac što kraće, to je za poduzetnika financijski bolja bilančna situacija. To nužno ne znači i veću poslovnu uspješnost. Stanoviti rizik gubitaka iz prodaje može se smanjiti procjenom boniteta kupca (vidjeti članak u *RRiF-u*, br. 10/23.). Rizik neplateži nikada se ne može posve isključiti, no bitno je da takav gubitak poduzetniku ne ugrožava poslovnu stabilnost. U poduzetništvu je poznata izreka: „ništa riskirati – ništa profitirati“, a to je ono s čime je, u biti, poduzetništvo jedna „hazardna“ igra.

7. ZAKLJUČAK

U članku smo iznijeli neke poglede za veleprodajne trgovce u smislu analize profitabilnosti kupaca. Naime, u nekim slučajevima prodajno osoblje može prikazivati svoj uspjeh u povećanju prometa, a da pritom ne uzima u obzir profitabilnost.

Potpuno je razumljivo da se s različitim kupcima ostvaruje različita razlika u cijeni, pa i profitabilnost s obzirom na to da su se u proteklim razdobljima u različitim uvjetima „osvajali“ pojedini kupci. Tu je u pitanju i teritorijalna zastupljenost, konkurentska prijetnja i dr. No, sve u svemu, mora postojati minimum profitabilnosti kako bi se održalo poslovanje poduzetnika.

Literatura:

1. Izv. prof. dr. sc. D. Dunković: Profitabilnost i produktivnost vodećih maloprodajnih lanaca u 2021. – *časopis RRiF* br. 5/23., str. 154.
2. Prof. dr. sc. K. Küting i dr. sc. C. P. Weber: *Die Bilanzanalyse*, II. izdanje, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1994.
3. Prof. dr. sc. J. Baetge, prof. dr. sc. H. J. Kirsch i dr. S. Thiele: *Bilanzanalyse*, Düsseldorf 2004.
4. Dr. sc. V. Brkanić i dr. A. Buneta: *Osiguranje naplate i prisilna naplata potraživanja*, Skripta Veleučilišta RRiF, Zagreb 2023.

Za narudžbe naših izdanja ili dokupa minuta za savjete, pisana mišljenja i dr., molimo javiti se na broj (01)/4699-760; mob. 099/4699-760 ili e-poštu: rrif@rrif.hr

¹ Küting, Weber, *Bilanzanalyse*, II. izdanje, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1994., str. 95.

² Autori Cashin, J. i dr. u knjizi: *Financijsko računovodstvo*, I. dio, naklada Faber i Zgombić plus, Zagreb, 1996., str. 161., ovakav pristup nazivaju metodom direktnog otpisa.

Paušalisti – prijava paušalnog poreza na dohodak za 2023. godinu

Samostalne djelatnosti mogu izabrati paušalno plaćanje poreza na dohodak ako nisu upisane u registar obveznika PDV-a te ako im ukupni godišnji primitci po osnovi te djelatnosti u poreznom razdoblju ne prelaze svotu od 39.816,84 €. Kod paušalnog oporezivanja samostalne djelatnosti unaprijed je određena porezna osnovica na koju se plaća porez na dohodak tijekom poreznog razdoblja prema poreznim razredima. Međutim, konačna porezna obveza utvrđuje se prema ostvarenom prometu iskazanom na novom Obrascu PO-SD odnosno PO-SD-Z za zajednički obrt, koji se za 2023. godinu dostavljaju nadležnoj ispostavi PU najkasnije do 15. siječnja 2024. godine.

Opširnije o obvezama paušalista i predaji propisanih obrazaca može se pročitati u nastavku članka.

1. UVOD

Mogućnost plaćanja paušalnog poreza na dohodak, uz zadovoljenje propisanih uvjeta, navedena je u odredbama čl. 82. st. 1. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23. – dalje: Zakon), Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.) te Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Nar. nov., br. 1/20. – 15/23. – dalje: Pravilnik). Odnosi se na fizičke osobe koje obavljaju samostalnu obrtničku djelatnost te djelatnost poljoprivrede i šumarstva. U navedenim su propisima određeni način utvrđivanja i visina paušalnog poreza na dohodak te evidencije i izvješća koje moraju voditi paušalisti te podnositi Poreznoj upravi (dalje: PU). **Ovo je prva prijava paušalnog poreza na dohodak u eurima, zbog čega se za 2023. godinu predaje na novom Obrascu PO-SD odnosno PO-SD-Z za zajednički obrt, najkasnije do 15. siječnja 2024. godine od kada treba i platiti utvrđenu obvezu. Naime, sadržaj novih obrazaca ostao je isti, osim svota koje se u obrascu iskazuju u eurima i centima.** Napominjemo da je Ministarstvo financija dalo *Uputu o utvrđivanju godišnjeg poreza i prireza porezu na dohodak u paušalnom iznosu te popunjavanju izvješća tj. obrazaca PO-SD i PO-SD-Z, KLASA: 410-01/20-01/2834 od 31. prosinca 2020. godine*, koje vrijedi i danas.

VAŽNO: Dva su temeljna uvjeta kada samostalne djelatnosti mogu izabrati paušalno plaćanje poreza na dohodak: ako nisu upisane u registar obveznika PDV-a i ako im ukupni godišnji primitci po osnovi te djelatnosti u poreznom razdoblju ne prelaze svotu od 39.816,84 €.

Međutim, prema čl. 18. Prijelaznih i završnih odredbi Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 114/23., dalje: Izmjena Zakona o PDV-u), prag za ulazak u sustav PDV-a od 1. siječnja 2024. godine iznositi će 40.000,00 €, a jednako tako i za izlazak iz sustava PDV-a. To znači da neovisno o tome što će navedene Izmjene Zakona stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine, propisani prag u svoti od 40.000,00 € primjenjivat će se za ulazak i izlazak iz sustava PDV-a na one porezne obveznike koji će taj prag prijeći (ili imati manji promet) u 2023. godini. Iz navedenoga proizlazi da odredbe u vezi s oporezivanjem

porezom na dohodak paušalista i utvrđeni prag primitaka u svoti od 39.816,84 € nisu usklađene s ovom Izmjenom Zakona o PDV-u i pragom od 40.000,00 € koji se odnosi na isporuke u 2023. godini.

Kako do dana objave ovog članka još uvijek nisu objavljene Izmjene Pravilnika o porezu na dohodak i Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (izmjene su upravo objavljene na e- Savjetovanju), očekujemo da će ti pragovi biti usklađeni i za 2023. godinu. U protivnom, porez na dohodak u paušalnoj svoti za 2023. godinu plaćat će se do praga od 39.816,84 € – 5. razina, a za PDV će se primjenjivati prag isporuka od 40.000,00 €. Na taj će način razliku primitka u svoti od 183,16 € (do 40.000,00 €) paušalisti trebati evidentirati u Obrazac KPI već u prosincu 2023. godine u skladu s čl. 39. st. 9. Pravilnika o porezu na dohodak (razlika ulazi u primitke u mjesecu u kojemu je ostvarena), neovisno o tome što će se za PDV primjenjivati prag do 40.000,00 €.

Stoga je jedino ispravno porezno rješenje da se prag za PDV uskladi s paušalnim dohotkom, odnosno svotom od 40.000,00 €.

U vezi s navedenim, upravo takvu odluku očekujemo u izmjenama navedenih Pravilnika od Ministarstva financija. Međutim, kako Pravilnici nisu objavljeni do dana tiska ovog broja časopisa RRiF, u nastavku članka i u poreznoj prijavi za paušaliste primjenjujemo prag u svoti od 39.816,84 €.

2. KOJE SAMOSTALNE DJELATNOSTI MOGU PLAĆATI POREZ PAUŠALNO

Prema čl. 2. st. 1. Pravilnika, utvrđivanje dohotka u paušalnoj svoti mogu izabrati fizičke osobe ako udovoljavaju propisanim uvjetima te ostvaruju primitke od obavljanja:

- samostane djelatnosti obrta i s obrtom izjednačene djelatnosti iz čl. 29. st. 1. t. 1. Zakona, u skladu sa **Zakonom o obrtu** (Nar. nov., br. 143/13. – 41/20.)
- samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva iz čl. 29. st. 3. Zakona
- samostalne djelatnosti koje se obavljaju kao domaća radinost i sporedno zanimanje samo osobnim radom, sve dok se ne prijeđe propisana visina primitaka koji se ostvaruju od

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

obavljanja navedenih djelatnosti (za 2023. godinu to iznosi 13.671,80 €).

Međutim, treba napomenuti da se djelatnosti slobodnih zanimanja (zdravstvenih djelatnika, veterinar, odvjetnika, javnih bilježnika, revizora, inženjera, arhitekata, poreznih savjetnika, stečajnih upravitelja, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika, novinara i druge slične djelatnosti) ne smatraju obrtničkim djelatnostima, što znači da se na njih NE odnosi mogućnost paušalnog plaćanja poreza na dohodak.

Navedene djelatnosti slobodnog zanimanja ne mogu primjenjivati odredbe o paušalnom plaćanju poreza, nego su obvezne za svoje poslovanje voditi poslovne knjige te najkasnije do 28. veljače tekuće (2024.) za prošlu godinu podnijeti nadležnoj ispostavi PU godišnju poreznu prijavu na Obrascu DOH.

Prema čl. 29. st. 3. Zakona, **djelatnost poljoprivrede i šumarstva** obuhvaća iskorištavanje prirodnih bogatstva zemlje i prodaju te zamjenu od tih djelatnosti dobivenih proizvoda u neprerađenom stanju. Međutim, **prodaja od tih djelatnosti dobivenih proizvoda u prerađenom stanju, u smislu poreznih propisa, ne može se smatrati djelatnošću poljoprivrede.**¹

U nastavku se daje pregled poreznih obveza i mogućnosti oporezivanja za djelatnost poljoprivrede i šumarstva u 2023. godini.

Tablica 1. Utvrđivanje dohotka fizičke osobe od poljoprivrede i šumarstva u 2023. godini

Upis u registar poreznih obveznika – podnošenje Obrascu RPO	Ostvareni primitak tijekom godine do 39.816,84 €	Ostvareni primitak tijekom godine veći od 39.816,84 €
Ostvareni primitci fizičke osobe do 10.684,19 € nije obveznik poreza na dohodak i ne upisuje se u registar poreznih obveznika	—	—
Ostvareni primitci fizičke osobe iznad 10.684,19 € do 39.816,84 € obvezan upis u registar poreznih obveznika	mogućnost izbora utvrđivanja dohotka:	
	↓ – na temelju poslovnih knjiga	↓ – paušalni porez na dohodak
Obveznici PDV-a obvezan upis u registar poreznih obveznika	nema mogućnost izbora utvrđivanja dohotka →	obveza utvrđivanja dohotka na temelju poslovnih knjiga prema čl. 30. – 35. Zakona

Domaća radinost ili sporedno zanimanje može se obavljati samo osobnim radom, a na temelju odobrenja koje izdaje mjesno nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno nadležni ured Grada Zagreba koji o tome vode evidenciju. Uvjet je da primitci ostvareni obavljanjem djelatnosti domaće radinosti ili sporednog zanimanja ne smiju prelaziti svotu od 10 bruto prosječnih mjesečnih plaća po jednom zaposlenom kod pravnih osoba u RH u razdoblju siječanj – kolovoz 2022. godine. To za 2023.

godinu iznosi $10 \times 1.367,18 \text{ €}$ (Nar. nov., br. 125/22.)², odnosno ukupno 13.671,80 €.

Posebno se ističe da djelatnost domaće radinosti i sporednog zanimanja mogu obavljati i umirovljenici, koji time ne stječu svojstvo osiguranika u obveznom mirovinskom osiguranju. Na taj način umirovljenici imaju posebnu pogodnost prema kojoj mogu obavljati određene usluge i izrađivati proizvode osobnim radom, a da istodobno ostvaruju i pravo na mirovinu, sve dok im ukupni primitci za 2023. godinu nisu veći od 13.671,80 €. **Porezni obveznik koji plaća porez na dohodak od samostalne djelatnosti u paušalnoj svoti, ne vodi poslovne knjige, osim evidenciju o prometu na Obrascu KPR, a prema čl. 7. st. 1. Pravilnika. Osim računa naplaćenih u gotovini, u Obrazac KPR upisuju se i računi koji su naplaćeni bezgotovinskim putem te na jedan od načina obračunskog plaćanja (kompenzacija, cesija, asignacija i dr.).** Međutim, prema čl. 7. st. 3. Pravilnika te čl. 34. st. 4. Zakona, paušalisti su obvezni za svaku isporuku dobara i obavljenju uslugu izdati kupcu račun propisanog sadržaja, a koji služi i kao isprava za knjiženje ostvarenog primitka u Obrascu KPR. **No obveza izdavanja računa ne odnosi se na one paušaliste koji prodaju vlastite poljoprivredne proizvode na tržnicama i otvorenim prostorima. Svi drugi paušalisti obvezni su za svaku isporuku dobara ili obavljenju uslugu izdati kupcu račun.**

Posebno se napominje da su s primjenom od 1. siječnja 2023. godine na snazi izmjene čl. 86. st. 1. Zakona o porezu na dohodak te izmjene čl. 92. st. 1. Pravilnika o porezu na dohodak, prema čijim odredbama više ne postoji obveza isplate pojedinih primitaka fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost na različite račune (tekući i žiroračun), već se primitci mogu isplatiti na bilo koji račun za plaćanje u skladu s propisom kojim se uređuje platni promet kod banke. To znači da se obrtnicima paušalistima primitci mogu isplatiti na žiroračun ili na tekući račun, a poslovni račun paušalnog obrta može biti i račun otvoren u Revolut Bank UAB-u. O navedenom su izdana dva mišljenja koja se mogu pronaći na mrežnim stranicama PU-a, *KLASA: 410-01/23-01/788 od 16. svibnja 2023. godine* te *KLASA: 410-01/22-01/1933 od 31. siječnja 2023. godine*.

3. UVJETI ZA PAUŠALNO PLAĆANJE POREZA

Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti uređuje čl. 82. st. 1. Zakona te čl. 2. Pravilnika. Navedenim je zakonskim odredbama propisano da porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost obrta (iz čl. 29. st. 1. t. 1. Zakona, u skladu s propisima o obrtu) te samostalnu djelatnost poljoprivrede i šumarstva (iz čl. 29. st. 3. Zakona), a nije po toj osnovi obveznik PDV-a, te koji po osnovi te djelatnosti u

¹ Navedeno potvrđuje i stajalište MF KLASA: 410-01/21-01/603 od 15. lipnja 2021. godine koje se može pronaći na mrežnim stranicama PU-a.

² Za 2024. godinu svota iznosi 1.560,00 € (Nar. nov., br. 131/23.) – prosječna mjesečna bruto-plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za razdoblje siječanj – kolovoz 2023. godine.

poreznom razdoblju ne ostvaruje ukupan godišnji primitak veći od svote propisane za obvezni ulazak u sustav PDV-a, može utvrđivati i plaćati dohodak i porez na dohodak u paušalnoj svoti.

Za paušalno plaćanje poreza na dohodak propisani su sljedeći uvjeti:

- 1) fizička osoba po osnovi samostalne djelatnosti obrta te samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva nije obveznik PDV-a
- 2) po osnovi djelatnosti koju obavlja, ukupni godišnji primitci u poreznom razdoblju ne prelaze svotu od 39.816,84 € (naplaćeno)
- 3) istodobno ne obavlja samostalnu djelatnost iz čl. 29. Zakona od koje se dohodak mora utvrđivati na temelju propisanih poslovnih knjiga prema čl. 30. – 35. Zakona.

Ako nije ispunjen jedan od navedenih uvjeta, obrtnik ne može plaćati porez u paušalnoj svoti. Međutim, ako tijekom godine primitci prelaze svotu od 39.816,84 €, obrtnik treba početi voditi poslovne knjige (Obrazac KPI), ali ne treba ući u sustava PDV-a dok isporuke ne prijeđu propisani prag.

Napominjemo da se poslovnim primitcima smatraju svi primitci koji su ostvareni obavljanjem djelatnosti, a što uključuje i primitke po osnovi državnih pomoći, poticaja i potpora primljenih za samostalnu djelatnost. Zbog navedenoga, paušalisti moraju voditi računa da ostvareni ukupni primitci od obavljanja djelatnosti zajedno s primitcima državnih pomoći, poticaja i potpora ne prelaze svotu od 39.816,84 €. Navedeno potvrđuje i mišljenje MF KLASA: 410-01/14-01/2196 od 24. rujna 2014. godine (u tekstu mišljenja navedena je svota od 300.000,00 kn).

Iznimno, prema čl. 31. st. 7. Zakona, svota državnih pomoći, poticaja i potpora primljenih za nabavu dugotrajne imovine evidentirat će se u primitke samo u svoti izdataka za amortizaciju tako nabavljene dugotrajne imovine (odnosi se na one koji vode knjige, paušalite i one koji nisu porezni obveznici, npr. poljoprivrednici s ostvarenim primitcima do 10.684,19 €). Mišljenje o tome dalo je MF KLASA: 410-01/18-01/128 od 20. ožujka 2018. godine.

Međutim, prema čl. 31. st. 9. Zakona propisano je da se poslovnim primitcima poreznog razdoblja fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost ne smatraju primitci po osnovi potpora primljenih

radi ublažavanja posebnih okolnosti propisanih propisom kojim je uređen opći porezni postupak.

Prema tome, ako su obrtnici paušalisti tijekom 2023. godine primili potporu Hrvatskog zavoda za zapošljavanje radi očuvanja radnih mjesta radnika, primljena se potpora NE evidentira u knjizi prometa, odnosno u Obrazac PO-SD jer se ne smatra poslovnim primitkom. Navedeno potvrđuje i mišljenje MF KLASA: 410-01/120-01/2792, od 7. siječnja 2021. godine.

Nadalje, paušalisti NISU obvezni uključiti primljenu novčanu potporu za samozapošljavanje u Obrazac PO-SD, jer se primljena potpora smatra neporezivim primitkom, a ne primitkom od samostalne djelatnosti. Navedeno potvrđuje i mišljenje KLASA: 410-01/16-01/398 od 4. ožujka 2016. godine.

Ako fizička osoba koja već obavlja samostalnu djelatnost kumulativno ispunjava prethodno propisane uvjete, može podnijeti prijavu u registar poreznih obveznika na Obrascu RPO nadležnoj ispostavi PU najkasnije do 15. siječnja 2024. godine radi paušalnog plaćanja poreza na dohodak u 2024. godini.

Međutim, ako tijekom poreznog razdoblja fizička osoba ostvari primitke iznad 39.816,84 € ili ako uz samostalnu djelatnost na osnovi koje utvrđuje dohodak u paušalnoj svoti započne obavljati i drugu djelatnost za koju dohodak mora utvrđivati prema poslovnim knjigama, tada prestaje mogućnost paušalnog plaćanja poreza. Tada se za nastavak poslovanja moraju voditi poslovne knjige prema čl. 30. – 35. Zakona. U tom će slučaju PU ukinuti doneseno rješenje o paušalnom plaćanju poreza na dohodak te donijeti novo rješenje o plaćanju mjesečnih predjuma poreza na dohodak, na način propisan za samostalnu djelatnost.

S datumom promjene načina oporezivanja, porezni obveznik je obavezan sastaviti popis izdanih i nenaplaćenih računa te popis primljenih i neplaćenih računa.

4. UTVRĐIVANJE GODIŠNJEGA PAUŠALNOG POREZA I ROKOVI PLAĆANJA

4.1. SVOTE PAUŠALNOG POREZA

Prema čl. 3. st. 1. Pravilnika visina paušalnog porez određena je u pet razina te su paušalisti u 2023. godini trebali plaćati porez, kako je prikazano u tablici.

Tablica 2. Godišnji paušalni porez na dohodak za 2023. godinu

Ostvareni ukupni primitci	Godišnja porezna osnovica	Godišnji paušalni porez na dohodak	Mjesečni paušalni porez na dohodak (bez prireza)	Mjesečni paušalni porez – Grad Zagreb (porez + prirez 18 %)	Tromjesečna svota poreza i prireza za Grad Zagreb
Od 0,00 do 11.281,44	1.692,22	169,22	14,10	16,64	49,92
Od 11.281,45 do 15.263,13	2.289,47	228,95	19,08	22,51	67,53
Od 15.263,14 do 19.842,06	2.976,31	297,63	24,80	29,26	87,78
Od 19.842,07 do 30.526,25	4.578,94	457,89	38,16	45,03	135,09
Od 30.526,26 do 39.816,84	5.972,53	597,25	49,77	58,73	176,19

Strategija Veleučilišta RRiF jest kroz akademsku izvrsnost postići visoku kvalitetu svih segmenata obrazovnog procesa kako bi studentima osigurali visoku razinu znanja i uvjeta za svladavanje gradiva te ih obučili za cjeloživotno obrazovanje i uključivanje u globalizirano tržište rada.

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

Za ostvarene primitke od samostalne djelatnosti u prvoj razini do 11.281,44 €, mjesečni paušalni porez na dohodak utvrđen je u svoti od 14,10 € tako da se godišnja porezna osnovica od 1.692,22 € pomnoži s najnižom stopom poreza na dohodak od 10 % te podijeli s brojem mjeseci poreznog razdoblja kalendar-ske godine (12 mjeseci ili manje) u kojima se obavlja samostalna djelatnost. ($1.692,22 \text{ €} \times 10 \% = 169,22 \text{ €}$; $169,22 \text{ €} : 12 \text{ mj.} = 14,10 \text{ €}$).³

Paušalni porez na dohodak i prirez (još samo za 2023. godinu) plaćaju se tromjesečno, i to do posljednjeg dana svakog tromjesečja, u svoti koja je jednaka umnošku broja mjeseci tromjesečja za koje je utvrđena obveza te utvrđenoga mjesečnog paušalnog poreza.

Tablica 3. Rokovi plaćanja paušalnog poreza na dohodak

Tromjesečna razdoblja	Rok plaćanja u 2023. godini
od 1. do 3. mjeseca	31. 3. 2023.
od 4. do 6. mjeseca	30. 6. 2023.
od 7. do 9. mjeseca	30. 9. 2023.
od 10. do 12. mjeseca	31. 12. 2023.

Prema Naputku o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2023. godini (Nar. nov., br.13/23. i 46/23.), paušalni porez trebalo je uplatiti na uplatni račun poreza na dohodak i prireza poreza na dohodak grada / općine prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu obrtnika, uz oznaku modela uplate [HR68], brojčane oznaka poreza na dohodak koji se utvrđuje paušalno – 1449, te OIB-a fizičke osobe.

Računi poreza na dohodak grada / općine prema prebivalištu poreznog obveznika prema IBAN konstrukciji	Model uplate	Brojčana oznaka za paušalni porez na dohodak
Grad Split HR2710010051740912004	HR68	1449 – OIB
Grad Zagreb HR1110010051713312009	HR 68	1449-OIB

Na isti uplatni račun uplaćuje se i razlika manje uplaćenoga paušalnog poreza na dohodak za proteklu godinu, a koja je utvrđena prema godišnjem izvješću koje se podnosi na Obrascu PO-SD. Obrtnici su razliku godišnjega paušalnog poreza za 2023. godinu obvezni uplatiti s danom podnošenja izvješća, a najkasnije do 15. siječnja 2024. godine, u skladu s čl. 4. st. 8. Pravilnika.

4.2. TKO PLAĆA SMANJENE SVOTE PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK

Prema čl. 5. Pravilnika, porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost na području Grada Vukovara, utvrđenu prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara, na potpomognutim

³ Prema izmjenama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 114/23.) koji stupa na snagu 1. siječnja 2024. godine ukinut je prirez porezu na dohodak, ali su povećane stope poreza na dohodak na konačne dohotke s 10 % na 12 %. Stoga će paušalisti od sljedeće godine plaćati paušalni porez na dohodak tako da se godišnja porezna osnovica pomnoži stopom poreza na dohodak od 12 %.

područjima jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju RH i na otocima prve skupine, plaćaju smanjeni paušalni porez na dohodak u visini 25 % godišnjega paušalnog poreza na dohodak.

Tablica 4. Smanjeno plaćanje paušalnog poreza na dohodak u 2023. godini

Vrste područja	Ukupni godišnji primitci	Svota godišnjega paušalnog poreza	Svota mjesečnoga paušalnog poreza
– Potpomognuta područja jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti	od 0,00 do 11.281,44	42,31 € (169,22 € x 25 %)	3,53 € (42,31 : 12 mjeseci)
	od 11.281,45 do 15.263,13	57,24 € (228,95 € x 25 %)	4,77 € (57,24 : 12 mjeseci)
– Područje Grada Vukovara	od 15.263,14 do 19.842,06	74,41 € (297,63 € x 25 %)	6,20 € (74,41 : 12 mjeseci)
	od 19.842,07 do 30.526,25	114,47 € (457,89 € x 25 %)	9,54 € (114,47 : 12 mjeseci)
– Otoci prve skupine	od 30.526,26 do 39.816,84	149,31 € (597,25 € x 25 %)	12,44 € (149,31 : 12 mjeseci)

5. KOJE SU SVOTE DOPRINOSA TREBALI PLAĆATI PAUŠALISTI ZA 2023. GODINU

Obračun doprinosa za obvezna osiguranja za paušaliste ovisi o tome po kojoj su osnovi osigurani, odnosno je li poreznom obvezniku obavljanje samostalne djelatnosti osnovno zanimanje ili samostalnu djelatnost obavlja uz radni odnos.

5.1. OBRAČUN DOPRINOSA AKO JE PAUŠALNA DJELATNOST OSNOVNO ZANIMANJE

Prema čl. 70. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. – 114/23.), osnovica za obračun doprinosa obrtnika koji obavlja samostalnu djelatnost obrta, a dohodak od samostalne djelatnosti utvrđuje u paušalnoj svoti, jednaka je umnošku svote prosječne plaće i koeficijenta 0,4. **Mjesečna osnovica za obračun doprinosa za 2023. godinu utvrđena je u svoti od 546,87 €** (prosječna plaća po jednom zaposlenom kod pravnih osoba u RH za siječanj – kolovoz 2022. = 1.367,18 € x koeficijent 0,4). **Za 2024. godinu ta će svota iznositi 624,00 €** (1.560,00 € x koeficijent 0,4).

Porezni obveznici koji plaćaju paušalni porez na dohodak od samostalne djelatnosti koja im je osnovno zanimanje te su po toj osnovi prijavljeni na obvezna osiguranja, plaćaju doprinose po sljedećim stopama i na sljedeće uplatne račune, kako je prikazano u nastavku.

ZAKON O OBVEZNIM ODNOSIMA

Dana 1. siječnja 2022. godine, stupile su na snagu zadnje izmjene i dopune Zakona o obveznim odnosima. Razlog donošenja tih izmjena i dopuna je usklađenje našega obveznog prava s propisima EU-a u okviru područja materijalnih nedostataka stvari te se njima uvodi novi institut komercijalno jamstvo.

Narudžbe na e-mail: rrif@rrif.hr



Tablica 5. Mjesečni doprinosi za obrtnika paušalista za 2023. godinu

Vrsta doprinosa	Propisana stopa u % (osnovica = 546,87 €)	Svota u €	Uplatni račun	Poziv na broj i šifra konta
Doprinos za MO I. stup	15 %	82,03	HR1210010051863000160	HR68 8214-OIB
Doprinos za MO II. stup	5 %	27,34	HR7610010051700036001	HR68 2046-OIB
Doprinos za ZO	16,5 %	90,23	HR6510010051550100001	HR68 8478-OIB
Ukupno mjesečna obveza doprinosa		199,60		

Obvezu plaćanja doprinosa za obvezna osiguranja obračunava i utvrđuje rješenjem nadležna ispostava PU na temelju utvrđenog statusa u osiguranju, a rok uplate doprinosa je do 15. u mjesecu za prethodni mjesec. Svote mjesečnih obveza doprinosa utvrđenih rješenjem vrijede do donošenja novog rješenja odnosno do prestanka ili promjene osnove osiguranja.

5.2. OBRAČUN DOPRINOSA AKO SE PAUŠALNA DJELATNOST OBAVLJA UZ RADNI ODNOS

Zaposlene osobe koje su u radnom odnosu i koje su osigurane po osnovi radnog odnosa, a istodobno ostvaruju i drugi dohodak od samostalne djelatnosti obrta ili poljoprivrede i šumarstva koji se paušalno oporezuje, obvezne su plaćati obvezne doprinose po osnovi druge djelatnosti.

Godišnja osnovica za obračun doprinosa obvezniku koji prema propisima o porezu na dohodak od druge djelatnosti plaća porez na dohodak prema paušalnom dohotku, jest paušalni dohodak utvrđen za isto razdoblje prema propisima o porezu na dohodak, a prema čl. 185. st. 3. Zakona o doprinosima.

Prema navedenom, ako je porezni obveznik osiguran po osnovi radnog odnosa ili po nekoj drugoj osnovi, pri čemu dohodak od samostalne djelatnosti utvrđuje u paušalnoj svoti, tada se obračun doprinosa obavlja po **smanjenim stopama**, ali na godišnju osnovicu koja je jednaka godišnjem paušalnom dohotku u svoti od 1.692,22 € – za prvu razinu, 2.289,47 € – za drugu razinu itd.

U nastavku se daje pregled godišnjih svota doprinosa za paušalnu djelatnost koja se obavlja istodobno uz radni odnos.

Tablica 6. Doprinosi za paušalnu djelatnost uz radni odnos

Ostvareni ukupni primitci	Godišnja porezna osnovica	Obvezni doprinosi			Ukupna godišnja obveza doprinosa
		MO I. stup 7,5 %	MO II. stup 2,5 %	ZO 7,5 %	
Od 0,00 do 11.281,44	1.692,22	126,92	42,31	126,92	296,15
Od 11.281,44 do 15.263,13	2.289,47	171,71	57,24	171,71	400,66
Od 15.263,13 do 19.842,06	2.976,31	223,22	74,41	223,22	520,85
Od 19.842,06 do 30.526,25	4.578,94	343,42	114,47	343,42	801,31
Od 30.526,26 do 39.816,84	5.972,53	447,94	149,31	447,94	1.045,19

Godišnju obvezu plaćanja doprinosa utvrđuje PU rješenjem, ali tek nakon isteka godine u kojoj su obrtnici obavljali djelatnost koja se paušalno oporezuje. Ako se djelatnost obavlja u razdoblju kraćem od godinu dana (zbog početka ili prestanka tijekom godine), tada se obračun doprinosa utvrđuje za razmjerni dio ostvarenog dohotka. Primjerice, ako su primitci za 3 mjeseca = 38.500,00 € (5. razina = 5.972,53 : 12 x 3), obrtnik će imati obvezu uplate:

- doprinosa za MO I. stup u svoti od 111,98 € (1.493,13 x 7,5 %)
- doprinosa za MO II. stup u svoti od 37,33 € (1.493,13 x 2,5 %)
- doprinosa za ZO u svoti od 111,98 € (1.493,13 x 7,5 %).

Posebno se napominje da se obveza doprinosa po osnovi obavljanja druge djelatnosti ne utvrđuje umirovljeniku koji obavlja drugu djelatnost (domaća radinost i sporedno zanimanje) i prema toj djelatnosti plaća paušalni porez na dohodak, uz uvjet da je prema Zakonu o mirovinskom osiguranju zadržao status umirovljenika i tijekom razdoblja u kojemu obavlja tu drugu djelatnost.

6. POSTUPANJE KOD PROMJENE UVJETA ZA OPOREZIVANJE

6.1. OBEZE KOD PRESTANKA UVJETA ZA PAUŠALNO OPOREZIVANJE

U skladu s čl. 4. st. 9. Pravilnika određeno je da ako tijekom poreznog razdoblja prestanu uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka i plaćanja paušalnog poreza na dohodak iz čl. 82. st. 8. Zakona, PU će propisati obvezu utvrđivanja dohotka od samostalne djelatnosti na temelju poslovnih knjiga s 1. danom mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojemu su prestali uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka te će donijeti rješenje o plaćanju predujam poreza na dohodak u skladu s čl. 37. st. 1. Zakona.

Razlozi za ukidanje rješenja o paušalnom plaćanju poreza na dohodak mogu biti sljedeći:

- fizička osoba je po osnovi paušalne djelatnosti ostvarila tijekom godine primitak veći od 39.816,84 €
- uz djelatnost koja se paušalno oporezuje, započela je tijekom godine s obavljanjem neke druge djelatnosti za koju se obvezno moraju voditi poslovne knjige te istekom poreznog razdoblja podnositi godišnja porezna prijava

- na temelju podataka iz Obrasca PO-SD utvrđeni su izmijenjeni uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka prema razinama plaćanja – naplaćeni primitci su viši od 39.816,84 €.

Prema tome, vođenje poslovnih knjiga za samostalnu djelatnost (Knjige primitka i izdataka – Obrazac KPI, popisa dugotrajne imovine – Obrazac DI i evidencije o tražbinama i obvezama – Obrazac TO) te izdavanje novoga poreznog rješenja o plaćanju predujmova poreza na dohodak, počinje s 1. danom mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojemu su prestali uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka i plaćanje paušalnog poreza na dohodak (čl. 4. st. 9. Pravilnika).

U primjeru u nastavku prestali su uvjeti za paušalno oporezivanje kada je obrtnik na temelju isporuka dobara i usluga tijekom godine (u rujnu) prešao prag isporuka u svoti većoj od 39.816,84 € te treba ući u sustav PDV-a 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojemu je prešao prag, odnosno 1. listopada 2023. godine. Prijavu za ulazak u sustav PDV-a na Obrascu P-PDV (elektroničkim putem) trebao je predati najkasnije do 15. listopada 2023. godine.

Prema čl. 10. st. 4. Pravilnika, s datumom promjene načina oporezivanja, porezni je obveznik obvezan sastaviti popis izdanih i nenaplaćenih računa te popis primljenih i neplaćenih računa.

Primjer 1. Obrtniku paušalistu prestali su uvjeti tijekom godine za paušalno plaćanje poreza na dohodak – isporuke iznad 39.816,84 €

Mali je porezni obveznik obrtnik NINA 15. rujna 2023. godine bezgotovinski naplatio račun za isporuku dobra u svoti od 5.300,00 €. Do 14. rujna evidentirani naplaćeni promet u Obrascu KPR iznosi 37.000,00 €. To znači da je 15. rujna 2023. godine prešao prag isporuka za ulazak u sustav PDV-a (37.000,00 + 5.300,00 = 42.300,00 €). Naplaćena svota 15. rujna od 5.300,00 € podijelit će se tako da će se još 2.816,84 € od te svote oporezivati paušalno (37.000,00 + 2.816,84 = 39.816,84), a 2.483,16 € treba od 1. listopada evidentirati u Obrazac KPI u primitak kao i sve ostale račune koje će obrtnik izdati do kraja rujna (evidentiranje u Obrascu KPI kada budu naplaćeni prema načelu blagajne.)

Obveze s motrišta PDV-a i dohotka obrtnika kod prijelaza na vođenje poslovnih knjiga su sljedeće:

- od 1. listopada 2023. godine obrtnik treba evidentirati primitke i izdatke u Obrascu KPI (i na isporuke iz rujna kojima je prešao prag prema načelu blagajne).
- od 1. listopada 2023. godine ulazi u sustav PDV-a te treba na sve isporuke od navedenog datuma obračunati PDV.
- na izdane račune za isporuke dobara i usluga od 16. rujna do 30. rujna 2023. godine NE treba obračunati PDV, ali primitak treba evidentirati u Obrazac KPI (prema načelu blagajne) na temelju popisa izdanih i nenaplaćenih računa te popisa primljenih i neplaćenih računa.
- u Obrascu KPI porezni obveznik treba evidentirati i sve druge račune koji su izdani

prije promjene načina oporezivanja, dok se porez utvrđivao paušalno, a naplaćeni su nakon promjene načina oporezivanja te utvrđivanja dohotka prema poslovnim knjigama. Na te izlazne račune ne treba obračunati PDV.

- u Obrascu KPI porezni obveznik može evidentirati u izdatke ulazne račune koji su plaćeni nakon promjene načina oporezivanja (od 16. rujna), a koji se odnose na primitke koji su naplaćeni od 1. listopada 2023. godine, odnosno od dana kada je porezni obveznik prešao prag od 39.816,84 €, a na temelju knjigovodstvene dokumentacije.

Naime, prema čl. 35. st. 2. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je da se kao poslovni izdaci mogu priznati samo oni izdaci o kojima postoje uredne isprave i koji su izravno vezani uz ostvarivanje primitka (u našem primjeru nakon 1. listopada 2023.). To znači da se u trenutku iskazivanja primitka u Obrascu KPI mogu evidentirati i izdaci, ali samo oni izdaci koji su izravno vezani uz ostvarivanje tih primitka, uvažavajući načelo međuzavisnosti primitka i izdataka, što se dokazuje knjigovodstvenom dokumentacijom. Međutim, ako je račun dobavljača plaćen nakon 1. listopada 2023. godine, a ne odnosi se na izdane račune koji su naplaćeni nakon 1. listopada 2023. godine, takav se račun dobavljača samo kao podatak o plaćanju iskazuje u popisu primljenih, a neplaćenih računa te se ne evidentira kao izdatak u Obrascu KPI (čl. 35. st. 8. Pravilnika o porezu na dohodak).

Plaćeni ulazni računi koji se odnose na izlazne račune koji će jednim dijelom biti paušalno oporezivi, a drugim dijelom bit će evidentirani kao primitak u Obrascu KPI, treba razmjerno podijeliti. Uzimajući u obzir omjer primitka koji prelazi 39.816,84 € u odnosu na ukupan primitak po tom računu, dobiva se postotak toga primitka koji se iskazuje u poslovnim knjigama, a do navedenog postotka porezni obveznik može priznati i izdatke ako su oni u međuovisnosti te ako se mogu pripisati ostvarenju tog primitka.

Postotak prava na izdatke u prikazanom primjeru iznosi: $2.483,16 / 5.300,00 = 46,85 \%$.

To znači da ako je porezni obveznik u Obrascu KPI iskazao 46,85 % primitaka, u visini navedenog postotka ima pravo i na iskazivanje izdataka (prema plaćenom ulaznom računu dobavljača), ako se izdaci mogu povezati s ostvarenim primitcima.

U opisnom primjeru od 1. listopada 2023. godine poreznom obvezniku također nastaje i obveza plaćanja prvog predujma poreza na dohodak prema rješenju PU-a.

U slučaju da je paušalni obveznik do kraja studenoga 2023. godine ostvario primitak veći od 39.816,84 €, morao je početi voditi poslovne knjige od 1. prosinca 2023. godine u kojima je trebao evidentirati razliku koja prelazi svotu od 39.816,84 €.

Međutim, ako je paušalni obveznik tijekom prosinca 2023. godine ostvario primitke koji prelaze svotu od 39.816,84 €, utvrđena razlika ulazi u primitke prosinca u kojem su ti primitci i ostvareni. Stoga je za ostvarenu razliku potrebno utvrditi poreznu

obvezu prema poslovnim knjigama koje se također trebaju početi voditi od 1. prosinca 2023. godine. Navedeno je propisano čl. 34. st. 9. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.) koji glasi:

Poslovnim primicima po osnovi samostalne djelatnosti smatra se i razlika primitka ostvarena iznad iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost sukladno članku 82. stavcima 1. i 2. Zakona, te ista ulazi u primitke u mjesecu koji slijedi iza mjeseca u kojem je fizička osoba koja je dohodak utvrđivala u paušalnom iznosu ostvarila primitke iznad iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost, a u slučaju kada je razlika ostvarena u zadnjem mjesecu poreznog razdoblja, ulazi u primitke u mjesecu u kojem je i ostvarena.

6.2. OBVEZE DOHODAŠA KOJI PRELAZE NA PAUŠALNO OPOREZIVANJE DOHOTKA OD 1. SIJEČNJA 2024. GODINE I IZLAZE IZ SUSTAVA PDV-a

Kraj poslovne godine vrijeme je kada obveznici poreza na dohodak koji obavljaju samostalnu obrtničku djelatnost te utvrđuju dohodak vođenjem poslovnih knjiga (Obrazac KPI, Obrazac DI, Evidenciju TO) mogu odlučiti da im se dohodak oporezuje paušalno. Mogućnost proizlazi iz čl. 82. st. 1. Zakona i odnosi se na porezne obveznike koji obavljaju djelatnost iz čl. 29. st. 1. t. 1. i čl. 29. st. 3. Zakona (samostalne djelatnosti obrta te djelatnosti poljoprivrede i šumarstva).

Za paušalno oporezivanje samostalne djelatnosti trebaju biti kumulativno zadovoljeni uvjeti iz Pravilnika, a koji su navedeni pod t. 3.

S motrišta dohotka, pri promjeni načina oporezivanja (prijelazu na paušalno oporezivanje) treba voditi računa o odredbi čl. 41. st. 4. Pravilnika o porezu na dohodak prema kojoj su obrtnici koji prelaze s oporezivanja dohotka utvrđenog na osnovi poslovnih knjiga na paušalno oporezivanje, obvezni u Knjizi primitka i izdataka provesti određena knjiženja koja su propisana za prestanak (likvidaciju) obavljanja djelatnosti, pri čemu je potrebno na kraju poslovne godine u Obrascu KPI iskazati sljedeće primitke i izdatke:

➤ kao poslovne primitke:

- ♦ usporedivu tržišnu vrijednost dugotrajne imovine (a to je cijena koja bi se mogla postići na tržištu, za što je mjerodavna prodajna cijena ili se usporediva tržišna vrijednost treba procijeniti)
- ♦ usporedivu tržišnu vrijednost zaliha robe, proizvoda, reprodukcijskog materijala i drugoga
- ♦ nenaplaćene tražbine od kupaca

➤ kao poslovne izdatke:

- ♦ knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine prema popisu te imovine u trenutku likvidacije koja se iskazuje u stupcu 9 Obrasca DI
- ♦ neplaćene obveze dobavljača i druge neplaćene obveze u vezi s djelatnošću

- ♦ druge izdatke u vezi s likvidacijom.

Međutim, s motrišta PDV-a treba postupiti kako je određeno za izlazak iz sustava PDV-a, a ne kao da je riječ o trajnom prestanku obavljanja djelatnosti – likvidaciji, jer fizička osoba i dalje nastavlja obavljati djelatnost, samo će se dohodak oporezivati paušalno. Navedeno potvrđuje i stajalište MF KLASA: 410-19/12-01, od 6. prosinca 2012. – Izlazak iz registra obveznika poreza na dodanu vrijednost (vrijedi i danas).

Obveze prema PDV-u:

- 1) provesti ispravak pretporeza za dugotrajnu imovinu i zalihe za koje je korišten pretporez (iznimno ne za imovinu koju je obrtnik unio u obrt na temelju zapisnika o ulaganju)
- 2) izraditi usklađenja i ispravke PDV-a u posljednjem razdoblju oporezivanja.

Napominjemo da dohodaš koji izlazi iz sustava PDV-a i prelazi na paušalno oporezivanje dohotka treba provesti ispravak PDV-a za gospodarska dobra (iz Obrasca DI), i to za onu opremu koja je nabavljena uz odbitak pretporeza u razdoblju od pet godina odnosno za nekretnine deset godina te na zalihe sirovi- na, materijala, trgovačke robe i gotovih proizvoda za koje je koristio pretporez.

7. PODNOŠENJE IZVJEŠĆA ZA 2023. GODINU ZA PAUŠALISTE

Paušalni obrt koji obavlja zajedničku djelatnost treba predati godišnje izvješće na Obrascu PO-SD-Z, a porezni obveznik koji obavlja paušalni obrt sam, na Obrascu PO-SD. Osim izravne predaje obrazaca u papirnatom obliku, paušalisti koji su korisnici sustava ePorezna podnose PU-u elektroničkim putem Obrazac PO-SD, a nositelj zajedničke djelatnosti Obrazac PO-SD-Z. Iako se PU podnose novi Obrasci za 2023. godinu, njihov je sadržaj ostao isti, osim svota koje su iskazane u eurima i centima.

7.1. PODNOŠENJE IZVJEŠĆA NA OBRASCU PO-SD-Z ZA ZAJEDNIČKU DJELATNOST

Prema čl. 8. st. 1. Pravilnika, nositelj zajedničke djelatnosti koji porez na dohodak od zajedničke djelatnosti utvrđuje u paušalnoj svoti, obvezan je najkasnije 15 dana nakon isteka kalendarske godine podnijeti nadležnoj ispostavi PU, prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, Izvješće nositelja o paušalnom dohotku od zajedničke samostalne djelatnosti i supoduzetnicima u zajedničkoj djelatnosti.

Popunjava ga samo imenovani nositelj zajedničke djelatnosti. U Obrascu PO-SD-Z navode se supoduzetnici u zajedničkoj djelatnosti, a prema udjelima supoduzetnika obavlja se raspodjela dohotka ostvarenog zajedničkim radom. Ako je tijekom poreznog razdoblja došlo do promjene supoduzetnika, nositelj zajedničke djelatnosti obvezan je dostaviti dva Obrasca PO-SD-Z na kojima će prijaviti promjenu supoduzetnika. Prema čl. 8. st. 4. Pravilnika, preraspodjelu paušalnog dohotka na temelju podnesenog Obrasca PO-SD-Z, PU utvrđuje donošenjem rješenja.

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

Primjer 2. Popunjavanje Obrasca PO-SD-Z za 2023. godinu

Porezni obveznici Sara Kralj i Ivan Tomić iz Karlovca (prirez 9 %) obavljaju zajedničku djelatnost trgovine i promidžbe. Imenovana nositeljica zajedničke djelatnosti je Sara Kralj čiji je udio u zajedničkoj djelatnosti 60 %, dok udio supoduzetnika Ivana Tomića iznosi 40 %. U razdoblju od 1. siječnja do 31. prosinca 2023. godine ostvareno je ukupno 35.500,00 € primitka, i to:

- primitci naplaćeni u gotovini u svoti od 15.800,00 € te
- primitci naplaćeni putem žiroračun u svoti od 19.700,00 €.

Tijekom 2023. godine nositelj i supoduzetnik uplatili su predujam paušalnog poreza na dohodak i prireza poreza u ukupnoj svoti od 499,10 €, odnosno svaki je supoduzetnik uplatio jednaku svotu od 249,55 € (457,89 + prirez 9 % = 41,21, ukupno 499,10) – 4. razina.

Prema iskazanim primitcima, godišnji paušalni dohodak za 2023. godinu (osnovica) za petu razinu iznosi 5.972,53 €.

Nositeljica zajedničke djelatnosti Sara Kralj obvezna je dostaviti PU-u Obrazac PO-SD-Z, dok su oba

porezna obveznika – nositeljica zajedničke djelatnosti i supoduzetnik – obvezni podnijeti i Obrazac PO-SD. U Obrascu PO-SD nositeljica i supoduzetnik iskazat će svoj udio u zajednički ostvarenom dohotku, prema kojemu se plaća peta razina godišnjega paušalnog poreza, koja u našem primjeru iznosi 651,00 € (597,25 + prirez 9 % = 53,75) x 60 % = 390,60 € (nositeljica) i 651,00 x 40 % = 260,40 € (supoduzetnica). Detaljnije o tome može se vidjeti u primjeru 4 u nastavku članka.

Na temelju dostavljenog Obrasca PO-SD-Z poreznom se obvezniku ne utvrđuje obveza plaćanja paušalnog poreza na dohodak za 2023. godinu, nego se utvrđuje samo svota paušalnog dohotka. Izračun plaćanja godišnjega paušalnog poreza prema ostvarenom dohotku te razlika za uplatu ili povrat po konačnom obračunu utvrđuje se podnošenjem pojedinačnog Obrasca PO-SD, kako je pokazano u nastavku (primjer 3).

To znači da svaki supoduzetnik za svoj dio treba nadležnoj ispostavi PU za ostvareni dohodak u zajedničkoj djelatnosti predati Obrazac PO-SD do 15. siječnja 2024. godine.

U nastavku se daje prijava na Obrascu PO-SD-Z koju predaje nositelj paušalnog obrta – Sara Kralj.

OBRAZAC PO-SD-Z

IZVJEŠĆE NOSITELJA O PAUŠALNOM DOHOTKU OD ZAJEDNIČKE SAMOSTALNE DJELATNOSTI I SUPODUZETNICIMA U ZAJEDNIČKOJ DJELATNOSTI OD 1. 1. DO 31. 12. 2023. GODINE

I. PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU NOSITELJU U ZAJEDNIČKOJ DJELATNOSTI

IME I PREZIME	SARA KRALJ		
OIB	5555555556		
ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA	Miroslava Krleže 10, 47 000 Karlovac		

II. PODACI O ZAJEDNIČKOJ DJELATNOSTI

Naziv djelatnosti/Matični broj djelatnosti (MBS)	BUBA - Trgovina i promidžba	22222
Adresa djelatnosti	Miroslava Krleže 10 a, 47 000 Karlovac	

III. PODACI O OSTVARENIM PRIMICIMA I GODIŠNJEM PAUŠALNOM DOHOTKU

PRIMICI NAPLAĆENI U GOTOVINI	PRIMICI NAPLAĆENI BEZGOTOVINSKIM PUTEM	UKUPNO NAPLAĆENI PRIMICI
1	2	3 (1+2)
15.800,00	19.700,00	35.500,00

IV. GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK/BROJ MJESECI OBAVLJANJA DJELATNOSTI	5.972,53	12
---	----------	----

V. PODACI O SUPODUZETNICIMA, UDJELIMA U ZAJEDNIČKOJ DJELATNOSTI, PRIMICIMA I IZNOSU PAUŠALNOG DOHOTKA

IME I PREZIME	OIB	UDIO U DJELATNOSTI	PRIMITAK	IZNOS PAUŠALNOG DOHOTKA
1	2	3	4	5 (IV * V.3)
SARA KRALJ	5555555556	60 %	21.300,00	3.583,52
IVAN TOMIĆ	2222222223	40 %	14.200,00	2.389,01

Nadnevak 15. 1. 2024.

SARA KRALJ

POTPIS POREZNOG OBVEZNIKA

7.2. PODNOŠENJE IZVJEŠĆA NA OBRASCU PO-SD

Prema čl. 7. st. 4. Pravilnika, porezni obveznik koji sam obavlja djelatnost te nositelj i supoduzetnik u zajedničkoj djelatnosti koja se paušalno oporezuje, obvezni su najkasnije 15 dana nakon isteka kalendarske godine podnijeti nadležnoj ispostavi PU izvješće na

Obrascu PO-SD. Obrazac PO-SD popunjava se prema evidenciji o ostvarenom prometu iz Obrasca KPR.

Nakon zaprimljenog Obrasca PO-SD, u PU-u se usklađuju podatci o iskazanim primitcima s uplatama na poslovnom računu poreznog obveznika i podatcima iz fiskalizacije te se provjerava je li obrtnik

ostvario veće ili manje primitke s obzirom na petu razinu utvrđivanja godišnjega paušalnog poreza.

Primjer 3. Popunjavanje Obrasca PO-SD za 2023. godinu

Način popunjavanja Obrasca PO-SD, utvrđivanje razlike za uplatu po godišnjem obračunu te utvrđivanje mjesečne svote paušalnog poreza i prireza na dohodak koja će se plaćati tijekom 2024. godine prikazuje se za **postolarski obrt CIPELICA** iz Zagreba, Strma ulica 35, vlasnik Luka Babić. Obrt je poslovao cijelu godinu i ostvario primitke u svoti od 36.000,00 €. Tijekom 2023. godine vlasnik je uplatio 540,36 € paušalnog poreza na dohodak (45,03 € × 12 mjeseci – 4. razina).

U Obrascu PO-SD upisuju se sljedeći podatci:

- točka II. 3. – treba označiti NE, jer se djelatnost ne obavlja na području Grada Vukovara, potpomognutom području i otocima 1. skupine (nema ni podataka pod točkom VII. 4)
- točka III. – podatci o ostvarenim primitcima od obavljanja samostalne djelatnosti

Porezni je obveznik ostvario 21.300,00 € primitaka naplaćenih u gotovini te 14.700,00 € primitaka naplaćenih bezgotovinskim putem, sveukupno 36.000,00 € primitaka.

- točka IV. – godišnji paušalni dohodak od pojedinačne djelatnosti te broj mjeseci obavljanja djelatnosti.

Godišnji paušalni dohodak za ostvareni primitak u svoti od 36.000,00 € iznosi 5.972,53 € (5. razina)

- točka VI. – ukupan godišnji paušalni dohodak u istoj svoti od 5.972,53 €
- točka VII. 1 – svota obveze paušalnog poreza na dohodak koja iznosi 597,25 € (godišnji paušalni dohodak u svoti od 5.972,53 × porezna stopa od 10 % = 597,25 €)
- točka VII. 2. – svota prireza porezu na dohodak od 107,51 €

U našem se primjeru prirez obračunava na porez na dohodak po stopi od 18 % jer vlasnik postolarskog obrta ima prijavljeno prebivalište u Gradu Zagrebu. (597,25 × 18 %)

- točka VII. 3. – ukupno porez + prirez = 704,76 €
- točka VII. 5. – ukupna svota poreza na dohodak i prireza nakon umanjenja = 704,76 €
- točka VII. 6. – uplaćeni paušalni porez na dohodak tijekom 2023. godine u svoti od 540,36 €
- točka VII. 7. – obveza za uplatu paušalnog poreza za 2023. godinu u svoti od 164,40 € (704,76 – 540,36)
- točka VII. 8. – nova svota mjesečnoga paušalnog poreza na dohodak (5. razina) i prireza u svoti od 58,73 € ili točka VII. 5 / 12 mjeseci (704,76 / 12 = 58,73 €).
- utvrđenu svotu treba plaćati tijekom 2024. godine (tromjesečno 58,73 × 3 = 176,19 €).

Nova svota mjesečnoga paušalnog poreza i prireza izračunava se tako da se obveza iskazana pod t. VII. 5. podijeli s brojem mjeseci obavljanja djelatnosti.

Prema čl. 4. st. 8. Pravilnika, razliku za uplatu manje plaćenoga paušalnog poreza na dohodak za 2023. godinu, porezni je obveznik dužan uplatiti s danom podnošenja Obrasca PO-SD, a najkasnije do 15. siječnja 2024. godine. Za neplaćanje u roku

ŠTO TREBA ZNATI!

📖 Najviša svota godišnjih primitka koja se može ostvariti od samostalne djelatnosti obrta te poljoprivrede i šumarstva i paušalno oporezivati u 2023. godini iznosi 39.816,84 € (u 2024. = 40.000,00 €).

📖 Fizičkoj se osobi ne može utvrđivati dohodak u paušalnoj svoti ako ostvaruje primitke od djelatnosti slobodnog zanimanja.

📖 Ako je paušalni obveznik tijekom prosinca 2023. godine ostvario primitke koji prelaze svotu od 39.816,84 €, za utvrđenu razliku obveza vođenja poslovnih knjiga nastaje od 1. prosinca 2023. godine.

📖 Za svaku isporuku dobara i obavljenu uslugu paušalisti su obvezni izdati kupcu račun propisanog sadržaja, uz provedbu postupka fiskalizacije ako je račun naplaćen sredstvima koji se smatraju gotovinom (kartice, gotovina...).

📖 Osim na početku obavljanja samostalne djelatnosti te u slučaju prelaska utvrđivanja dohotka na temelju poslovnih knjiga na utvrđivanje dohotka u paušalnoj svoti, ukinuto je izdavanje poreznih rješenja o godišnjem paušalnom porezu na dohodak te je uvedeno samozaduživanje.

📖 Zbog ukidanja izdavanja poreznih rješenja radi utvrđivanja paušalnog poreza na dohodak, porezni obveznik sam obračunava porez u Obrascu PO-SD.

📖 U slučaju zajedničkog obavljanja djelatnosti, preraspodjelu paušalnog dohotka na temelju podnesenog Obrasca PO-SD-Z utvrđuje PU donošenjem rješenja.

📖 Godišnji porez na dohodak u paušalnoj svoti za 2023. godinu utvrđuje se po poreznoj stopi od 10 %, na temelju utvrđenog dohotka prema Obrascu PO-SD i povećava se za propisanu stopu prireza.

📖 Paušalisti su obveznici plaćanja doprinosa za obvezna osiguranja do 15. dana u mjesecu za prethodni mjesec, a za paušalnu djelatnost uz radni odnos, obveza doprinosi u roku od 15 dana od primitka rješenja o utvrđenoj obvezi doprinosa.

📖 Utvrđeni godišnji paušalni porez na dohodak i prirez je konačan te porezni obveznik po toj osnovi ne može podnijeti godišnju poreznu prijavu

📖 Ako porezni obveznik tijekom poslovne godine započne ili prestane obavljati samostalnu djelatnost, godišnji paušalni porez na dohodak utvrđuje se razmjerno broju mjeseci obavljanja djelatnosti, i to u korist poreznog obveznika.

obračunava se zatezna kamata koja za razdoblje od 1. srpnja do 31. prosinca 2023. godine iznosi 7,00 %.

Međutim, da je porezni obveznik za 2023. godinu uplatio u vidu predujmova veću svotu od porezne obveze koja je iskazana u godišnjem obračunu, tada bi se utvrdila razlika za povrat više plaćenoga paušalnog poreza na dohodak, koji se može vratiti poreznom obvezniku na njegov zahtjev ili uračunati u obvezu za iduće porezno razdoblje.

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

U nastavku se daje primjer ispunjenog Obrasca PO-SD za postolarski obrt Cipelica, vlasnika Luke Babića koji je poslovao cijelu 2023. godinu.

IZVJEŠĆE O PAUŠALNOM DOHOTKU OD SAMOSTALNIH DJELATNOSTI I UPLAĆENOM PAUŠALNOM POREZU NA DOHODAK I PRIREZU POREZA NA						OBRAZAC PO-SD	
DOHODAK OD 1. 1. DO 31. 12. 2023. GODINE						- iznosi u eurima i centima -	
I. PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU							
OIB		IME I PREZIME			ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA		
66666666665		LUKA BABIĆ			Strma ulica 55, 10 000 Zagreb		
II. PODACI O DJELATNOSTI							
1. NAZIV I VRSTA DJELATNOSTI		Postolarski obrt CIPELICA					
2. ADRESA OBAVLJANJA DJELATNOSTI		Strma ulica 55 b, 10 000 Zagreb					
3. GRAD VUKOVAR I POTPOMOGNUTA PODRUČJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE I OTOCI I. SKUPINE						DA NE	
4. RAZDOBLJE OBAVLJANJA DJELATNOSTI							
OD 1. 1.	DO 31. 12.	OD	DO	OD	DO	OD	DO
III. PODACI O OSTVARENIM PRIMICIMA OD POJEDINAČNE DJELATNOSTI							
PRIMICI NAPLAĆENI U GOTOVINI		PRIMICI NAPLAĆENI BEZGOTOVINSKIM PUTEM			UKUPNO NAPLAĆENI PRIMICI		
1		2			3 (1+2)		
21.300,00		14.700,00			36.000,00		
IV. GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK OD POJEDINAČNE DJELATNOSTI ¹ / BROJ MJESECI OBAVLJANJA DJELATNOSTI ²					5.972,53	12	
V. GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI / BROJ MJESECI OBAVLJANJA DJELATNOSTI							
VI. UKUPNI GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK					5.972,53		
VII. OBRAČUN PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK							
1.	IZNOS OBVEZE PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK (5.972,53 x 10 %)				597,25		
2.	PRIREZ POREZU NA DOHODAK (PROSJEČNA STOPA)			18 %	107,51		
3.	UKUPNO PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK (1.+2.)				704,46		
4.	UMANJENJE PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK ZA PODRUČJE GRADA VUKOVARA I POTPOMOGNUTIH PODRUČJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE I. SKUPINE I OTOCI I. SKUPINE ³				0,00		
5.	UKUPNA OBVEZA PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK NAKON UMANJENJA				704,46		
6.	UKUPNO UPLAĆENI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK				540,36		
7.	RAZLIKA ZA UPLATU/POVRAT				164,40		
8.	IZNOS MJESEČNOG PAUŠALNOG POREZA I PRIREZA POREZU NA DOHODAK ⁴				58,73		
Nadnevak 15. 1. 2024.				LUKA BABIĆ			

Primjer 4. Zajednička djelatnost – supoduzetnici

U razdoblju od 1. siječnja do 31. prosinca 2023. godine zajednički paušalni obrt (iz primjera 2) ostvario je ukupno 35.500,00 € primitaka. Udio u zajedničkoj djelatnosti za nositelja iznosi 60 %, dok udio supoduzetnika iznosi 40 %. Kako nositelj zajedničke djelatnosti treba popuniti obrazac PO-SD čiji udio u zajedničkom dohotku iznosi 21.300,00 €, pokazuje se u tablici 7 u nastavku (primjer 4). U Obrascu PO-SD nositelj zajedničke djelatnosti upisuje:

- točka V. i točka VI. – udio u godišnjem paušalnom dohotku od zajedničke djelatnosti iznosi 21.300,00 € (primitci ukupno 35.500,00 € × 60 %). Godišnji paušalni dohodak za petu razinu = $5.972,53 \text{ €} \times 60 \% = 3.583,51 \text{ €}$.
- točka VII. 1. – svota obveze paušalnog poreza na dohodak koja iznosi 358,35 € (peta razina paušalnog poreza $597,25 \text{ €} \times 60 \%$)
- točka VII. 2. – svota prireza porezu na dohodak = 32,25 € (9 %)
- točka VII. 3. – ukupna svota poreza na dohodak i prireza = 390,60 €
- točka VII. 5. – ukupna svota poreza na dohodak i prireza nakon umanjenja = 390,60 €
- točka VII. 6. – ukupno uplaćeni paušalni porez na dohodak za 2023. godinu = 249,55 €
- točka VII. 7. – uplaćeni paušalni porez tijekom 2023. godine manji je od utvrđene obveze, ostvaruje se razlika za uplatu poreza u svoti od 141,05 € ($390,60 - 249,55$)

UKUPNI PRIMICI	GODIŠNJI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK
od 0,00 – 11.281,44	169,22
od 11.281,45 – 15.263,13	228,95
od 15.263,14 – 19.842,06	297,63
od 19.842,07 – 30.526,25	457,89
od 30.526,26 – 39.816,84	597,25

Dohodovni razred utvrđuje se na način da se od prosječnog primitka ostvarenog tijekom poreznog razdoblja u kojem se djelatnost obavlja (ukupni primitak podijeljen s brojem mjeseci obavljanja djelatnosti) utvrđuje godišnji primitak množenjem prosječnog primitka s 12 mjeseci. Na isti način paušalni dohodak se utvrđuje i za registrirani sezonski obrt. Godišnji paušalni dohodak utvrđuje se razmjerno broju mjeseci obavljanja djelatnosti.

² U broj mjeseci obavljanja djelatnosti računa se za svaki puni (cijeli) kalendarski mjesec u kojemu je obveznik obavljao samostalnu djelatnost i posljednji mjesec bez obzira na broj dana obavljanja samostalne djelatnosti u tom mjesecu.

³ Paušalni porez na dohodak u tablici pod 1 umanjuje se za 75% (sukladno čl. 5. Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti, porezni obveznici koji samostalno djelatnosti obavljaju na području Grada Vukovara, na potpomognutim područjima I. skupine i na otocima I. skupine plaćaju godišnji paušalni porez u visini 25% godišnjeg paušalnog poreza)

⁴ Iznos mjesečnog paušalnog poreza i prireza porezu na dohodak (pod VII.8.) računa se tako da se iznos ukupne obveze paušalnog poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak nakon umanjenja (pod VII.5.) podijeli s brojem mjeseci obavljanja djelatnosti (pod IV. IV.).

- točka VII. 8. – svota mjesečnoga paušalnog poreza 5. razreda (prireza 9 %) = 32,55; $597,25 \times 9 \% \times 60 \% = 390,60 / 12$ ili točka VII. 5 / 12 mjeseci ($390,60/12 = 32,55$ €).

Na jednak način Obrazac PO-SD popunjava i supoduzetnik za svoj udio u zajedničkom dohotku koji iznosi 14.200,00 €, a porezna obveza iznosi 260,40 € ($597,25 \times 9 \% \times 40 \%$).

Primjer 5. Djelatnost se obavlja u razdoblju od travnja do prosinca 2023. godine

Paušalni je obrt iz Pule (prireza 12 %) tijekom 2023. godine obavljao djelatnost u razdoblju od 5. ožujka do 31. prosinca 2023. godine te ostvario ukupne primitke od obavljanja djelatnosti u svoti od 12.500,00 €. Tijekom 2023. godine uplaćeno je ukupno 384,65 € paušalnog poreza na dohodak ($38,16 \times 12 \% \times 9$ mjeseci)

U Obrascu PO-SD upisuje se:

- točka II. 4. – razdoblje obavljanja djelatnosti, a to je 9 mjeseci (od travnja do prosinca 2023. godine). Prema čl. 3. t. 6. Pravilnika, u broj mjeseci obavljanja samostalne djelatnosti, računa se svaki puni (cijeli) kalendarski mjesec u kojemu je obveznik obavljao samostalnu djelatnost i posljednji mjesec bez obzira na broj dana obavljanja djelatnosti u tom mjesecu.
- točka IV. i točka VI. – upisuje se godišnji paušalni dohodak od obavljanja pojedinačne djelatnosti podijeljen s brojem mjeseci obavljanja djelatnosti, a koji iznosi 2.232,23 €.

Izračun: $12.500,00 \text{ €} / 9 \text{ mjeseci} = 1.388,89 \text{ €}$; $1.388,89 \times 12 = 16.666,67 \text{ €}$. Godišnji dohodak za primitak ostvaren u svoti od 16.666,67 € za 3. porezni razred iznosi 2.976,31 €. Dohodak u svoti od 2.976,31 : 12 mjeseci = 248,03; $248,03 \times 9 = 2.232,23$.

- točka VII. 1. – svota obveze paušalnog poreza na dohodak = 223,22 € ($2.232,23 \text{ €} \times 10 \%$)
- točka VII. 2. – svota prireza porezu na dohodak = 26,79 €
- točka VII. 3. – ukupna svota poreza na dohodak i prireza = 250,01 €
- točka VII. 5. – ukupna svota poreza na dohodak i prireza nakon umanjenja = 250,01 €
- točka VII. 6. – ukupno uplaćeni paušalni porez na dohodak za 9 mjeseci poslovanja = 384,65 €
- točka VII. 7. – uplaćeni paušalni porez tijekom 2023. godine veći od utvrđene obveze, ostvaruje se povrat više plaćenog poreza u svoti od 134,64 € ($384,65 - 250,01$)
- točka VII. 8. – svota mjesečnoga paušalnog poreza 3. razreda i prireza (12%) = $24,80 + 2,98 = 27,78 \text{ €}$ ili točka VII. 5 / 9 mjeseci ($250,01/9 = 27,78 \text{ €}$).

Primjer 6. Djelatnost se obavlja sezonski u razdoblju od svibnja do rujna mjeseca 2023. godine

Paušalni obrt iz Makarske (prireza 10 %) je tijekom 2023. godine obavljao sezonsku djelatnost u razdoblju od 8. travnja do 25. rujna 2023. godine te ostvario ukupne primitke od obavljanja djelatnosti u svoti od 5.700,00 €. Tijekom 2023. godine uplaćeno je ukupno 150,00 € paušalnog poreza na dohodak.

U Obrascu PO-SD upisuje se:

- točka II. 4. – razdoblje obavljanja djelatnosti, 5 mjeseci (od svibnja do rujna 2023. godine)
- točka IV. i točka VI. – godišnji paušalni dohodak podijeljen s brojem mjeseci obavljanja djelatnosti koji iznosi 953,95 €

Izračun: $5.700,00 \text{ €} / 5 \text{ mjeseci} = 1.140,00 \text{ €}$; $1.140,00 \text{ €} \times 12 = 13.680,00 \text{ €}$. Godišnji dohodak za primitak ostvaren u svoti od 13.680,00 € za drugi porezni razred iznosi 2.289,47 €. Dohodak $2.289,47 : 12$ mjeseci = 190,79 €; $190,79 \times 5 = 953,95 \text{ €}$.

- točka VII. 1. – svota obveze paušalnog poreza na dohodak = 95,39 € ($953,95 \times 10 \%$)
- točka VII. 3. – svota poreza i prireza = 104,93 ($95,39 + 9,54$)
- točka VII. 5. – ukupna svota poreza na dohodak i prireza nakon umanjenja = 104,93 €
- točka VII. 6. – ukupno uplaćeni paušalni porez na dohodak za 5 mjeseci poslovanja = 150,00 €
- točka VII. 7. – uplaćeni paušalni porez tijekom 2023. godine u svoti od 150,00 € veći je od utvrđene obveze te se ostvaruje povrat više plaćenog poreza u svoti od 45,07 € ($150,00 - 104,93$)
- točka VII. 8. – svota mjesečnoga paušalnog poreza 2. razreda i prireza (10%) = $19,08 + 1,91 = 20,99$ ili točka VII. 5 / 5 mjeseci ($104,93/5 = 20,99 \text{ €}$).

Primjer 7. Djelatnost se ne obavlja – primitci tijekom godine iznose 0,00 €

Paušalni obrt iz Fužina (prireza 5%) tijekom 2023. godine nije obavljao djelatnost i nije ostvario primitke. Međutim, kako obrt nije likvidirao, treba platiti porez na dohodak kako je određeno za prvi porezni razred u svoti od 169,22 € uvećano za svotu prireza 8,46 €, ukupno 177,68 €. Jednako tako treba platiti i doprinose u mjesečnoj svoti od 199,60 € ako je paušalni obrt osnovno zanimanje. Međutim, ako se paušalni obrt obavlja uz radni odnos, godišnja obveza doprinosa utvrđena po smanjenim stopama za prvi porezni razred iznosi 296,15 €.

Tablica 7. Evidentiranje ostvarenih primitaka u Obrascu PO-SD za 2023. godinu – prema primjerima

III. PODACI O OSTVARENIM PRIMICIMA OD POJEDINAČNE DJELATNOSTI	Primjer 4. (zajednički obrt iz primjera 2)	Primjer 5.	Primjer 6.	Primjer 7.
UKUPNO NAPLAĆENI PRIMITCI	35.500,00	12.500,00	5.700,00	0,00
IV. GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK OD POJEDINAČNE DJELATNOSTI ¹ / BROJ MJESECI OBAVLJANJA DJELATNOSTI ²	-	2.232,23 / 9	953,95 / 5	1.692,22
V. GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI / BROJ MJESECI OBAVLJANJA DJELATNOSTI	3.583,52 / 12	0,00	0,00	0,00
VI. UKUPNI GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK	3.583,52	2.232,23	953,95	1.692,22

DOKUPLJENE MINUTE ZA SAVJETE AKTIVIRAJU SE PO PRIMLJENOJ UPLATI

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

VII. OBRAČUN PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK					
1.	IZNOS OBVEZE PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK	358,35 (597,25 x 60 %)	223,22 (2.232,23 x 10 %)	95,39 (953,95 x 10 %)	169,22 (1.692,22 x 10%)
2.	PRIREZ POREZU NA DOHODAK (PROSJEČNA STOPA)	32,25 (9,0 %)	26,79 (12,0 %)	9,54 (10,0 %)	8,46 (5,0 %)
3.	UKUPNO PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK (1.+2.)	390,60	250,01	104,93	177,68
4.	UMANJENJE PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK ZA PODRUČJE GRADA VUKOVARA I POTPOMOĞNUTIH PODRUČJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE I. SKUPINE I OTOCI I. SKUPINE	0,00	0,00	0,00	0,00
5.	UKUPNA OBVEZA PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK NAKON UMANJENJA	390,60	250,01	104,93	177,68
6.	UKUPNO UPLAĆENI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK	249,55 (41,59 x 12 mj. / 2)	384,65 (38,16 x 12 % x 9)	150,00	0,00
7.	RAZLIKA ZA UPLATU/POVRAT	141,05 (uplata)	134,64 (povrat)	45,07 (povrat)	177,68 (uplata)
8.	IZNOS MJESEČNOG PAUŠALNOG POREZA I PRIREZA POREZU NA DOHODAK	32,55 (5. razred)	27,78 (3. razred)	20,99 (2. razred)	14,81 (1.razred)

Ako je tijekom 2023. godine došlo do promjene prebivališta poreznog obveznika te različite obveze plaćanja prireza porezu na dohodak, tada je potrebno izračunati prosječnu stopu prireza.

Primjerice, ako je stopa prireza do 28. veljače 2022. godine iznosila 12 %, a od 1. ožujka je smanjena na

10 %, prosječna stopa prireza iznosi 10,33 %, a izračunana je ovako:

$2 \text{ mjeseca} \times 12 \% = 24$; $10 \text{ mjeseci} \times 10 \% = 100$;
 $100 + 24 = 124 / 12 \text{ mjeseci} = 10,33 \%$.



Lucija TURKOVIĆ-JARŽA, dipl. oec. i ovl. rač.

UDK 336.2/657.1

Promjena načina plaćanja poreza u obrtničkim u djelatnostima za 2024. godinu

Fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost – bez obzira na to je li riječ o obavljanju djelatnosti s osnovne obrta, samostalnoga profesionalnog zanimanja, poljoprivrede i šumarstva i drugih nespomenutih djelatnosti – ako utvrđuju poreznu osnovicu na temelju razlike između primitaka i izdataka iskazanim u poslovnim knjigama propisanim Zakonom o porezu na dohodak, u poreznom su smislu izjednačene. No, ako su navedene osobe u 2023. godini ostvarile primitke evidentirane u Knjizi primitaka i izdataka u svoti od 1.000.000,00 € i većoj od te svote (bez PDV-a), obvezni su od 1. siječnja 2024. godine umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobitak u skladu sa Zakonom o porezu na dobit. Tu promjenu načina oporezivanja od 1. siječnja 2024. godine mogu učiniti navedeni obveznici poreza na dohodak prema vlastitoj odluci bez obzira na svotu ostvarenih primitaka u 2023. godini. S obzirom na to da je riječ o značajnoj promjeni ne samo u načinu oporezivanja nego i vođenju poslovnih knjiga, potrebno je detaljno objasniti takav postupak. O tome pročitajte u ovom članku.

1. UVODNE NAPOMENE

Obrtnici koji obavljaju djelatnost prema Zakonu o obrtu (Nar. nov., br. 143/13. – 41/20.) te fizičke osobe koje obavljaju samostalne profesionalne djelatnosti prema rješenju nadležnih ministarstava, osobe koje obavljaju djelatnost poljoprivrede i šumarstva i sve druge djelatnosti, uključujući i osobe koje ostvaruju primitke od najma pokretnina i nekretnina, koje su s poreznog motrišta izjednačene s obrtničkim djelatnostima glede vođenja poslovnih knjiga i utvrđivanja porezne osnovice, ako postanu obveznicima PDV-a, u pravilu su obveznici poreza na dohodak. Godišnju poreznu obvezu utvrđuje Porezna uprava na temelju

podataka iskazanih u Obrascu DOH prema podatcima o naplaćenim primitcima i podmirenim izdatcima prema novčanom načelu, iskazanim u Knjizi primitaka i izdatak – Obrazac KPI, u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22.). Osnovica prema kojoj se obračunava porez na dohodak po propisanim stopama za 2023 godinu je:

- do 47.780,28 € – po stopi od 20 % a
- više od 47.780,28 € – po stopi od 30 %.

U skladu s čl. 2. st. 4. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.), ako su navedene fizičke osobe, obveznici poreza na dohodak, u tekućoj godini (sada 2023.) ostvarili ukupni primitak veći od

1.000.000,00 €, obvezni su od prvog dana sljedeće godine (2024.) umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobitak. Pisanu izjavu o ostvarenom primitku u 2023. godini podnose Poreznoj upravi najkasnije do **15. siječnja 2024. godine.**

Pisana izjave može izgledati kao u slici u nastavku.

Slika 1. Izjava o promjeni načina oporezivanja

POREZNI OBVEZNIK	
.....	
Naziv djelatnosti	
(adresa: mjesto, ulica i broj)	
OIB	
MINISTARSTVO FINANCIJA	
.....	
(Nadležna ispostava Porezne uprave)	
Predmet: Promjena načina plaćanja poreza	
Na temelju čl. 2. st. 4. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br., 177/04. – 114/23.) i čl. 3. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 156/22.) podnosim sljedeće:	
IZVJEŠĆE	
U poslovanju 2023. godine ostvareni su ukupni primitci u svoti od 1.105.000,00 €, što je više od 1.000.000,00 €. Prema navedenom pokazatelju od 1. siječnja 2024. godine obveznik sam plaćanja poreza na dobitak.	
Nadnevak 15. siječnja 2024. godine.	
M. P.	
.....	
Potpis poreznog obveznika (ili svih supoduzetnika)	

Taj način oporezivanja navedeni porezni obveznici mogu odabrati i dragovoljno bez obzira na svotu ostvarena primitka u tekućoj godini (sada 2023.). U tom slučaju trebaju Poreznoj upravi dostaviti Zahtjev za promjenu načina oporezivanja najkasnije **do 31. prosinca tekuće godine što sada znači do 31. prosinca 2023.** Na temelju toga Porezna uprava izdaje Rješenje.

Zahtjev za promjenu načina oporezivanja dragovoljno može izgledati kako je prikazano u sljedećoj slici.

Slika 2. Zahtjev za promjenu načina oporezivanja

Porezni obveznik:	Ministarstvo financija
.....
Adresa	Porezna uprava
.....
OIB	Ispostava
.....
Zahtjev za promjenu načina oporezivanja	
U skladu s čl. 36. st. 1. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br., 115/16. – 114/23. i čl. 2. st. 3. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br., 177/04. – 114/23.) od 1. siječnja 2024. godine želim umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobitak prema Zakonu o porezu na dobit. Molim vas da mi na temelju ovog Zahtjeva rješenjem utvrdite obvezu plaćanja poreza na dobitak.	
M. P.	
.....	
Potpis poreznog obveznika	

Izvjeshću odnosno zahtjevu treba priložiti pregled primitaka i izdataka na dan 31. prosinca 2023. godine. Izvjeshće potpisuje osoba koja obavlja djelatnost, a u slučaju zajedničkog obrta, zahtjev potpisuju svi supoduzetnici.

Plaćati porez na dobitak umjesto poreza na dohodak znači promijeniti način vođenja poslovnih knjiga, način financijskog izvješćivanja te načelo utvrđivanja porezne osnovice i plaćanja poreza na dobitak. U tom su pogledu te osobe u poreznom smislu izjednačene s pravnim osobama (trgovačkim društvima).

Prema čl. 36. st. 3 Zakona o porezu na dohodak, plaćanje poreza na dobitak obvezuje ih **sljedeće tri godine.**

U opravdanim slučajevima i na temelju pisanog zahtjeva Porezna uprava može odobriti i kraći rok povratka na plaćanje poreza na dohodak. Opravdanim slučajevima osobito se smatra cjelovita promjena djelatnosti koju obavlja porezni obveznik kada su bitno izmijenjeni uvjeti poslovanja za više od 50 %, zbog kojih je porezni obveznik promijenio način oporezivanja. Ako više ne postoje uvjeti za plaćanje poreza na dobitak nakon tri godine ili prije, tada ponovo treba prilagoditi evidencije vođenja poslovnih knjiga u skladu s odredbama Zakona o porezu na dohodak

2. MOŽE LI FIZIČKA OSOBA, OBVEZNIK POREZA NA DOHODAK, ODRŽATI KONTINUITET DJELATNOSTI KAO TRGOVAČKO DRUŠTVO

Fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost samostalno, kako je prethodno navedeno, u pravilu su obveznici poreza na dohodak. Utvrđuju dohodak kao razliku između naplaćenih potraživanja – primitaka i podmirenih obveza – izdataka evidentiranih u Knjizi primitaka i izdataka (Obrazac KPI) prema novčanom načelu. Trgovačko društvo je pravna osoba i obveznik je poreza na dobitak te utvrđuje dobitak kao razliku prihoda i rashoda utvrđenih prema obračunskom načelu, a pod određenim uvjetima i novčanom načelu, te evidenciju poslovnih događaja vode prema Zakonu o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. – 82/23). Međutim, kada fizička osoba, obveznik poreza na dohodak, želi nastaviti poslovanje kao trgovačko društvo, tada treba:

- registrirati trgovačko društvo
- zatvoriti obrt i obaviti likvidaciju poslovanja u skladu s odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak.

To znači da zbog različitog načina oporezivanja obrta i trgovačkog društva ne postoji mogućnost izravnog prenošenja gospodarske cjeline iz obrta obveznika poreza na dohodak u trgovačko društvo koje je obveznik poreza na dobitak te nastaviti djelatnost.

Fizička osoba kao osnivač trgovačkog društva može nastaviti djelatnost sredstvima kojima je obavljao samostalnu djelatnost, ali tek nakon njihova izuzimanja iz poslovanja samostalne djelatnosti te kao svoju vlastitu imovinu unijeti u trgovačko društvo kao temeljni kapital ili u pričuve društva po procijenjenoj tržišnoj vrijednosti.

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

Iz navedenog možemo zaključiti da nastaviti obavljanje djelatnosti kao trgovačko društvo može samo fizička osoba, obveznik poreza na dobitak, jer je u jednakom poreznom sustavu kao i trgovačko društvo te u trgovačko društvo prenosi djelatnost kao gospodarsku cjelinu.

3. SASTAVLJANJE POČETNE BILANCE

Kada fizička osoba, obveznik poreza na dohodak, obavlja samostalnu djelatnost i s početkom sljedeće godine postaje obveznikom poreza na dobitak, bez obzira na to čini li to obvezno ili dragovoljno, treba u toj godini iskazivati podatke o poslovnim događajima jednako kao i pravna osoba u skladu sa Zakonom o računovodstvu. Osnovica poreza na dobitak se u daljnjem poslovanju utvrđuje u skladu sa Zakonom o porezu na dobit. Dobitak odnosno osnovica poreza na dobitak se, u pravilu, utvrđuje kao razlika između prihoda prema izdanim računima i rashoda prema primljenim računima dobavljača (obračunsko načelo). No prema vlastitu odabiru, uz propisane uvjete, oni mogu utvrđivati dobitak kao razliku između naplaćenih potraživanja i podmirenih obveza prema dobavljačima (novčanom načelu).

Bez obzira na to utvrđuju li oni poreznu osnovicu prema obračunskom ili novčanom načelu, s početkom godine u kojoj postaju obveznicima poreza na dobitak treba osigurati podatke o stanju imovine i obveza zatečenih na dan 31. prosinca 2023. godine koje predstavljaju početno stanje u bilanci 1. siječnja 2024. godine.

U početnom stanju na aktivnoj strani na određenim računima (kontima) treba iskazati:

- stanje dugotrajne imovine
- nenaplaćena potraživanja
- stanje novca na računu i u blagajni
- stanje zaliha (repromaterijala, gotovih proizvoda, robe u maloprodaji, stanje proizvodnje u tijeku i sl.)
- pretporez u neplaćenim obvezama prema primljenim računima na kojima je zaračunan PDV
- primljene predujmove
- dugoročna rezerviranja.

Na pasivnoj strani početne bilance treba iskazati:

- stanje nepodmirenih obveza (dobavljača i ostalih obveza)
- obveze za doprinose i ostala javna davanja (za samog obveznika doprinosa i doprinosi iz i na plaće radnika)
- obveze za neto-plaće radnika
- obveze za dugoročni kredit
- obveze za PDV u nenaplaćenim potraživanjima
- pasivna vremenska razgraničenja
- dane predujmove
- ostale možebitne obveze koje će se podmirivati u 2024. godini ili poslije.

Stanje dugotrajne imovine preuzima se iz popisa dugotrajne imovine (Obrazac DI).

Zatečena potraživanja koja nisu naplaćena do 31. prosinca 2023. godine nisu bila osnovica za plaćanje poreza na dohodak te se na aktivnoj strani bilance iskazuju na računu potraživanja koja će se naplaćivati u 2024. godini i povećati osnovicu poreza na dobitak. Jednako tako, nepodmirene obveze zatečene

na dan 31. prosinca 2023. godine nisu mogle biti evidentirane kao izdatak obveznika poreza na dohodak i tako nisu utjecale na osnovicu poreza na dohodak te ih u početnoj bilanci treba evidentirati na pasivnoj strani bilance.

Stanje nenaplaćenih potraživanja i nepodmirenih obveza preuzima se iz obrasca tražbina i obveza (Obrazac TO).

Podatci o zalihama preuzimaju se iz evidencija o nabavi i uporabi repromaterijala ili nekih drugih evidencija iz kojih se vidi stanje zaliha npr. gotovih proizvoda, robe u maloprodaji, u proizvodnji u tijeku i sl.

Razlika između imovine i obveza evidentira se kao „kapital“ na računu 919, što predstavlja ulaganje obrtnika u djelatnost.

Početnu bilancu obveznik prilaže prijavi poreza na dobitak u okviru završnog računa za prvu godinu poslovanja kao obveznika poreza na dobitak. Prema podacima iz početne bilance treba ispraviti ostvareni dobitak u toj godini. Ako je poduzetnik odlučio utvrditi dobitak kao poreznu osnovicu po obračunskom načelu, dobitak će ispraviti tako da dobitak uvećava za stavke koje nisu mogle biti sastavni dio primitaka iskazanih u KPI-ju u prethodnoj godini prema novčanom načelu, a istodobno smanjuje dobitak za stavke obveza koje nisu, zbog novčanog načela u prethodnoj godini, evidentirane kao izdatak.

U nastavku se pokazuje primjer sastavljanja početne bilance na dan 1. siječnja 2024. godine.

Primjer 1. Sastavljanje početne bilance na dan 1. siječnja 2024. godine prema zatečenim podacima o imovini i obvezama na dan 31. prosinca 2023. godine

Pretpostavka je da obrtnik Marko Marković obavlja djelatnost proizvodnje repromaterijala i trgovine. U 2023. godini ostvario je primitke u svoti od 1.105.000,00 € te je obvezan od 1. siječnja 2024. godine prijeći na oporezivanje porezom na dobitak. Pretpostavka je da je zatečeno stanje imovine i obveza na dan 31. prosinca 2023. godine, kako je pokazano u nastavku, koje treba proknjižiti na određene račune, kao u tablici 1.

Tablica 1. Primjer knjiženja podataka imovine i obveza na dan 1. siječnja 2024. godine

Red. br.	OPIS IMOVINE I OBVEZA	RAČUN	STANJE IMOVINE	STANJE OBVEZA
1	2	3	4	5
1.	Oprema Akumulirana amortizacija	031 039	190.000,00 -95.000,00	
2.	Nekretnina Akumulirana amortizacija	023 029	200.000,00 -20.000,00	
3.	Zemljište ispod nekretnine	020	30.000,00	
4.	Osobni automobil Akumulirana amortizacija	0320 0396	22.000,00 -2.200,00	
5.	Uredska oprema Akumulirana amortizacija	0310 0399	3.000,00 -1000,00	
6.	Stanje novca: - na računu - u blagajni	1000 1020	15.000,00 900,00	
7.	Potraživanja od kupaca	1200	120.000,00	
8.	Pretporez u računima dobavljača	1400	18.000,00	

Red. br.	OPIS IMOVINE I OBEVZA	RAČUN	STANJE IMOVINE	STANJE OBEVZA
9,	Roba u maloprodaji	6630	30.000,00	
	razlika u cijeni (marža)	6680	5.300,00	
	PDV		6.000,00	
	Nabavna vrijednost	6640	18.700,00	
10.	Zalihe sirovina	310	9.000,00	
11.	Vrijednost proizvodnje u tijeku	600	3.000,00	
12.	Dani predujmovi za robu i usluge	190	7.000,00	
	STANJE OBEVZA			
13.	Obveza prema dobavljačima	2200		90.000,00
14.	Obveze za doprinose i ostala javna davanja	2420 do 2430		6.500,00
15.	Obveze za plaće radnika (neto)	2300		14.000,00
16.	Obveze za dugoročni kredit	2520		25.000,00
17.	Obveze za PDV u potraživanjima	2400		24.000,00
18.	Pasivna vremenska razgraničenja (npr. za naplaćenu najamninu unaprijed)	2920		3.000,00
19.	Kapital – razlika između imovine i obveza (ulaganje obrtnika dohodaša)	919		355.900,00
20.	UKUPNO		518.400,00	518.400,00

U pokazanom je primjeru vidljivo da poduzetnik posluje pozitivno. Imovina iskazana u aktivi je **518.400,00 €**, a obveze iznose **162.500,00 €**. Razlika između imovine i obveza iznosi **355.900,00 €**. Iskazana je na kontu **919 – Kapital iz ulaganja obrtnika „dohodaša“**.

Ta svota ima samo formalno značenje kapitala jer obrtnici nisu zasnovali djelatnost na kapitalnoj osnovi, ali razlika između imovine i obveza predstavlja ulaganje obrtnika u djelatnost.

Ta sredstva obrtnik si može isplatiti u novcu ili ih iskoristiti u slučaju možebitnog izuzimanja imovine za svoje vlastite potrebe, bez plaćanja poreza na dohodak.

4. ISPRAVAK DOBITKA NA KRAJU PRVE GODINE POSLOVANJA OBEVNIKA POREZA NA DOBITAK

Zbog primjene načela pri utvrđivanju dohotka u prethodnoj godini, pojedine stavke prikazane u početnoj bilanci nisu iskazane ni u primitcima ni u izdatcima jer nije došlo do novčanog tijeka te nisu utjecale na osnovicu poreza na dohodak. **Stoga ih treba uključiti u povećanje odnosno smanjenje osnovice poreza na dobitak nakon prve godine poslovanja u sustavu poreza na dobitak.**

Pri tome treba voditi računa o sljedećemu:

- 1) potraživanja iskazana u početnoj bilanci koja povećavaju dobitak kao poreznu osnovicu treba smanjiti za PDV koji ne može utjecati na povećanje osnovice poreza na dobitak
- 2) obveze prema dobavljačima treba smanjiti:

- ♦ za PDV koji ne može utjecati na smanjenje osnovice poreza na dobitak
- ♦ za 50 % nepriznatih troškova nastalih u vezi s uporabom osobnih vozila, uključujući i PDV
- ♦ 50 % nepriznatih troškova s osnove reprezentacije, uključujući i PDV

- 3) pri ispravku dobitka ne uzimaju se u obzir potraživanja za dane pozajmice, ni obveze za dugotrajnu imovinu, obveze za kredite i ostalo jer to po svojoj prirodi nije ni primitak ni izdatak te ne utječe na poreznu osnovicu.

Ispravak dobitka na kraju prve godine plaćanja poreza na dobitak, na temelju podataka iz navedenog primjera, treba sastaviti kako pokazujemo u nastavku.

Pretpostavka je da je poduzetnik u 2023. godini ostvario dobitak u svoti od 200.000,00 €. Primjerice, prema podacima iz početne bilance prethodno pokazanim u tablici 1, dobitak treba ispraviti za stavke kako je pokazano u tablici 2.

Tablica 2. Ispravak dobitka na kraju 2024. godine

Ostvareni dobitak u 2024.		200.000,00
Stavke povećanja dobitka (red. br. 1 – 7) Red. br. 19 Obrasca PD		133.700,00
1.	Potraživanja od kupaca smanjena za PDV (120.000,00 – 24.000,00)	96.000,00
2.	Zalihe trgovačke robe u maloprodaji (smanjene za uračunanu maržu i PDV) (30.000,00 – 5.300,00 – 6.000,00)	18.700,00
3.	Zalihe sirovina	9.000,00
4.	Proizvodnja u tijeku	3.000,00
5.	Dani predujmovi	7.000,00
Stavke smanjenja dobitka (red. br. 4 – 7) Red. br. 32. Obrasca PD		95.500,00
6.	Obveze prema dobavljačima smanjene za PDV (OSIM ZA OSNOVNA SREDSTVA): (90.000,00 – 18.000,00)	72.000,00
7.	Obveze za neto-plaće radnika	14.000,00
8.	Obveze za doprinose i ostala javna davanja	6.500,00
9.	Odgođeni prihod unaprijed primljeni predujam (pasivno vremensko razgraničenje)	3.000,00
Korigirani dobitak za oporezivanje (200.000,00 + 133.700,00 – 95.500,00)		238.200,00

5. KAKO POSTUPITI KADA SU U POČETNOJ BILANCI ISKAZANE VEĆE OBEVZE OD IMOVINE

Kada su u početnoj bilanci iskazane veće obveze od imovine, to je pokazatelj da je poslovanje preza-duženo. Da bi došlo u ravnotežu, poduzetnik treba pribaviti sredstva iz privatne imovine ulaganjem novca na transakcijski račun djelatnosti ili namirenjem iz dobitka budućeg razdoblja nakon obračunanog i plaćenog poreza na dohodak s osnove udjela u dobitku te kompenzirati neto-svotu udjela u dobitku s potraživanjem za pokriće gubitka iskazanog u početnoj bilanci.

Takav je slučaj pokazan u nastavku u tablici 3.

**TELEFONSKI
SAVJETI
8:00 - 13:00 h**

**(uz vaš PIN):
01/ 46 99 111**

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

Tablica 3. Početna bilanca ako je imovina manja od obveza

Red. br.	Naziv stavke	Račun	IMOVINA	OBVEZE
1.	Dugotrajna imovina	02 i 0 minus 029 i 039	180.000,00	
2.	Novac na računu i u blagajni	1000 i 1020	10.000,00	
3.	Zalihe materijala	310	20.000,00	
4.	Dani predujmovi za materijal i robu	370 i 670	5.000,00	
5.	Potraživanja od kupaca za robu i usluge	120	102.000,00	
6.	Pretporez u neplaćenim obvezama	140	18.000,00	
7.	Obveze prema dobavljačima	220		90.000,00
8.	Obveza za primljeni predujam	225		30.000,00
9.	Obveze prema radnicima	230		40.000,00
10.	Obveze za PDV u potraživanjima	240		20.400,00
11.	Obveze za doprinose	242		9.500,00
12.	Obveze za zajam	252		170.000,00
13.	Potraživanje od poduzetnika	133	24.900,00	
	UKUPNO		359.900,00	359.900,00

6. MOŽE LI POREZNI GUBITAK OSTVAREN U PRETHODNOJ GODINI U SUSTAVU POREZA NA DOHODAK SMANJITI OSNOVICU POREZA NA DOBITAK OSTVAREN U PRVOJ GODINI U SUSTAVU POREZA NA DOBITAK

Porezni gubitak ostvaren kao razlika naplaćenih potraživanja i plaćenih obveza u godini ili godinama koje prethode prvoj godini utvrđivanja osnovice poreza na dobitak ne može se izravno priznati, u smislu smanjenja osnovice poreza na dobitak, jer je riječ o dvama različitim načelima utvrđivanja porezne osnovice. **No to bi mogle primijeniti samo fizičke osobe koje po vlastitu izboru promijene način oporezivanja, odnosno kojima uvjet za prelazak s poreza na dohodak na porez na dobitak nisu ostvareni primitci veći od 1.000.000,00 €, jer oni mogu zadržati način utvrđivanja porezne osnovice prema novčanom načelu.**

7. DOPRINOSI OBRTNIKA OBVEZNIKA POREZA NA DOBITAK TE MOGUĆNOST ISPLATE PODUZETNIČKE PLAĆE

Kada fizička osoba koja ostvaruje primitke s osnove samostalne djelatnosti postane obveznikom plaćanja poreza na dobitak, ostaje i dalje u statusu samostalnog osiguranika kao fizička osoba te plaća doprinose na stalnu osnovicu koja se za svaku godinu određuje primjenom propisanog faktora na prosječnu plaću ostvarenu kod pravnih osoba u Hrvatskoj u razdoblju siječanj – kolovoz prethodne godine koju

objavljuje Državni zavod za statistiku. Stoga prelaskom s oporezivanja poreza na dohodak na porez na dobitak treba voditi računa i o osnovici za plaćanje doprinosa.

U Nar. nov., br. 131/23. Državni zavod za statistiku objavio je podatak o prosječnoj ostvarenoj mjesečnoj bruto-plaći po zaposlenome u pravnim osobama u RH u razdoblju siječanj – kolovoz 2023. godine koja iznosi **1.560,00 €**. Prema toj prosječnoj plaći određuju se osnovice za plaćanje doprinosa za sve obvezne osiguranike mirovinskog i zdravstvenog osiguranja za 2024. godinu u skladu sa Zakonom o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 157/13. – 119/22.) i Zakonom o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. – 33/23.). Faktori koji se primjenjuju prema navedenoj prosječnoj plaći za utvrđivanje osnovice za plaćanje doprinosa za pojedinu godinu u osiguranju propisani su Zakonom o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. – 114/23.). **Osnovica za plaćanje doprinosa za fizičku osobu koja obavlja gospodarsku djelatnost, a obveznik je poreza na dobitak, jest umnožak prosječne plaće i koeficijenta 1,1. Prema tome, obveznici poreza na dobitak će za 2024. godinu obračunavati doprinose na mjesečnu osnovicu od 1.716,00 € (1.560,00 x 1,1), počinjući od veljače kada dospijevaju doprinosi za siječanj 2024. godine.**

S obzirom na to da fizičke osobe prelaskom na oporezivanje porezom na dobitak više nisu u mogućnosti koristiti pravo na osobni odbitak u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak, poreznim propisima omogućeno im je plaćanje poreza na dohodak na način propisan za dohodak od nesamostalnog rada. **U tom se slučaju propisana osnovica na koju obračunavaju doprinose smatra poduzetničkom plaćom iz koje se osim doprinosa plaća i porez na dohodak od nesamostalnog rada koji se obračunava na jednak način kao i za radnike u radnom odnosu. Međutim, treba skrenuti pozornost na to da se poduzetnička plaću ne može poistovjetiti s radničkom plaćom jer fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost nisu zaposlenici te ne podliježu propisima iz područja radnog prava. Ta je plaća uređena samo poreznim propisima. Poduzetnik može u trenutku plaćanja doprinosa na propisanu osnovicu odlučiti da osim doprinosa obračunava i plaća i porez na dohodak ili će platiti samo doprinose.**

Ako obveznik koji je postao obveznikom poreza na dobitak nije u propisanom roku obračunao osim doprinosa i porez na dohodak, tu obvezu ne može prenositi u sljedeći mjesec kao neisplaćenu poduzetničku plaću. Mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa je u svoti od **1.716,00 €** fiksna i ne može biti niža od te svote ako je riječ o osiguranju u cijelom kalendarskom mjesecu. U slučaju plaćanja doprinosa za dio mjeseca, osnovica je razmjerni dio mjesečne osnovice prema provedenim danima u osiguranju.

Poduzetnička plaća može biti određena:

- u visini propisane osnovice
- niža od propisane osnovice, u kojem se slučaju doprinosi obračunavaju na propisanu osnovicu
- viša od propisane osnovice, u kojem slučaju doprinose treba platiti na tu veću osnovicu.

8. POVRATAK OBVEZNIKA POREZA NA DOBITAK NA PLAĆANJE POREZA NA DOHODAK

Prema čl. 36. st. 5. Zakona o porezu na dohodak, obveznik poreza na dobitak može se nakon isteka 3 godine plaćanja poreza na dobitak, a u opravdanim slučajevima i prije isteka 3 godine, ponovno vratiti na plaćanje poreza na dohodak.

Pod opravdanim slučajevima smatra se cjelovita promjena djelatnosti koju obavlja porezni obveznik i ako su za više od 50 % izmijenjeni uvjeti zbog kojih je bio obvezan plaćati porez na dobitak.

Prijevremeni povratak s poreza na dobitak na porez na dohodak odobrava Porezna uprava rješenjem, a na temelju pisanog zahtjeva poreznog obveznika.

Ponovnim prelaskom na dohodak mijenjaju se načela utvrđivanja porezne osnovice s obračunskog na novčano načelo te je potrebno stvoriti početno stanje na koje će se nastaviti evidentirati poslovni događaji u sljedećoj godini.

8.1. KAKO SASTAVITI POČETNO STANJE PRILIKOM PROMJENE NAČINA OPOREZIVANJA S POREZA NA DOBITAK NA POREZ NA DOHODAK

Na dan 31. prosinca 2023. godine u bilanci obveznika poreza na dobitak nalaze se stanja nenaplaćenih potraživanja, nepodmirenih obveza, aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja odnosno nerealiziranih rashoda i prihoda u 2023. godini. Ako je obveznik poreza na dobitak sastavio prijavu poreza na dobitak za 2023. godinu prema obračunskom načelu, to znači da je osnovicu poreza na dobitak utvrdio kao razliku između obračunanih prihoda i rashoda prema primljenim računima od dobavljača, bez obzira na to jesu li ta potraživanja naplaćena odnosno jesu li primljeni računi plaćeni.

Ta će se potraživanja naplaćivati, a neplaćeni računi podmirivati tijekom 2024. godine prema novčanom načelu i evidentirati u Knjizi primitaka i izdataka (Obrazac KPI), u primitke odnosno izdatke na dan njihove naplate odnosno plaćanja.

Da bi se otklonilo dvostruko oporezivanje, u Obrascu KPI u početnom stanju, nenaplaćena potraživanja treba evidentirati u izdatke, a neplaćene račune u primitke da bi na dan njihove naplate odnosno podmirjenja došlo do neutralizacije porezne osnovice odnosno da bi se otklonilo dvostruko oporezivanje.

Ako je obveznik poreza na dobitak za 2023. godinu obračunao porez na osnovicu utvrđenu prema novčanom načelu te prijavu poreza na dobitak podnio na Obrascu PD-NN, tada nenaplaćena potraživanja i nepodmirene obveze nisu utjecale na osnovicu poreza na dobitak. Tu ne može doći do dvostrukog oporezivanja jer će se ta potraživanja i podmirene obveze evidentirati u Obrascu KPI u primitke odnosno izdatke na dan njihove naplate odnosno plaćanja i utjecati na dohodak za 2024. godinu. Stoga se ta potraživanja ne evidentiraju u početnom stanju u Obrascu KPI.

To znači da kod otvaranja početnog stanja u Obrascu KPI treba voditi računa o tome kako je obveznik poreza na dobitak utvrdio poreznu osnovicu..

Dane predujmove koji su u bilanci na dan 31. prosinca 2023. godini evidentirani na aktivnoj strani bilance kao aktivno vremensko razgraničenje te nisu utjecali na osnovicu poreza na dobitak, u početnom stanju u Obrascu KPI treba ih evidentirati u izdatke.

Primljeni predujmovi u bilanci nisu evidentirani u prihode već na računu pasivnoga vremenskog razgraničenja te ih je potrebno u početnom stanju Obrasca KPI evidentirati u primitke.

Dugotrajnu imovinu treba preuzeti iz bilance i evidentirati u Obrascu DI.

Zalihe sirovina i materijala treba evidentirati u Evidenciji o nabavi i prodaji repromaterijala.

Zadržani dobitak smatra se dohotkom od kapitala te se kod isplate obračunava porez na dohodak po propisanoj stopi važećoj na dan isplate.

8.2. KAKO TREBA POSTUPITI S POREZOM NA DODANU VRIJEDNOST

Ako je obveznik poreza na dobitak plaćao PDV prema obračunskom načelu, PDV prema ulaznim računima evidentiran je u Obrascu URA, a obračunani PDV po ispostavljenim računima evidentiran je u Obrascu IRA te je sastavljen Obrazac PDV za prosinac i podmirena obveza za PDV za 2023. godinu.

U početnom stanju KPI-ja PDV se evidentira, ali treba imati na umu da je taj PDV već obračunan u prethodnoj godini i plaćen.

Ako je u prethodnoj godini porezni obveznik plaćao PDV kao razliku između naplaćenih potraživanja i podmirenih obveza prema novčanom načelu, tada u početnom stanju u KPI-ju treba iskazati i PDV koji će biti plaćen u 2024. godini.

8.3. PRIMJERI ISKAZIVANJA POČETNOG STANJA U POSLOVNIM KNJIGAMA

Primjer 3. Iskazivanje početnog stanja u poslovnim knjigama obveznika poreza na dobitak kada prelazi u obračunskog na novčano načelo

U bruto-bilanci obrtnika Marka Markovića, OIB 12121212110, Zagreb, Dugi dol 15, obveznika poreza na dobitak, na dan 31. prosinca 2023. godine zatečena su stanja potraživanja i obveza kako je pokazano u tablici 4.

Tablica 4. Stanje potraživanja i obveza na dan 31.12. 2023. godine

NAZIV KUPCA / DOBAVLJAČA	NENAPLAĆENA POTRAŽIVANJA	NEPODMIRENE OBVEZE
ISKON d.o.o. rač. 201-3-2-23	9.000,00	
A.B. d.o.o. rač. 354-Z-2-23.	2.500,00	
Mambo d.o.o. r.199-2-3-23	3.100,00	
Novalis d.d. r.125-1-2-23		5.000,00

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

NAZIV KUPCA / DOBAVLJAČA	NENAPLAĆENA POTRAŽIVANJA	NEPODMIRENE OBEVEZE
Mato Matić-obrt. proizvodnja metalne galanterije r.190-P1-1-23		3.000,00
Ugost. objekt „MIMA“ (reprezentacija) r.150-M-23		400,00

Osim navedenih potraživanja i obveza, u bilanci na dan 31. prosinaca 2023. godine zatečena su sljedeća stanja

- 19010 – unaprijed plaćena zakupnina 2.000,00 €
- 2902 – primljeni predujam za usluge 4.000,00 €.

Unaprijed plaćena zakupnina nije evidentirana u troškove u 2023. godini. S obzirom na to da se napušta utvrđivanje troškova prema obračunskom načelu kada se troškovi priznaju samo oni koji se odnose na obračunsko razdoblje, svotu zakupnine od 2.000,00 € treba evidentirati u KPI u izdatke 1. siječnja 2024. godine.

Primljeni predujmovi za usluge su u 2023. godini razgraničeni na sljedeća porezna razdoblja u kojima se postupno knjiže u prihode. Zbog prelaska na novčano načelo i evidentiranja poslovnih događaja prema načelu jednostavnog knjigovodstva, primljeni predujam treba evidentirati u primitke 1. siječnja 2024. godine.

U nastavku slijedi primjer iskazivanja podataka u Obrascu KPI:

KNJIGA PRIMITAKA I IZDATAKA														Obrazac KPI
I. OPĆI PODACI O POREZONOM OBVEZNIKU														
1. NAZIV DJELATNOSTI		Obrt za proizvodnju i trgovinu repromaterijala												
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		Marko Marković												
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORA VIŠTA		Dugi dol 15, Zagreb												
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		12121212110												
II. PODACI O PRIMICIMA I IZDACIMA														
Red. br.	NADNEVAK PRIMITKA/IZDATKA	BROJ TEMELJ-NICE	OPIS ISPRAVA	PRIMITCI			PDV U PRIMICIMA	UKUPNI PRIMITCI	IZDATCI			PDV U IZDATCIMA	IZDATCI IZ čl. 33. st. 1. t. 1. i 5.	UKUPNO DOPUŠTENI IZDATCI
				U GOTOVINI	NA ŽIRORAČUN	U NARAVI			U GOTOVINI	PUTEM ŽIRORAČUNA	U NARAVI			
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (5+6+7-8)	10	11	12	13	14	15 (10+11+12-13-14)
1.	01.01.2024.	1.	r. 201-3-2-23								9.000,00	1.800,00		7.200,00
2.	01.01.2024.	2.	r.354-Z-2-23								2.500,00	500,00		2.000,00
3.	01.01.2024.	3.	r. 199-2-3-23								3.100,00	620,00		2.480,00
4.	01.01.2024.	4.	r. 125-1-2-12			5.000,00	1.000,00	4.000,00						
5.	01.01.2024.	5.	r.90-P1-1-23			3.000,00	600,00	2.400,00						
6.	01.01.2024.	6.	r.150-M-23			400,00	0,00	400,00						
7.	01.01.2024.	7.	Pred. 20/23								2.000,00	400,00		1.600,00
8.	01.01.2024.	8.	Primljeni pred.			4.000,00	800,00	3.200,00						
9.	02.01.2024.	9.	r.150-M-23							400,00		0,00	200,00	200,00
10.	10.01.2024.	10.	r.201-3-2-23		9.000,00		1.800,00	7.200,00						
11.	17.01.2024.	11.	r.125.1-2-23							5.000,00		1.000,00	4.000,00	4.000,00
12.	20.01.2024.	12.	r-90-P1-1-23							3.000,00		600,00		2.400,00
13.	21.01.2024.	13.	r-354-Z-2-23		2.500,00		500,00	2.000,00						
14.	25.01.2024.	14.	r.199-2-3-23		3.100,00		620,00	2.480,00						

Pod pretpostavkom da su u bilanci stanja prethodne godine evidentirana osnovna sredstva nabavne vrijednosti (243.500,00 €), a knjigovodstvena vrijednost

(160.750,00 €), u obrascu treba iskazati podatke u kako je pokazano u nastavku.

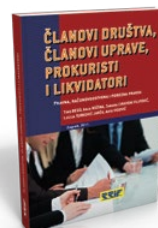
KORISNO!

Pravna, računovodstvena i porezna praksa

ČLANOVI DRUŠTVA, ČLANOVI UPRAVE, PROKURISTI I LIKVIDATORI

Ovaj će priručnik omogućiti lakše snalaženje i primjenu pravnih, računovodstvenih i poreznih propisa te propisa koji proizlaze iz socijalnih osiguranja, a odnose se na članove društva, članove uprave, izvršne direktore i prokuriste. Na jednom smo mjestu pokušali sažeti svu problematiku koja proizlazi iz navedenih propisa te na pregledan način dati praktičan prikaz odluka, ugovora i obrazaca koji prate pravne, računovodstvene i porezne obveze. Posebnu pozornost posvetili smo poreznim obvezama koje proizlaze iz poslovanja, rukovođenja te prava na isplatu raznih primitaka (kao što su udjeli u dobitku, porezni položaj privatnih troškova, pozajmice članovima društva, korištenje imovinom društva za privatne potrebe (automobili i dr.), nagrađivanje članova uprave i zaposlenika u dionicama, obveze koje proizlaze iz socijalnog osiguranja, troškovi nastali na službenom putu rukovodnih osoba, kapitalni primitci i dr.).

Narudžbenica na kraju časopisa



OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

Obrazac DI

POPIS DUGOTRAJNE IMOVINE NA DAN 31.12. ____ . GODINE

- iznosi u eurima i centima -

I. OPĆI PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU										
1. NAZIV DJELATNOSTI										
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI Marko Marković										
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA Dugi dol 15, Zagreb										
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI 121212110										
II. PODACI O DUGOTRAJNOJ IMOVINI										
R. BR.	NAZIV STVARI ILI PRAVA	ISPRAVA BROJ/ NADNEVAK	NABAVNA VRIJEDNOST	KNJIGOV. VRIJEDNOST	VIJEK TRAJANJA	STOPA OTPISA	IZNOS OTPISA	KNIGOVOD. VRIJEDN. STVARI ILI PRAVA NA KRAJU GODINE	AOP OZNAKA DUG. IM. ¹	DATUM OTUĐENJA DUGOTRAJNE IMOVINE
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Posl.prostor Osob. auto	r.42./21.15.07	190.000,00	95.000,00						
2.		r.26/22	22.000,00	20.000,00						
3.	Računalo	r.13/22	1.500,00	750,00						
4.	Kombi	r.53/23	30.000,00	45.000,00						

¹ 001 - GRADEVINSKI OBJEKTI, 002 - BRODOVI VEĆI OD 1000 BRT, 003 - OSNOVNO STADO, 004 - NEMATERIJALNA IMOVINA, 005 - OSOBNI AUTOMOBILI, 006 - OPREMA, 007 - VOZILA (OSIM OSOBNIH AUTOMOBILA), 008 - MEHANIZACIJA, 009 - RAČUNALA, RAČUNALNA OPREMA I PROGRAMI, 010 - OPREMA ZA RAČUNALNE MREŽE, 011 - MOBILNI TELEFONI, 012 - ALATI, POGONSKI INVENTAR, 013 - OSTALA NESPOMENUTA DUGOTRAJNA IMOVINA

Podatke o zalihama treba iskazati u obrascu Evidencija o nabavi i uporabi repromaterijala, kako je pokazano u nastavku.

nepodmirene obveze za dobra i usluge nisu utjecale na osnovicu poreza na dobitak te će se u narednom razdoblju knjižiti u izdatke prema novčanom načelu.

EVIDENCIJA O NABAVI I UPORABI REPROMATERIJALA								
I. OPĆI PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU								
1. Naziv djelatnosti <i>Obrt za proizvodnju repromaterijala i trgovinu</i>								
2. Ime i prezime poduzetnika/nositelja zajedničke djelatnosti <i>Marko Marković</i>								
3. Adresa prebivališta / uobičajenog boravišta <i>Dugi dol 15, Zagreb</i>								
4. OIB poduzetnika / nositelja zajedničke djelatnosti <i>121212110</i>								
NABAVA							UPORABA	STANJE
Red. br.	Nadn. nabave.	Opis	Mjerna jedinica	Količina	Jedinična vrijednost u kn	Ukupna vrijednost	Količina	Količina
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	2. 11. 2023.	Met. profili	Kom.	95	5,50	522,50		
2.	10. 12. 2023.	Kutni okovi	Kom.	200	3,00	600,00		

8.4. KAKO TREBA POSTUPITI AKO JE ZA 2023 GODINU OSNOVICA POREZA NA DOBITAK UTVRĐENA PREMA NOVČANOM NAČELU

Ako je obveznik poreza na dobitak u prethodnoj godini utvrdio dobitak kao poreznu osnovicu prema novčanom načelu, znači da je iz porezne osnovice isključio obračunane prihode koji nisu naplaćeni i troškove koji nisu plaćeni. Obračunani prihodi zatečeni u bilanci na dan 31. prosinca 2023. godine kao nenaplaćena potraživanja nisu utjecali na osnovicu poreza na dobitak te će se u 2024. godini evidentirati u KPI-ju na dan naplate, na žiroračun ili u gotovu novcu prema novčanom načelu. Jednako tako,

Primljeni predumovi nisu uključeni u prihode prethodne godine te nisu bili sastavni dio prihoda, što znači da nisu utjecali na osnovicu poreza na dobitak jednako kao i dani predumovi koji nisu uključeni u troškove. Kada u narednoj 2024. godini bude isporučeno dobro ili usluga koji su naplaćeni iz predujma ili kada bude primljeno dobro ili usluga koji su plaćeni predujmom, ti poslovni događaji neće biti knjiženi u KPI-ju. Stoga primljene predumove treba knjižiti u Obrazac KPI u primitke u naravi, a dane predumove u izdatke u naravi, kako je prethodno pokazano u Obrascu KPI. Ako po računima

ispostavljenim za prodaju dobra ili po računima za nabavu dobara nastanu razlike u odnosu na primljene odnosno dani predum, treba ih knjižiti prema novčanom načelu u primitke ili izdatke.

Poduzetnici koji su u prethodnoj godini utvrdili dobitak prema novčanom načelu, plaćali su i PDV prema novčanom načelu. Tako će nastaviti plaćati PDV i u narednom razdoblju te će u Obrascu U-RA iskazivati pretporez u mjesecu kada je podmirena obveza, a u Obrascu I-RA iskazivat će obvezu za PDV u mjesecu kada potraživanje bude naplaćeno te ih iskazati i u Obrascu PDV za mjesec ili tromjesečno razdoblje u kojemu je nastao novčani tok s te osnove.

9. PROMJENA U PLAĆANJU DOPRINOSA

Obavljanje samostalnih djelatnosti obrta i u poreznom smislu s obrtom izjednačenih djelatnosti je i osnova obveznih osobnih osiguranja koje se financiraju plaćanjem doprinosa. Osnovice i stope doprinosa propisane su Zakonom o doprinosima prema kojemu se osnovice na koje se plaćaju doprinosi, kako je već prethodno navedeno, usklađuju za svaku kalendarsku godinu prema prosječnoj isplaćenoj mjesečnoj bruto-plaći radnicima kod pravnih osoba u razdoblju siječanj – kolovoz prethodne godine. Primjenom propisanih faktora na tu se plaću utvrđuju osnovice za svaku djelatnost prema kojoj fizičke osobe stječu status obveznog osiguranika u mirovinskom i u zdravstvenom osiguranju. Osnovica za obrtnike obveznike poreza na dohodak utvrđuje se primjenom faktora 0,65, za osobe koje obavljaju poljoprivrednu djelatnost primjenjuje se faktor 0,55, a za ostala samostalna profesionalna zanimanja primjenjuje se faktor 1,1.

Stoga, kada obveznici poreza na dobitak promijene način oporezivanja s poreza na dobitak na porez na dohodak, mijenja se i osnovica za doprinose. Prosječno isplaćena plaća u razdoblju siječanj – kolovoz u 2023. godini iznosila je 1.560,00 € pa će za 2024. godinu, počinjući od doprinosa za siječanj 2024. godine koji se budu plaćali najkasnije do 15. veljače 2024. godine, osnovica za doprinose iznositi za:

- obrtnike 1.014,00 € (1.560,00 x 0,65)
- osobe koje obavljaju djelatnost poljoprivrede 858,00 € (1.560,00 x 0,55)
- obrtnike i osobe koje obavljaju poljoprivrednu djelatnost koje plaćaju porez paušalno 592,80 € (1.560,00 x 0,38).

Stope doprinosa po kojima se obračunavaju doprinosi nisu promijenjene.



Dr. sc. Đurđica JURIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač.

UDK 657.2

Poslovanje obrtnika u trgovini na veliko

Bilježnje poslovnih događaja obrtnika – obveznika poreza na dohodak koji istodobno obračunavaju PDV-a prema naplaćenim naknadama, postaje iznimno zahtjevno. Primjena načela blagajne povoljna je za obrtnike jer obveza za PDV nastaje tek kada je kupac podmirio račun odnosno pretporez tek kada su podmireni ulazni računi na temelju kojih postoji pravo priznavanja pretporeza. Međutim, praćenje novčanog toka u poreznim evidencijama u području PDV-a i poreza na dohodak čini se složenijim u odnosu na knjiženje poslovnih događaja kod poduzetnika koji primjenjuju Zakon o računovodstvu. U ovom članku detaljnije pojašnjavamo poslovanje obrtnika koji obavljaju trgovinu na veliko, i to s motrišta poreznih propisa, ali i primjene Zakona o trgovini.

1. UVJETI ZA OBAVLJANJE DJELATNOSTI TRGOVINE

Zakon o trgovini (Nar. nov., br. 87/08. do 33/23.) definira trgovca kao pravnu ili fizičku osobu registriranu za obavljanje kupnje i prodaje robe i/ili pružanja usluga u trgovini. Prema tome, u ulozu trgovca može se javiti i obrtnik koji prodaje robu u trgovini na veliko, trgovini na malo ili obavlja posredovanje u trgovini.

Članak 7. spomenutog Zakona definira **trgovinu na veliko** kao kupnju robe radi daljnje prodaje profesionalnim korisnicima, odnosno drugim pravnim ili fizičkim osobama koje obavljaju neku registriranu ili zakonom određenu djelatnost. Trgovina na veliko obavlja se u prodajnim objektima – ako su za takav način prodaje ispunjeni uvjeti propisani Zakonom o trgovini i drugim propisima. Može se obavljati i na tržnicama na veliko.

Za razliku od toga, **trgovina na malo** predstavlja kupnju robe radi daljnje prodaje potrošačima za osobnu uporabu ili uporabu u kućanstvu, kao i profesionalnim korisnicima ako za tu prodaju nije potrebno ispunjavanje dodatnih minimalnih tehničkih i drugih uvjeta propisanih posebnim propisima.

Osim trgovaca, djelatnost trgovine prema čl. 5., t. 4. Zakona o trgovini mogu obavljati:

- a) nositelj i/ili član obiteljskoga poljoprivrednoga gospodarstva upisan u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava u skladu s posebnim propisima, kada svoje poljoprivredne proizvode prodaje na

malo izvan prodavaonica (na štandovima i klupama na tržnicama, na štandovima i klupama unutar trgovačkih centara i ustanova, putem kioska, pokretnom prodajom, putem automata, prodajom na daljinu, u proizvodnim objektima OPG-a i u proizvodnim objektima pravnih i fizički osoba koje posjeduju povlasticu za akvakulturu ili povlasticu za uzgoj riba i drugih morskih organizama) te kada svoje proizvode prodaje na veliko na tržnicama na veliko.

- b) pravna ili fizička osoba koja nema obvezu upisa u Upisnik dobavljača sadnog materijala u skladu s posebnim propisima, kad poljoprivredni sadni materijal prodaje na malo izvan prodavaonica (na štandovima i klupama na tržnicama, na štandovima i klupama izvan tržnica, pokretnom prodajom, u proizvodnim objektima OPG-a te u prostorima kulturnih, sakralnih, obrazovno-pedagoških, sportskih, znanstvenih i drugih javnih ustanova, prostorima koji su proglašeni zaštićenim područjem prirode u skladu s posebnim propisima te u veleprodaji na tržnicama na veliko.
- c) pravna ili fizička osoba koja posjeduje povlasticu za gospodarski ribolov na moru, povlasticu za gospodarski ribolov na slatkim vodama, povlasticu za uzgoj riba i drugih morskih organizama i povlasticu za akvakulturu, kada ribe i druge morske organizme prodaje na malo (izvan prodavaonica

na štandovima i klupama na tržnicama, putem kioska, pokretnom prodajom, u proizvodnim objektima OPG-a i u spremištima, trapilištima i sl. koja prodaju poljoprivredni sadni materijal) te kao veleprodaja na tržnicama na veliko ribom.

- d) pravna ili fizička osoba upisana u Upisnik šumoposjednika, kad šumske proizvode prodaje na malo izvan prodavaonica (na štandovima i klupama na tržnicama, na štandovima i klupama izvan tržnica, pokretnom prodajom i u proizvodnim objektima OPG-a), na dražbama te u veleprodaji na tržnicama na veliko i putem drugih oblika trgovine na veliko u organizaciji strukovnih institucija i/ili savjetodavnih službi ministarstva nadležnog za poslove šumarstva sukladno odredbama posebnih propisa.
- e) pravna ili fizička osoba registrirana za obavljanje proizvodne djelatnosti, kad svoje proizvode prodaje na malo.
- f) pravne osobe (udruge, zadruge, ustanove i sl.) koje prema posebnim propisima radi ostvarivanja svojih ciljeva, a sukladno odredbama statuta ili drugih općih akata, svoje proizvode prodaju na malo izvan prodavaonica na način iz čl. 10., st. 1. podstavka 2., 3., 4., 9. i 13. Zakona o trgovini.

Kao što je prethodno spomenuto, **djelatnost trgovine može se obavljati kao trgovina na veliko i trgovina na malo** (čl. 3., st. 2. Zakona o trgovini). Pritom je zanimljivo spomenuti kako se prodaja robe u tranzitu više ne smatra jednim od oblika trgovine na veliko pa stoga nije predmet Zakona o trgovini.

Za otvaranje obrta registriranog za obavljanje djelatnosti trgovine na veliko i/ili malo, obrtnik treba imati najmanje završenu srednju školu u trogodišnjem trajanju. Navedeno proizlazi čl. 15. Zakona o trgovini: ... *osobe koje su zaposlene u trgovačkom društvu ili obrtu registriranom za obavljanje djelatnosti trgovine na radnom mjestu prodavača ili trgovačkog poslovođe, moraju imati najmanje završeno srednje obrazovanje u trogodišnjem trajanju.* Ovo je posebno važno zbog činjenice da se u praksi još u vijek susrećemo s pogrešnim mišljenjem kako obrt iz djelatnosti trgovine – za razliku od trgovačkog društva, može otvoriti samo osoba koja ima odgovarajuću stručnu spremu odnosno osposobljavanje za trgovačko poslovanje i poznavanje robe. Podsjećamo kako je na temelju čl. 22. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o trgovini (Nar. nov., br. 114/11.) još 15. listopada 2011. godine stavljen izvan snage popis vezanih i povlaštenih obrta prema *Pravilniku o vezanim i povlaštenim obrtima i načinu izdavanja povlastice* (Nar. nov., br. 42/08.) u dijelu koji se odnosi na stručnu spremu pod G – trgovina na veliko i malo.

U skladu s čl. 12., st. 1. Zakona o trgovini, za obavljanje trgovine moraju biti ispunjeni sljedeći uvjeti:

- a) minimalni tehnički uvjeti kojima moraju udovoljavati prodajni objekti, oprema i sredstva pomoću kojih se obavlja trgovina te drugi uvjeti propisani posebnim propisom s obzirom na oblik i način obavljanja trgovine. U ovome trenutku još je uvijek na snazi „stari“ *Pravilnik o minimalno tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim*

objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonice (Nar. nov., br. 66/09. – 108/14.)

- b) opći sanitarni i zdravstveni uvjeti i uvjeti sukladni propisima o hrani kojima moraju udovoljavati prodajni objekti, oprema, sredstva i osobe koje neposredno posluju s robom, koja može utjecati na zdravlje ljudi, sukladno posebnim propisima.

Pod „prodajnim objektom“ Zakon o trgovini razumijeva prodavaonicu, skladište, tržnicu na veliko, tržnicu na malo ili drugi oblik prodaje robe izvan prodavaonice. Skladište može biti otvoreno, natkriveno ili zatvoreno a namijenjeno je za smještaj i čuvanje robe te za obavljanje ostalih aktivnosti skladištenja.

Zahtjev za izdavanje rješenja o ispunjavanju uvjeta za obavljanje djelatnosti trgovine podnosi se nadležnom upravnom tijelu županije, odnosno Grada Zagreba, u čijem je djelokrugu obavljanje povjerenih poslova državne uprave koji se odnose na gospodarstvo prema mjestu gdje se nalazi prodajni objekt i mora sadržavati sljedeće podatke i dokaze:

- o pravu korištenja poslovnog prostora,
- da prodajni objekt ispunjava uvjete propisane Zakonom o trgovini i propisima donesenim na temelju njega.

Obrtnik ne može započeti obavljati djelatnost trgovine prije nego li dobije rješenje.

2. POSLOVNE KNJIGE I POREZNE EVIDENCIJE KOJE VODE OBRTNICI – TRGOVCI

Obavljajući registriranu djelatnost trgovine, obrtnici – obveznici poreza na dohodak kojeg utvrđuju kao razliku između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka u poreznom razdoblju, vode poslovne knjige prema *Zakonu o porezu na dohodak* (Nar. nov., br. 115/16. do 114/23.) i *Pravilniku o porezu na dohodak* (Nar. nov., br. 10/17. do 1/23.). Ako su pritom i obveznici poreza na dodanu vrijednost, obvezni su voditi porezne evidencije sukladno odredbama *Zakona o PDV-u* (Nar. nov., br. 73/13. do 114/23.) i *Pravilnika o PDV-u* (Nar. nov., br. 79/13. do 43/23.). **Primitci i izdatci utvrđuju se primjenom načela blagajne** (čl. 11., st. 3. Zakona o porezu na dohodak). Radi evidencije poslovnih događaja nastalih u svezi s obavljanjem trgovine na veliko, odnosno utvrđivanja poslovnih primitaka i izdataka u svezi s cjelokupnim poslovanjem obrta te podataka potrebnih za evidenciju poreza na dodanu vrijednost, trgovački obrt koji je ujedno i obveznik PDV-a vodi poslovne knjige i porezne evidencije prema propisima koji uređuju područje poreza na dohodak i PDV-a kao što je to prikazano na slici br. 1.

Slika 1. Poslovne knjige i porezne evidencije

Prema Zakonu i Pravilniku o porezu na dohodak	Prema Zakonu i Pravilniku o PDV-u
▪ Knjiga primitaka i izdataka	▪ Knjiga ulaznih računa (U-RA)
▪ Knjiga prometa	▪ Knjiga Izlaznih računa (I-RA)
▪ Popis dugotrajne imovine (ako posjeduje dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu)	▪ Posebne porezne evidencije
▪ Evidencija o tražbinama i obvezama (ako ne vodi Knjige U-RA i Knjigu I-RA)	

Iako Pravilnikom o porezu na dohodak nije izravno propisano vođenje operativne evidencije o vrsti, količini i vrijednosti trgovačke robe, ona je obrtniku potrebna u svrhu sučeljavanja primitaka s izdancima nastalim u svezi s trgovačkom robom – posebice kada se oni odnose na popisne razlike, izuzimanje robe za potrebe vlasnika obrta, reprezentaciju, promidžbu i dr. **Stoga se obrtnicima – veletrgovcima preporučuje vođenje analitičke evidencije trgovačke robe po vrsti, količini i vrijednosti kakvu pravne osobe rabe u svom robnom knjigovodstvu.** Podatci o vrsti i količini trgovačke robe bitni su kod utvrđivanja popisnih razlika, jer dopušteni normativ gubitka u *Odluci o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini* (Nar. nov., br. 101/04.) izražen je u postotcima od količine prodane robe u obračunskom razdoblju. Prema tome, trgovci koji ne osiguravaju podatke o prodanim količinama robe, nisu u mogućnosti primjenjivati stope koje su dopustive odlukom Hrvatske obrtničke komore.

Obrtnici koji nisu obveznici PDV-a pa stoga ne vode Knjige U-RA i I-RA, obvezni su prema čl. 34., st. 2. Zakona o porezu na dohodak i čl. 43. Pravilnika o porezu na dohodak voditi Evidenciju o tražbinama i obvezama u koju bilježe izdane i primljene negotivinske račune. Ovu evidenciju mogu voditi i obrtnici – obveznici PDV-a koji primjenjuju postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama ako u Knjizi U-RA i Knjizi I-RA u dodanom stupcu ne osiguravaju podatke o plaćanju odnosno naplati računa. Ili ako ne vode dvije odvojene knjige U-RA (odnosno knjige I-RA) od kojih je jedna za neplaćene račune, a druga za plaćene račune. Naime, **ovi porezni obveznici u skladu s čl. 125. i. st. 4. Zakona o PDV-u, imaju pravo na priznavanje pretporeza u trenutku kada su isporučitelju platili račun za isporučena dobra ili obavljene usluge.** Podsjećamo, porezni obveznici trebaju elektroničkim putem Poreznoj upravi zajedno s Obrascem PDV dostaviti i Knjigu U-RA iz koje će biti vidljiva svota pretporeza koja se priznaje, a ona se odnosi samo na pretporez po ulaznim računima koji su plaćeni. **Poreznom obvezniku koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama i obveza obračuna PDV-a nastaje na dan naplate računa (čl. 125. i. st. 3. Zakona o PDV-u).** Kada je riječ o izdanim računima (s naznakom „*Obračun PDV-a prema naplaćenim naknadama*“), obrtnik može odmah sve izdane račune kronološkim redom unositi u Knjigu I-RA i na kraju obračunskog razdoblja osigurati podatke o tome koji su od tih računa naplaćeni ili voditi dvije odvojene knjige I-RA. U tom slučaju ne postoji obveza vođenja Evidencije o tražbinama i obvezama.

Za potrebe porezne evidencije osim redovitih knjiga U-RA i I-RA potrebno je voditi i posebne evidencije u skladu s čl. 163., st. 4. Pravilnika o PDV-u, i to: evidenciju o PDV-u plaćenom pri uvozu, evidenciju za stjecanje dobara / usluga iz drugi država članica EU-a, evidenciju za stjecanje dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH te evidenciju o primljenim isporukama na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze prema čl. 75., st. 2. i 3. Zakona o PDV-u. Ove se evidencije obrtnici vode ovisno o nastalim poslovnim događajima vezanih za nabavu i prodaju robe, ali i svoje cjelokupno poslovanje.

3. NABAVA TRGOVAČKE ROBE

Izdatke u vezi s nabavom robe obrtnik evidentira u Knjizi primitaka i izdataka (dalje: KPI) po načelu blagajne u skladu s čl. 11. Pravilnika o porezu na dohodak. Nastale i dospjele obveze za kupljenu robu i obavljene usluge nisu izdatci. Izdatci nastaju u trenutku plaćanja tih obveza, a to je trenutak kada banka izvrši primljeni nalog za plaćanje. Kod plaćanja mjenicom izdatak nastaje prijenosom ili naplatom mjenice, a kod plaćanja kreditnom karticom izdatak nastaje plaćanjem izdavatelju kreditne kartice s transakcijskog računa. Kod obračunskih plaćanja poput prijebaja, cesije i asignacije, trenutkom plaćanja smatra se trenutak kada su se stekli propisani uvjeti (potpisani odgovarajući ugovor ili druge isprave). Iako je to danas rijetko, kada bi obrtnik svoju obvezu podmirio čekom – izdatak bi nastao u trenutku predaje čeka na naplatu.

Elementi koji čine nabavnu vrijednost trgovačke robe nisu u KPI objedinjeni, kao što je to slučaj kod obveznika poreza na dobitak, već su „razbacani“ prema datumima plaćanja pojedinih računa u vezi s nabavom (dobavljaču, špediteru, prijevozniku i dr.). Neovisno o tome obavlja li veleprodaju ili maloprodaju, **trgovac mora nadležnom inspektor osigurati podatke o stanju robe u prodajnom objektu na temelju pisanih isprava ili elektroničkog zapisa o nastalom poslovnim događaju iz kojih se može spoznati poslovni događaj.** Navedeno proizlazi iz čl. 16. 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 – ako do nje dođe,
- zaduženju za vlastitu robu.

U prodajnom objektu gdje se obavlja trgovina na veliko koristi se skladišna primka sastavljena na temelju podataka iz otpremnice koju je dobavljač dostavio uz robu ili iz jedinstvenog dokumenta „račun / otpremnica“. Unatoč tome što Zakon o trgovini izričkom ne propisuje sastavljanje kalkulacije nabavne cijene trgovačke robe kao posebne knjigovodstvene isprave, smatramo da je kalkulacija potrebna i kod veleprodaje jer obuhvaća sve troškove u vezi s nabavom određene robe i trgovcu daje podatak o njezinoj nabavnoj cijeni robe. Sučeljavanjem nabavne i prodajne cijene trgovac može točno utvrditi ostvarenu razliku u cijeni.

Kalkulacija je posebno važna kada trgovac utvrđuje prodajnu cijenu na temelju unaprijed utvrđenog postotka razlike u cijeni (kod maloprodaje riječ je o marži) koji primjenjuje na nabavnu cijenu robe te nabavna cijena uvećana za razliku u cijeni (maržu) predstavlja prodajnu cijenu robe na koju se obračunava PDV.

Trogodišnji stručni studij za računovodstvo i financije.
Veleučilište RRiF

Slika 2. Elementi kalkulacije nabavne i prodajne cijene robe trgovačke robe

1.	Neto fakturna cijena
2.	Ovisni troškovi nabave (prijevoz, pretovar, osiguranje robe na putu, špediter itd.)
3.	Carina i druge uvozne pristojbe
4.	Posebni porezi (trošarine)
I.	NABAVNA CIJENA
5.	Razlika u cijeni
II.	PRODAJNA CIJENA BEZ PDV-a
6.	PDV (25 % ili 13 % ili 5 %)
III.	PRODAJNA CIJENA S PDV-om

Jednako kao i kod obveznika poreza na dobitak, i kod obrtnika – „dohodaša“ koji obavljaju isključivo trgovinu na veliko bitno je osigurati podatke o vrsti, količini i vrijednosti robe. Oni su nužni za praćenje stanja zaliha robe tijekom godine, a posebno su važni kod inventure i utvrđivanja inventurnih razlika. Stoga je uputno prilikom zaprimanja robe u prodajni objekt tj. na veleprodajno skladište, sastaviti kalkulaciju i podatke o vrsti, količini, nabavnoj i prodajnoj cijeni trgovačke robe evidentirati u „robne kartice“, neovisno o tome jesu li računi u svezi s nabavom robe plaćeni. Za razliku od Knjige primitaka i izdataka koja se vodi po načelu blagajne, podatci iz „robnih kartica“ govore o tome koja se roba nalazi na skladištu, u kojoj količini i koja je njezina nabavna (i prodajna) cijena.

Obrtnik – veletrgovac nabavlja robu na domaćem tržištu od proizvođača, uvoznika ili drugih trgovaca na veliko, uvozi je iz trećih zemalja ili je stječe od inozemnih dobavljača – poreznih obveznika iz drugih država članica EU-a. Kod nabave robe od tuzemnih dobavljača – obveznika PDV-a, obrtnici koji primjenjuju postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, pretporez po ulaznim računima priznat će tek kada podmire račun dobavljaču (čl. 125. i, st. 4. Zakona o PDV-u). Pritom plaćanje može biti bezgotovinsko (putem transakcijskog računa), obračunsko (kompenzacija, cesija, asignacija ili preuzimanje duga) ili gotovinsko.

Prema čl. 28., st. 3. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12. – 114/23.) obveznik fiskalizacije može u gotovini plaćati drugom obvezniku fiskalizacije za nabavu proizvoda i usluga do 663,61 € po jednom računu (od 1. 1. 2024. godine to iznosi 700,00 € po jednom računu).

Kod nabave robe od inozemnih dobavljača – poreznih obveznika iz drugih država članica EU-a (stjecanje dobara), obrtnik koji inače primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama – u ovom slučaju to NE može primijeniti (čl. 125. j. Zakona o PDV-u). Oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja robe, neovisno o tome je li račun ino-dobavljaču plaćen ili nije te u razdoblju oporezivanja stjecatelj evidentira obvezu za PDV i pretporez. Kod stjecanja dobara unutar EU-a obveza za obračun PDV-a nastaje u trenutku izdavanja računa ili najkasnije petnaestog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojemu je nastao oporezivi događaj za isporuke dobara ako račun do tada nije izdan od strane dobavljača (čl.

31., st. 2. Zakona o PDV-u). Prema čl. 36., st. 2. Zakona o PDV-u, račune u stranoj valuti (npr. češkim krunama, švedskim krunama itd.) treba preračunati u eure primjenom srednjeg tečaja HNB-a na dan nastanka obveze obračuna PDV-a, a to je datum računa. Ako nije primljen račun, PDV se obračunava najkasnije 15-og dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je nastala oporeziva isporuka dobara. U vezi sa stjecanjem dobara u skladu s čl. 163. st. 4. Pravilnika o PDV-u, porezni obveznici vode posebnu evidenciju: „**Evidenciju za stjecanje dobara iz EU.**“ Podatak o vrijednosti stečenih dobara iz EU-a koja podliježu oporezivanju u RH unosi se u stupac 11 „**Prijave za stjecanje dobara i usluga iz drugih država članica EU**“ (Obrazac PDV-S) zbirno po svakom isporučitelju – poreznom obvezniku iz druge države članice EU-a.

Kada je riječ o uvozu robe iz trećih zemalja, u skladu s čl. 32. st. 1. Zakona o PDV-u, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku uvoza. PDV obračunava carina na osnovicu koju čini carinska vrijednost utvrđena prema carinskim propisima (čl. 35. Zakona o PDV-u). Ona se utvrđuje tako da se vrijednost uvezene robe prema carinskim propisima uveća za carinu i posebne poreze (ako je propisana za ova dobra), carinske pristojbe i druga davanja koja se plaćaju pri uvozu. Obrtnik – obveznik PDV-a koji PDV plaća po naplaćenim naknadama, obračunan PDV pri uvozu robe priznaje kao pretporez u razdoblju kada je PDV platio – a to treba biti u roku za plaćanje uvoznih davanja u skladu s carinskim propisima. Plaćeni PDV unosi se na red. br. III.14. Obrasca PDV.

Praktični primjer nabave robe nalazi se u toč. 7.

4. PREDUJMOVI

4.1. PRIMLJENI PREDUJMOVI ZA ROBU

Prema čl. 11., st. 9. *Pravilnika o porezu na dohodak, primljeni predujmovi za obrtnika predstavljaju primitak koji se unosi u KPI.* Za primljeni predujam u vezi s budućom isporukom robe u tuzemstvu, obrtnik – porezni obveznik treba u svrhu obračuna PDV-a ispostaviti „**račun za predujam**“ uplatitelju predujma – „budućem kupcu“. Navedeno proizlazi iz čl. 78., t. 1., t. 4. Zakona o PDV-u. Račun za predujam koji obrtnik – veletrgovac ispostavlja treba sadržavati sve elemente propisane u čl. 79., st. 1. Zakona o PDV-u, osim podatka o količini. Račun za predujam ne može se izdati kao pojednostavljeni račun. Kada je riječ o obrtnicima koji primjenjuju postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama – i na računima za predujam trebaju stavljati napomenu „*Obračun PDV-a prema naplaćenoj naknadi*“. Podsjećamo, prema čl. 30., st. 5. Zakona o PDV-u, za **primljene predujmove obveza obračuna PDV-a na primljenu svotu nastaje u trenutku primitka predujma.** Svota PDV-a izračunava se primjenom preračunane stope PDV-a (za 25 % – 20 %, za 13 % – 11,5044 % i za 5 % – 4,7619 %) iz svote primljenog predujma. Izdani račun za predujam evidentira se u Knjizi I-RA.

Za isporuku robe obrtnik izdaje „redoviti račun“ u kojemu zaračunava cjelokupnu isporuku robe, a zatim na tom računu navodi svotu primljenog predujma i broj računa za predujam te u skladu s čl. 159., st. 2. Pravilnika o PDV-u, smanjuje poreznu osnovicu

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

i PDV obračunan na primljeni predujam. Prema tome, prodavatelj NE izdaje storno računa za predujam već predujam obračunava na računu za isporuku robe. Navedeno potvrđuje i mišljenje Ministarstva financija od 3. travnja 2014. godine (KLASA: 410-19/13-01/342): „... Iz navedenog proizlazi da porezni obveznik koji za primljeni predujam izda račun mora za isporučena dobra ili obavljene usluge izdati novi račun u kojem će od obračunanog PDV-a umanjiti PDV koji je obračunan na primljeni predujam, te sukladno navedenom neće stornirati račun za predujam.“

Račun za predujam NE treba se ispostaviti ako se račun za obavljenju isporuku robe u tuzemstvu ispostavi do roka za podnošenje prijave PDV-a za razdoblje oporezivanja u kojem je predujam primljen. Primjerice, predujam je primljen 16. listopada, a račun za isporučenu robu izdan je 3. studenoga – u tom slučaju obrtnik nije trebao izdati račun za predujam jer je rok za predaju Obrasca PDV 20. studenoga.

Primjer 1. Primljeni predujam za robu

Obrt je 6. 10. 2023. na transakcijski račun primio uplatu predujma u svoti od 1.200,00 € od trgovačkog društva „MM“ d.o.o. iz Zagreba za buduću isporuku uredskih stolova „Aures“. Za primljeni predujam obrt je 6. 10. 2023. ispostavio račun br. 51-2-1.

Obračun PDV-a iz primljenog predujma:
 $1.200,00 \text{ €} \times 20 \% = 240,00 \text{ €}$

Dana 23. 11. 2023. kupcu „MM“ d.o.o. isporučeno je 10 uredskih stolova „Aures“ po prodajnoj cijeni od 250,00 € / kom. Račun/otpremnica br. 114-1-1 od 24. 11. 2023. glasi na 3.125,00 € (vrijednost isporuke 2.500,00 + 25 % PDV-a 625,00). Kupac je 30. 11. 2023. podmirio razliku po računu u svoti od 1.925,00 €.

Slika 4. Račun za isporuku robe i obračun predujma

Trgovački obrt „MAK“		„MM“ d.o.o.		
vl. Toni Mak		Putić 7		
Zagreb, Ilica 665		10 000 Zagreb		
OIB: 25874136977		OIB: 12345678911		
Račun / Otpremnica br. 114-1-1		Datum izdavanja računa: 24. 11. 2023.		
		Datum isporuke: 23. 11. 2023.		
		Vrijeme izdavanja: 11:00		
Način plaćanja: transakcijski račun				
Dospijeće: 30 dana				
Red. br.	Trgovački naziv	Količina	Jedinična cijena u € (bez PDV-a)	Svota u € (bez PDV-a)
1.	Uredski stolovi „Aures“	10	250,00	2.500,00
Ukupno bez PDV-a:				2.500,00
PDV 25 %				625,00
Sveukupno:				3.125,00
Primljeni predujam – Račun za predujam br. 51-2-1				1.200,00
Porezna osnovica iz predujma				960,00
PDV iz predujma 25 %				240,00
Razlika PDV-a 25 %				385,00
Razlika za plaćanje po ovom računu				1.925,00
„Obračun PDV-a prema naplaćenju naknadi“				
Oznaka operatera: Ana Mrak			Račun sastavio: Ivan Ivić	
Transakcijski račun (IBAN) HR76239000311100359884, MB Banka d.d.				

Iz primjera je razvidno kako se primljeni predujam evidentira u KPI (Slika 6.) kao poslovni primitak na temelju izvatka s transakcijskog računa, a zatim se u primitak evidentira i naplaćena razlika po računu za isporučenu robu.

Kada obrtnik – porezni obveznik primi predujam od inozemnog kupca - poreznog obveznika iz druge države članice EU-a na ime isporuke robe unutar EU-a prema uvjetima iz čl. 41., Zakona o PDV-u, NE nastaje obveza obračuna PDV-a za primljeni predujam. To proizlazi iz čl. 38., st. 2. Pravilnika o PDV-u. Za primljeni predujam od inozemnog kupca obrtnik NE treba ispostaviti račun. Navedeno potvrđuje i Ministarstvo financija svojim stajalištem od 28. listopada 2013. godine (KLASA: 410-01/13-01/2851): „Iz odredbi Zakona proizlazi da se na primljene predujmove od inozemnih kupaca ne trebaju izdavati računi, obzirom da je u članku 79. Zakona izričito navedeno u kojim slučajevima se izdaje račun za predujam.“

Obveza za PDV ne nastaje niti u slučaju kada obrtnik – porezni obveznik primi predujam od inozemnog kupca iz treće zemlje u vezi s izvozom robe (čl. 39. Pravilnika o PDV-u). Ne treba niti izdati račun za predujam koji se odnosi na izvozu isporuku.

Slika 3. Račun za predujam

Trgovački obrt „MAK“		„MM“ d.o.o.		
vl. Toni Mak		Putić 7		
Zagreb, Ilica 665		10 000 Zagreb		
OIB: 25874136977		OIB: 12345678911		
Račun za predujam br. 51-2-1		Datum izdavanja računa: 6. 10. 2023.		
		Datum primitka predujma: 6. 10. 2023.		
		Vrijeme izdavanja: 15:30		
Način plaćanja: transakcijski račun				
Red. br.	Trgovački naziv	Količina	Jedinična cijena u € (bez PDV-a)	Svota u € (bez PDV-a)
1.	Predujam za uredske stolove „Aures“		960,00	960,00
Ukupno bez PDV-a:				960,00
PDV 25 %				240,00
Sveukupno:				1.200,00
„Obračun PDV-a prema naplaćenju naknadi“				
Oznaka operatera: Ana Mrak			Račun sastavio: Ivan Ivić	
Transakcijski račun (IBAN) HR76239000311100359884, MB Banka d.d.				

Slika 5. Knjiga I-RA

Obrazac I-RA

KNJIGA IZDANIH (IZLAZNIH) RAČUNA												
RED. BR.	RAČUN		KUPAC (PRIMATELJ DOBRA ILI USLUGA)		IZNOS (S PDV-om)	OPOREZIVO						PODATCI O PLAĆANJU
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE/ PREBIVALIŠTE ILI UOBIČAJENO BORAVIŠTE	(PDV ID. BR./OIB)		5 %		13 %		25 %		
						OSNOVICA	POREZ	OSNOVICA	POREZ	OSNOVICA	POREZ	
1	2	3	4	5	6	18	19	20	21	22	23	24
201	51-2-1	6.10.23.	„MM“ d.o.o.	12345678911	1.200,00					960,00	240,00	Predujam 6.10.2023.
220	114-1-1	24.11.23.	„MM“ d.o.o.	12345678911	3.125,00					2.500,00	625,00	Plaćeno predujmom a razlika 30.11.23.
221	51-2-1	6.10.23.	„MM“ d.o.o.	12345678911	-1.200,00					-960,00	-240,00	Starno predujma

Slika 6. Knjiga primitaka i izdataka

Obrazac KPI

KNJIGA PRIMITAKA I IZDATAKA								
R. br.	NADNEVAK PRIMITKA/IZDATKA	BROJ TEMELJ-NICE	OPIS ISPRAVA	PRIMITCI			PDV U PRIMITCIMA	UKUPNI PRIMITCI
				U GOTOVINI	NA ŽIRORAČUN	U NARAVI		
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (5+6+7-8)
107	6.10.2023.	107	Izv. Primljeni predujam		1.200,00		240,00	960,00
119	30.11.2023.	119	Izv. Razlika po rm.114-1-1		1.925,00		385,00	1.540,00

4.2. DANI PREDUJMOVI ZA ROBU

Prema čl. 11., st. 12. *Pravilnika o porezu na dohodak*, izdatcima se smatraju i predujmovi dani dobavljaču za neisporučenu robu. Oni se u KPI evidentiraju na temelju izvataka s transakcijskog računa. Pravo na pretporez na temelju plaćenog predujma stječe se za predujmove dane tuzemnim poreznim obveznicima i to tek kada je od primatelja predujma primljen račun za predujam (čl. 60., st. 1., t.f Zakona o PDV-u). Ovaj račun unosi se u Knjigu U-RA.

Za predujmove dane inozemnim dobavljačima, neovisno o tome hoće li u budućnosti biti riječ o stjecanju dobara ili uvozu robe, ne može se priznati pretporez. Inozemni dobavljači za primljene predujmove u pravilu ne ispostavljaju račune.

Primjer danog predujma za robu nalazi se u toč. 6.

5. PRODAJA ROBE NA VELIKO

Prodaja robe na veliko nije namijenjena krajnjim potrošačima za njihovu osobnu potrošnju već se u ulozu kupaca javljaju druge pravne i fizičke osobe koje obavljaju registriranu djelatnost. Kod prodaje robe na veliko obrtnik – obveznik PDV-a ispostavlja račun koji sadrži elemente prema čl. 79. Zakona o PDV-u i čl. 9. Zakona o fiskalizaciji. Obrtnik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama na svojim računima treba navoditi klauzulu „*Obračun PDV-a prema naplaćenju naknadi*“.

Prema čl. 11., st. 8. *Pravilnika o porezu na dohodak*, potraživanja za prodanu robu postaju primitkom u trenutku naplate – u gotovini ili doznakom novčanih sredstava na transakcijski račun obrtnika. Kod naplate putem prijeboja, asignacije ili cesije primitak nastaje u trenutku kada su se stekli propisani uvjeti, tj. kada je potpisan odgovarajući ugovor ili druga isprava. Kod plaćanja mjenicom primitak nastaje naplatom ili prijenosom (indosiranjem) mjenice, a kod plaćanja čekom – kada je ček primljen u banku na naplatu.

Kod prodaje robe obrtniku – poreznom obvezniku koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama obveza obračuna PDV-a nastaje na dan naplate računa (čl. 125. i. st. 3. Zakona o PDV-u), a kada dolazi do trenutka naplate – čl. 193.d *Pravilnika o PDV-u* to tumači na isti način kao i čl. 11., st. 8. *Pravilnika o porezu na dohodak*.

Ako se kupcu zbog kašnjenja plaćanja obračunavaju zatezne kamate, naplaćene zatezne kamate smatraju se poslovnim primitkom (čl. 34., st. 1., t. 4. *Pravilnika o porezu na dohodak*). Ove kamate do visine propisane zatezne kamate zajedno s troškovima opomena predstavljaju odštetu i ne podliježu PDV-u (čl. 25., st. 5. *Pravilnika o PDV-u*).

6. POPUSTI KOD OBRTNIKA VELETRGOVCA

Kod popusta koje obrtnik odobri kupcu u trenutku isporuke odnosno izdavanja računa i koji na temelju čl. 33., st. 3. *Zakona o PDV-u* ne ulaze u poreznu osnovicu, u Knjigu I-RA i u KPI unosi se svota naplaćenog računa umanjena za odobreni popust. To znači da će odobreni popust biti vidljiv samo na ispostavljenim računima, ali ne i u poslovnim knjigama obrtnika.

Naknadno odobreni popusti (npr. naknadno odobreni rabat, super-rabati, bonifikacija i sl.) odnose se na već prije ispostavljeni račun i obavljenju isporuku. Prodavatelj ispostavlja tuzemnom kupcu pisano **Odobrenje za naknadni popust**, pozivajući se pritom

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

na prvotno izdani račun (ili račune) na temelju kojeg se kupcu odobrava naknadni popust. **Odobrenje treba sadržavati sve elemente računa** prema čl. 79. st. 1. *Zakona o PDV-u* i čl. 9. *Zakona o fiskalizaciji u prometu s gotovinom jer računom se smatra svaka isprava ili obavijest koja mijenja prvobitni račun i koja se izričito i nedvojbeno odnosi na njega* (čl. 78. st. 8. *Zakona o PDV-u*). Prema tome, Odobrenje sadržava svotu odobrenog popusta i posljedično umanjenu svotu PDV-a. Umjesto uobičajenog „**Odobrenja za naknadni popust**“ koji dobavljač dostavlja kupcu, moguće je da kupac ispostavi svom dobavljaču „**Terćenje za naknadni popust**“. Riječ je o ispravi kojom kupac tereti dobavljača za svotu naknadnog popusta u skladu s prethodno sklopljenom ugovoru o prodaji u kojemu su navedeni uvjeti na temelju kojih kupac ostvaruje pravo na naknadni popust.

Kod naknadnog popusta odobrenog kupcu – tuzemnom poreznom obvezniku, obrtnik može umanjiti obvezu za PDV jedino ako je od kupca primio pisanu obavijest da je on u svojoj poreznoj evidenciji ispravio pretporez na temelju primljenog odobrenja za naknadni popust – kako to pripisuje čl. 33., st. 7. *Zakona o PDV-u*. **Izmjenom ovog članka Zakona o PDV-u** (objavljeno u Nar. nov., br. 114/23.), od 1. siječnja 2024. godine ova se odredba mijenja i prodavatelj – porezni obveznik trebat će obavijestiti kupca da je na temelju odobrenja za naknadni popust smanjio poreznu osnovicu i svotu PDV-a, a kupac će na temelju primljenog odobrenja i obavijesti u svojoj poreznoj evidenciji smanjiti pretporez. Kupac više neće imati obvezu dostavljati pisanu potvrdu o ispravku pretporeza. Navedeno se odnosi na račune koji su izdani od 1. siječnja 2024. godine.

Kako naknadni popust evidentirati u Knjizi I-RA kod obrtnika koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama? Ako obrtnik vodi samo jednu Knjigu I-RA u koju kronološkim redom unosi izdane račune, a u dodatnom stupcu „Napomena o plaćanju“ unosi datum kada je račun plaćen (i kada je nastala obveza za PDV), smatramo da u Knjigu I-RA prvo treba unijeti račun bez popusta. Odobrenje za naknadni popust unosi u Knjigu I-RA tek kada je od kupca primio pisanu obavijest da je on u svojoj poreznoj evidenciji umanjio pretporez.

Ako obrtnik sve izdane (bezgotovinske) račune prvo unosi u Evidenciju o tražbinama i obvezama, prethodno opisani postupak provodi u Knjizi I-RA u koju unosi samo naplaćene račune i to u razdoblju kada je kupac podmirio račun umanjen za popust – pod uvjetom da je od kupca primio pisanu obavijest o ispravku pretporeza. U KPI unosi se primitak u svoti koja je stvarno naplaćena od kupca.

Kada se popust odobrava kupcu nakon što je on podmirio račun – uz prethodno navedene ispravke, ispravak treba provesti i u KPI, i to na način da se za svotu popusta i posljedično smanjenu obvezu za PDV knjiži smanjenje poslovnog primitka i smanjenje obveze za PDV u trenutku kada je kupcu isplaćena (vraćena) odobrena bruto-svota popusta (ili je kompenzirana s obvezom prema njemu).

Kad naknadnog popusta koji je obrtnik primio od svog dobavljača nakon što mu je već platio račun za robu te knjižio poslovni izdatak u KPI i priznao

pretporez u Knjizi U-RA, obrtnik će za neto-svotu popusta u KPI stornirati izdatak i posljedično tome umanjiti pretporez (u KPI i u Knjizi U-RA) u trenutku kada je odobrenu bruto-svotu popusta dobavljač uplatio na njegov transakcijski račun (ili je naknadni popust kompenziran).

Navedeno vrijedi za popuste koji se odobravaju u istoj godini kada je bila i isporuka. U suprotnom se popust vraćen u novcu evidentira kao izdatak odnosno primitak na transakcijski račun obrtnika.

Primjer knjiženja popusta nalazi se u toč. 6.

Od 1. siječnja 2024. godine ispravak obveze za PDV i pretporeza na temelju naknadno odobrenih popusta bit će drukčiji. Naime, **izmjenom čl. 33., st. 7. Zakona o PDV-u, za naknadno odobreni popust, prodavatelj – porezni obveznik u svojoj poreznoj evidenciji smanjuje osnovicu i svotu PDV-a i o tome obavještava kupca, a kupac na temelju primljenog odobrenja i obavijesti u svojoj poreznoj evidenciji smanjuje pretporez. Pritom ne treba o tome obavijestiti svog dobavljača. Navedeni postupak primjenjuje se na naknadne popuste koji su odobreni za račune ispostavljene od 1. siječnja 2024. i nadalje.**

7. PRIMJER BILJEŽENJA POSLOVNIH DOGAĐAJA U TRGOVINI NA VELIKO

Obrt „Trgo“ čiji je vlasnik Ivan Ivić obveznik je poreza na dohodak i obavlja trgovinu na veliko. PDV obračunava prema naplaćenim naknadama. Tijekom studenoga i prosinca 2023. godine u svojim je poslovnim knjigama i poreznoj evidenciji zabilježio sljedeće poslovne događaje:

- 1) Dobavljač „Zagy“ d.o.o. isporučio je 1. 10. 2023. na skladište 60 kom računala „Dell – 1574“. Račun br. 198-1-1 od 2. 10. glasi na 52.500,00 € (vrijednost isporuke 42.000,00 € + 25 % PDV-a 10.500,00 €).
- 2) Račun br. 115-2-1 od 3. 10. prijevoznika „Obrt Markić“ za prijevoz robe od dobavljača do skladišta glasi na 225,00 € (usluga prijevoza 180,00 € + 25 % PDV-a 45,00 €).
- 3) Računala su 3. 10. uskladištena na veleprodajnom skladištu trgovca – obrtnika po nabavnoj cijeni od 703,00 €/kom (Primka br. 189). Prilikom zaprimanja robe sastavlja se kalkulacija veleprodajne cijene i formira cjenik robe.

Kalkulacija nabavne i prodajne cijene računala „Dell – 1574“:

Red. br.	Element kalkulacije	60 kom	1 kom
1.	Račun dobavljača za robu	42.000,00	700,00
2.	Ovisni troškovi nabave (prijevoz)	180,00	3,00
I.	NABAVNA CIJENA	42.180,00	703,00
3.	Razlika u cijeni	3.420,00	57,00
II.	PRODAJNA CIJENA BEZ PDV-a	45.600,00	760,00
4.	PDV (25 % ili 13 % ili 5 %)	11.400,00	190,00
III.	PRODAJNA CIJENA S PDV-om	57.000,00	950,00

- 4) Dana 6. 10. prodano je maloprodajnom lancu trgovina „Viki“ d.o.o. uz popust od 5 % 20 kom računala „Dell – 1574“ i 30 kom tipkovnica

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

- „Logitech X-2“ koje se nalaze na veleprodajnom skladištu i čija je prodajna cijena 45,00 €/kom. Ispostavljen je račun/otpremnica br. 97-1-1 (nalazi se u prilogu – slika 7).
- 5) Izvadak s transakcijskog računa br. 108 od 11. 10. (isplata 32.225,00 €; uplata 98,00 €)
 - ♦ plaćen je račun br. 115 prijevozniku Markiću 225,00 €
 - ♦ uplaćen je predujam dobavljaču „TT“ d.d. za zvučnike (roba) 2.000,00 €
 - ♦ djelomično je plaćen račun br. 198-1-1 dobavljaču „Zagy“ za robu 30.000,00 €
 - ♦ na temelju terećenja za obračunanu zakonsku zateznu kamatu po računu br. 45-1-1 od 4. 4. 2023. kupac „Trgo“ d.o.o. uplatio je zateznu kamatu od 98,00 €.
 - 6) „TT“ d.d. dostavio je račun za predujam za robu br. 212-2-2 od 16. 10. 23. na 2.000,00 € (osnovica za PDV 1.600,00 € + 25 % PDV-a 400,00 €).
 - 7) Naknadno je odobreno 2 % popusta kupcu „Red“ d.o.o. po računu br. 79-1-1 od 20. 8. 23. Račun za isporučenu robu glasio je na 8.200,00 €. Kupcu se dostavlja *Odobrenje br. 7-2-2* od 16. 10. 23. za naknadni popust od 164,00 €.
 - 8) Kupac „Red“ d.o.o. dostavio je 20. 10. 23. pisanu potvrdu da je u svojoj poreznoj evidenciji umanjio svotu pretporeza od 32,80 € u vezi s naknadnim popustom.
 - 9) Dana 25. 10. prodano je trgovačkom društvu „Mobi“ d.o.o. 30 kom računala „Dell – 1574“. Račun/otpremnica br. 98-1-1 glasi na 28.500,00 € (prodajna cijena 22.800,00 € + 25 % PDV-a 5.700,00 €).
 - 10) Dobavljač „Comp“ d.o.o. isporučio je 30. 10. 2023. na skladište 25 kom računala „Dell – 1574“. Račun br. 211-1-1 od 30.10. glasi na 21.565,50 € (vrijednost isporuke 17.250 € + 25 % PDV-a 4.312,50 €).
 - 11) Izvadak s transakcijskog računa br. 109 od 31. 10. (uplate: 19.653,13 €; isplate: 0,00 €)
 - ♦ kupac „Red“ d.o.o. podmirio je račun umanjjen za popust 8.036,00 €.
 - ♦ kupac „Viki“ d.o.o. podmirio je račun 19.653,13 €.

Slika 7. Račun s odobrenim popustom

„TRGO“ Obrt za trgovinu vl. Ivan Ivić Zagreb, Trnje 55 OIB: 77874136977	„VIKI“ d.o.o. Obala 6 Split OIB: 25874136975
Račun / Otpremnica br. 97-1-1	Datum izdavanja računa: 6. 10. 2023. Datum isporuke: 6. 10. 2023. Vrijeme izdavanja: 11:00
Način plaćanja: transakcijski račun Dospijeće: 15 dana	
„Obračun PDV-a prema naplaćenju naknadi“	
Oznaka operatera: P. P. Račun sastavio: Marko Ivić	
Transakcijski račun (IBAN) HR76239000311100359884, MB Banka d.d.	

Red. br.	Trgovački naziv	Količina	Jedinična cijena u € (bez PDV-a)	Popust	Svota u € (bez PDV-a) umanjeno za popust
1.	Računalo „Dell – 1574“	20	760,00	5 %	14.440,00
2.	Tipkovnica „Logitech X-2“	30	45,00	5 %	1.282,50
Ukupno bez PDV-a:					15.722,50
PDV 25 %					3.930,63
Sveukupno:					19.653,13

Slika 8. Operativna evidencija o trgovačkoj robi na skladištu po vrsti, količini i vrijednosti

Vrsta robe: Računala „Dell – 1574“

Datum 2023.	Sadržaj	Količina			Nabavna cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Stanje
3. 10.	Zagy d.o.o. rn.198-1-1	60		60	703,00	42.180,00		42.180,00
6. 10.	Rn/Otp. 97-1-1		20	40			14.060,00	28.120,00
25. 10.	Rn/Otp. 98-1-1		30	10			21.090,00	7.030,00
30. 10.	Comp d.o.o. rn. 211-1-1	25		35	690,00	17.250,00		24.280,00

Kod primjene metode ponderiranih prosječnih cijena, nova prosječna cijena prodaje nakon 30. 10. = 24.280,00 : 35 kom = 693,71.

Slika 9. Evidencija o tražbinama i obvezama (Obrazac TO)

R.BR.	KUPAC / DOBAVLJAČ	IZLAZNI RAČUN					ULAZNI RAČUN				
		BROJ	NADNEVAK	IZNOS	NAPLAĆENO		BROJ	NADNEVAK	IZNOS	NAPLAĆENO	
					NADNEVAK	IZNOS				NADNEVAK	IZNOS
99	Red d.o.o.	79-1-1	20.8.23.	8.200,00	31.10.2023.	8.036,00					
198	Zagy d.o.o.						198-1-1	2.10.23.	52.500	11.10.23.	30.000,00
199	Obrt Markić						115-2-1	3.10.23.	225,00	11.10.23.	225,00
200	Viki d.o.o.	97-1-1	6.10.23.	19.653,13	31.10.2023	19.653,13					
201	TT d.d.						212-2-2	16.10.23.	2.000,00	11.10.23.	2.000,00
202	Mobi d.o.o.	98-1-1	25.10.23.	28.500,00							
203	Comp d.o.o.						211-1-1	30.10.23.	21.565,50	31.10.23.	

OBRTNIŠTVO I SLOBODNA ZANIMANJA

Slika 10. Knjiga ulaznih računa (Obrazac U-RA)

Obrazac U-RA

KNJIGA PRIMLJENIH (ULAZNIH) RAČUNA													
Red. br.	RAČUN		DOBAVLJAČ (ISPORUČITELJ DOBARA ILI USLUGA)							PRETPOREZ		PODATCI O PLAĆANJU	
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE/ PREBIVALIŠTE ILI UOBIČAJENO BORAVIŠTE	(PDV ID. BR. / OIB)	POREZNA OSNOVICA				UKUPNI IZNOS RAČUNA	UKUPNO	25 %		
					0 %	5 %	13 %	25 %			MOŽE SE ODBITI		NE MOŽE SE ODBITI
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11 (12+13+14+15+16+17)	16	17	18
217	198-1-1	2.10.23.	Zagy d.o.o.	25974123656				24.000,00	30.000,00	6.000,00	6.000,00		11.10.
218	115-2-1	3.10.23.	Obrt Markić	10000258774				180,00	225,00	180,00	180,00		11.10.
219	212-2-2	16.10.23.	TT d.d.	99852369741				1.600,00	2.000,00	400,00	400,00		11.10.

Slika 11. Knjiga izdanih računa (Obrazac I-RA)

Obrazac I-RA

KNJIGA IZDANIH (IZLAZNIH) RAČUNA														
-IZNOSI U EURIMA I CENTIMA-														
RED. BR.	RAČUN		KUPAC (PRIMATELJ DOBARA ILI USLUGA)		IZNOS (S PDV-om)	0 %	OPOREZIVO						PODATCI O PLAĆANJU	
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE/ PREBIVALIŠTE ILI UOBIČAJENO BORAVIŠTE	(PDV ID. BR./OIB)			VRIJEDNOST ISPORUKE	5 %		13 %		25 %		
								OSNOVICA	POREZ	OSNOVICA	POREZ	OSNOVICA		POREZ
1	2	3	4	5	6	17	18	19	20	21	22	23	24	
101	97-1-1	6.10.23.	Viki d.o.o.	25874136975	19.653,13						15.722,50	3.930,63	31.10.	
102	79-1-1	20.8.23.	Red d.d.	25841236877	8200,00						6.560,00	1.640,00	31.10.	
103	7-2-2	16.10.23.	Red d.d Odobrenje	25841236877	-164,00						-131,20	-32,80	31.10.	

Slika 12. Knjiga primitaka i izdataka (Obrazac KPI)

Obrazac KPI

-IZNOSI U EURIMA I CENTIMA-

KNJIGA PRIMITAKA I IZDATAKA														
-IZNOSI U EURIMA I CENTIMA-														
R. br.	NADNEVAK PRIMTKA/ IZDATKA	BROJ TEMELJ-NICE	OPIS ISPRAVA	PRIMITCI			PDV U PRIMITCI-MA	UKUPNI PRIMITCI	IZDATCI			PDV U IZDATCI-MA	IZDATCI IZ Čl. 33. st. 1. t. 1. i 5.	UKUPNO DOPUŠTENI IZDATCI
				U GOTO-VINI	NA ŽIRORAČUN	U NARAVI			U GOTO-VINI	PUTEM ŽIRORAČUNA	U NARAVI			
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (5+6+7-8)	10	11	12	13	14	15 (10+11+12-13-14)
166	11.10.23.	166	Izv.108 Obrt Markić							225,00		45,00		180,00
167	11.10.23.	167	Izv.108 predujam TT d.d.							2.000,00		400,00		1.600,00
168	11.10.23.	168	Izv.108 Zagy d.o.o.		30.000,00		6.000,00	24.000,00						
169	11.10.23.	169	Izv.108 Trgo -zatezna kam		98,00			98,00						
170	31.10.23.	170	Izv. 109 „Red“ d.o.o.		8.036,00		1.607,20	6.428,80						
171	31.10.23.	171	Izv. 109 „Viki“ d.o.o.		19.653,13		3.930,63	15.722,50						

U primjeru je prikazano kako obrt – porezni obveznik prema naplaćenim naknadama prvotno sve izlazne i ulazne račune unosi u Evidenciju o tražbinama i obvezama, a zatim kada su računi naplaćeni odnosno plaćeni – u Knjigu I-RA i Knjigu U-RA. Nadalje, u Knjizi

primitaka i izdataka izvadak s transakcijskog računa koji se odnosi na nekoliko transakcija plaćanja, ras-knjižen je tako da je svako plaćanje zasebno evidentirano, čime se postiže preglednost u evidenciji poslovnih primitaka i izdataka u KPI po načelu blagajne.



Posebni uvjeti za vozila kojima se obavlja prijevoz za vlastite potrebe i javni cestovni prijevoz

Vozila kojima se poduzetnici i samostalne djelatnosti koriste za djelatnosti javnoga cestovnog prijevoza putnika i tereta ili prijevoz putnika i tereta za vlastite potrebe moraju, osim uvjeta određenih propisima kojima se uređuje sigurnost prometa na cestama i registracija (tehnički pregled) cestovnih motornih vozila, ispunjavati i posebne uvjete. Ti se posebni uvjeti, ovisno o vrsti i namjeni vozila, mogu odnositi na izgled, starost, uređaje i opremu vozila.

U ovome članku pišemo o posebnim uvjetima koje moraju ispunjavati vozila kojima se koriste poduzetnici i samostalne djelatnosti u cestovnom prijevozu.

1. UVOD

Obveza ispunjavanja posebnih uvjeta za vozila kojima se obavlja javni cestovni prijevoz i prijevoz za vlastite potrebe proizlazi iz [Zakona o prijevozu u cestovnom prometu](#) (Nar. nov., br. 41/18. – 114/22, dalje: Zakon). Odredbama čl. 13. st. 1. Zakona propisano je da vozila kojima se obavlja djelatnost javnoga cestovnog prijevoza i cestovnog prijevoza za vlastite potrebe moraju, uz uvjete određene drugim propisima kojima se uređuje sigurnost prometa na cestama i registracija cestovnih motornih vozila, ispunjavati posebne uvjete koji se odnose na izgled, starost, uređaje i opremu vozila.

Posebni uvjeti propisani su Pravilnikom o posebnim uvjetima za vozila kojima se obavlja javni cestovni prijevoz i prijevoz za vlastite potrebe (Nar. nov., br. 50/18. – 71/22., dalje: Pravilnik). Navedenim su Pravilnikom propisani uvjeti koje moraju ispunjavati vozila kojima se obavlja djelatnost javnoga cestovnog prijevoza putnika i tereta te vozila kojima se obavlja prijevoz putnika i tereta za vlastite potrebe, a čiji su vlasnici ili korisnici fizičke osobe – obrtnici ili pravne osobe. **Vozilom se u smislu ispunjavanja posebnih uvjeta podrazumijevaju osobni automobili** namijenjeni obavljanju autotaksi prijevoza, obavljanju drugih dopuštenih oblika javnog prijevoza putnika i iznajmljivanja vozila s vozačem, autobusi namijenjeni obavljanju *shuttle*-prijevoza, povremenog prijevoza, posebnoga linijskog prijevoza, javnoga linijskog prijevoza i mikroprijevoza, teretna motorna vozila namijenjena javnom prijevozu tereta te osobni automobili, autobusi i teretna motorna vozila kojima se obavlja prijevoz za vlastite potrebe.

Za vozila kojima se obavlja javni cestovni prijevoz te za vozila kojima se obavlja prijevoz za vlastite potrebe propisani su drukčiji posebni uvjeti.

Bitno je istaknuti da se Zakon ne primjenjuje na javni prijevoz tereta i prijevoz tereta za vlastite potrebe vozilima čija najveća dopuštena masa ne prelazi 3500 kg, na prijevoz za osobne potrebe te na prijevoz putnika za vlastite potrebe vozilima kategorije M1 koja imaju najviše četiri + jedno putničko mjesto.

To znači da su navedena vozila izuzeta od obveze ispunjavanja posebnih uvjeta. U nastavku pišemo o tim posebnim uvjetima. Napominjemo da se za određene vrste prijevoza treba ishoditi posebne dozvole ili licencije, međutim to nije predmet razmatranja ovog članka.

2. POSEBNI UVJETI ZA VOZILA KOJIMA SE OBAVLJA PRIJEVOZ ZA VLASTITE POTREBE

Prijevoz za vlastite potrebe je prijevoz osoba ili tereta koji obavljaju fizičke osobe – obrtnici ili pravne osobe kao logističku potporu svojoj osnovnoj djelatnosti, pri čemu je osnovnu djelatnost nemoguće obavljati bez tog prijevoza, a prijevoz je samo pomoćna djelatnost te osobe u obavljanju glavne djelatnosti, koja se obavlja pod uvjetima propisanim Zakonom i koja nema obilježja drugih oblika prijevoza.

Odredbama čl. 93. Zakona propisano je da vozila koja se koriste za prijevoz za vlastite potrebe moraju biti u vlasništvu prijevoznika koji obavlja prijevoz za vlastite potrebe ili moraju biti uzeta u zakup od strane prijevoznika na temelju ugovora o zakupu ili leasingu ili moraju biti na raspolaganju za korištenje na temelju druge osnove (podzakup i sl. pri tome dokaz o raspoloživosti vozila za prijevoz tijekom obavljanja prijevoza za vlastite potrebe prijevoznik mora imati u vozilu – ugovor, sporazum i sl.).

Vozilom kojim prijevoznik obavlja prijevoz za vlastite potrebe mora upravljati osoba zaposlena kod prijevoznika – pravne osobe, prijevoznika – fizičke osobe obrtnika ili sama fizička osoba – obrtnik prijevoznik. Dokaz da je osoba koja obavlja prijevoz za vlastite potrebe zaposlena kod prijevoznika – pravne osobe, prijevoznika – fizičke osobe obrtnika ili je sama fizička osoba – obrtnik prijevoznik, prijevoznik tijekom obavljanja prijevoza mora imati u vozilu. Ti dokazi mogu biti ugovor o radu, ili prijava na mirovinsko i zdravstveno osiguranje, ili zadnja isplatna lista plaće, ili dokaz o prijavi – registraciji obrta ili Obrtnica.

Prijevoznik koji obavlja prijevoz za vlastite potrebe obavezan je to prijaviti nadležnom upravnom tijelu županije odnosno Grada Zagreba prema sjedištu ili prebivalištu prijevoznika.

Prema čl. 93. st. 8. Zakona prijevoznik **može započeti obavljanje prijevoza za vlastite potrebe s danom izdavanja Prijave prijevoza za vlastite potrebe**. Potvrda o prijavi prijevoza za vlastite potrebe je isprava kojom se prijevozniku dopušta obavljanje prijevoza za vlastite potrebe i izdaje se na neodređeno vrijeme. Primjerice, u Gradu Zagrebu Potvrdu o prijavi prijevoza za vlastite potrebe izdaje Odsjek za javni gradski, cestovni i autotaksi promet Gradskog ureda za prostorno uređenje, izgradnju Grada, graditeljstvo, komunalne poslove i promet, Park Stara Trešnjevka 2. **Kao dokaz o izvršenoj prijavi prijevoznik tijekom prijevoza mora imati u vozilu izvod Prijave prijevoza za vlastite potrebe.**

Posebni uvjeti za vozila kojima se obavlja prijevoz za vlastite potrebe propisani su ovisno o vrsti vozila, i to za:

- autobuse
- teretna vozila
- osobne automobile kategorije M1 kapaciteta (7+1) i (8+1) putničko mjesto.

Još jednom napominjemo da se posebni uvjeti ne odnose na vozila kojima se obavlja prijevoz tereta za vlastite potrebe čija najveća dopuštena masa ne prelazi 3500 kg te na prijevoz putnika za vlastite potrebe vozilima kategorije M1 koja imaju najviše četiri + jedno putničko mjesto.

2.1. AUTOBUSI

Autobus koji obavlja prijevoz za vlastite potrebe prema odredbama čl. 14. Pravilnika od propisanih posebnih uvjeta mora imati:

- istaknut vidljivi napis „PRIJEVOZ ZA VLASTITE POTREBE“ na vjetrobranskom staklu vozila i vidljivo izvana
- oznaku imena i prezimena te najmanje grad prebivališta fizičke osobe – obrtnika, odnosno naziva i sjedišta trgovačkog društva koje obavlja prijevoz za vlastite potrebe i OIB prijevoznika, istaknutu najmanje na vanjskim bočnim stranama vozila, pri čemu podatci navedeni u oznaci moraju odgovarati podatcima navedenim u Prijavi prijevoza za vlastite potrebe, a visina slova u oznaci ne smije biti manja od 30 mm
- vanjske površine autobusa neoštećene ili uredno sanirane
- sve obavijesne natpise unutar autobusa (ULAZ, IZLAZ, IZLAZ ZA NUŽDU i sl.) na hrvatskom jeziku.

Ako se autobusom obavlja prijevoz za vlastite potrebe na udaljenostima većim od 100 km od polazišta u jednom smjeru, taj autobus mora ispunjavati značajke autobusa II. ili III. razreda. U skladu s odredbama čl. 5. Pravilnika o tehničkim uvjetima vozila u prometu na cestama (Nar. nov., br. 85/16. – 79/23.), ovisno o značajkama autobusi se dijele na razrede, i to:

- **Razred I** ⇔ Autobusi s više od 23 mjesta ($N > 23$), uključujući vozača, konstruirani za prijevoz putnika ponajprije u stajaćem položaju i čija je unutrašnjost konstruirana tako da omogućuje brzi prolaz putnika kroz unutrašnjost vozila
- **Razred II** ⇔ Autobusi s više od 23 mjesta ($N > 23$), uključujući vozača, konstruirani ponajprije za prijevoz putnika u sjedećem položaju koji mogu

prevoziti i stajaće putnike smještene samo u međuprostoru za prolaz i / ili u prostoru koji nije veći od površine koju zauzimaju dva dvostruka sjedala

- **Razred III** ⇔ Autobusi s više od 23 mjesta ($N > 23$), uključujući vozača, konstruirani za prijevoz putnika samo u sjedećem položaju
- **Razred A** ⇔ Autobusi s najviše 23 ili manje mjesta ($N \leq 23$), uključujući vozača, konstruirani za prijevoz putnika u sjedećem i stajaćem položaju
- **Razred B** ⇔ Autobusi s najviše 23 ili manje mjesta ($N \leq 23$), uključujući vozača, konstruirani za prijevoz putnika samo u sjedećem položaju.

Bitno je istaknuti da prijevoznik koji obavlja prijevoz osoba za vlastite potrebe u unutarnjem cestovnom prometu mora u vozilu imati dokaz da obavlja prijevoz za vlastite potrebe. Dokazom se smatraju ugovori, sporazumi, vaučeri, nalozi za vožnju, računi i ostale isprave iz kojih je razvidno da se prijevoz obavlja kao prijevoz za vlastite potrebe.

2.2. TERETNA VOZILA

Teretno vozilo kojim se obavlja prijevoz za vlastite potrebe treba imati istaknut vidljivi napis „PRIJEVOZ ZA VLASTITE POTREBE“ na vratima vozila. Osim toga, prema čl. 17. Pravilnika teretno vozilo mora imati:

- oznaku imena i prezimena te najmanje grad prebivališta fizičke osobe – obrtnika, odnosno naziva i sjedišta trgovačkog društva koje obavlja prijevoz za vlastite potrebe, istaknuto najmanje na vanjskim bočnim stranama vozila, pri čemu podatci navedeni u oznaci moraju odgovarati podatcima navedenim u Prijavi prijevoza za vlastite potrebe, a visina slova ne smije biti manja od 30 mm
- vanjske površine vozila neoštećene ili uredno sanirane.

U nastavku se daje primjer sadržaja oznake na bočnim stranama teretnog vozila kojim se obavlja prijevoz za vlastite potrebe.

Slika 1. Oznaka na bočnim stranama teretnog vozila

PRIJEVOZ ZA VLASTITE POTREBE
Transport OS d.o.o.
OSIJEK

U vezi s prijevozom tereta za vlastite potrebe, treba voditi računa o tome što se smatra prijevozom za vlastite potrebe (u. t. 2.), a uz to trebaju biti ispunjeni sljedeći **dodatni uvjeti**:

- teret koji se prevozi mora biti u vlasništvu prijevoznika ili je prijevoznik koji obavlja prijevoz za vlastite potrebe teret koji prevozi prodao, kupio, dao ili uzeo u najam, proizveo, dopunio, popravio ili popravio
- svrha puta mora biti prijevoz tereta do ili od prijevoznika koji obavlja prijevoz za vlastite potrebe te njegovo premještanje unutar ili izvan sjedišta prijevoznika koji obavlja prijevoz za vlastite potrebe
- vozilima kojima se obavlja takav prijevoz moraju upravljati vozači zaposleni kod prijevoznika – pravne osobe, prijevoznika – fizičke

osobe obrtnika ili sam prijevoznik fizička osoba – obrtnik

- vozila moraju biti u vlasništvu, zakupu ili leasingu ili na neki drugi način stavljena na raspolaganje prijevozniku koji obavlja prijevoz.

Prijevoznik koji obavlja prijevoz tereta za vlastite potrebe mora u vozilu imati odgovarajući dokaz da obavlja takvu vrstu prijevoza tereta (račun za prodanu / kupljenu robu, otpremnicu, teretni list i sl.). Za vrijeme obavljanja prijevoza tereta u unutarnjem cestovnom prometu te u **međunarodnom cestovnom prometu u vozilu se mora nalaziti ispravno popunjeni teretni list** koji je vozač teretnog vozila u slučaju kontrole obavezan pokazati osobi ovlaštenoj za nadzor (čl. 79. i 80. Zakona). **Teretni list** je akt koji prati teret tijekom javnog prijevoza i prijevoza tereta za vlastite potrebe i koji **mora najmanje sadržavati**: datum i mjesto izdavanja, ime i prezime ili naziv pošiljatelja te njegovu adresu, ime i prezime ili naziv prijevoznika, registarsku oznaku vozila, datum i mjesto utovara tereta, ime i prezime ili naziv primatelja i mjesto istovara, naznaku količine i vrste tereta, popis isprava koje se prilažu uz teretni list, koji je prijevoznik obavezan čuvati najmanje dvije godine od dana kada je prijevoz obavljen, a koji se može voditi u elektroničkoj ili pisanoj formi.

2.3. OSOBNI AUTOMOBIL KATEGORIJE M1 KAPACITETA (7 + 1) I (8 + 1) PUTNIČKO MJESTO

Prema čl. 19. Pravilnika osobni automobil kategorije M1 kapaciteta (7 + 1) i (8 + 1) putničko mjesto kojim se obavlja prijevoz osoba za vlastite potrebe, mora zadovoljiti sljedeće posebne uvjete:

- mora imati istaknut vidljivi napis „PRIJEVOZ ZA VLASTITE POTREBE“ na vjetrobranskom staklu i vidljivo izvana
- mora imati oznaku imena i prezimena te najmanje grad prebivališta fizičke osobe – obrtnika, odnosno naziva i sjedišta trgovačkog društva koje obavlja prijevoz za vlastite potrebe, istaknuto najmanje na vanjskim bočnim stranama vozila, pri čemu podatci navedeni u oznaci moraju odgovarati podatcima navedenim u Prijavi prijevoza za vlastite potrebe, a visina slova u oznaci ne smije biti manja od 15 mm
- vanjske površine osobnog automobila moraju biti neoštećene ili uredno sanirane.

Iako se navedeni posebni uvjeti ne odnose na vozila kategorije M1 koja imaju najviše četiri + jedno putničko mjesto, a koja se koriste za prijevoz putnika za vlastite potrebe vozilima, napominjemo da nije zabranjeno da se i na takvim vozilima istaknu podatci društva / obrta u čijem je vlasništvu navedeno vozilo.

3. POSEBNI UVJETI ZA VOZILA KOJIMA SE OBAVLJA JAVNI CESTOVNI PRIJEVOZ

Javnim cestovnim prijevozom prema čl. 4. st. 1. t. 18. Zakona smatra se cestovni prijevoz putnika ili tereta koji je pod istim uvjetima dostupan svim korisnicima prijevoznih usluga i koji se obavlja u komercijalne svrhe, radi ostvarenja dobitka. Posebni uvjeti za vozila kojima se obavlja javni cestovni prijevoz propisani su ovisno o vrsti (i namjeni) vozila za:

- osobne automobile namijenjene za autotaksi prijevoz
- osobne automobile namijenjene za javni prijevoz putnika
- autobuse
- teretna vozila.

3.1. OSOBNI AUTOMOBIL NAMIJENJEN ZA AUTOTAKSI PRIJEVOZ

Autotaksi prijevoz jedna je od djelatnosti iz područja javnog prijevoza putnika. Prema definiciji iz čl. 4. st. 1. t. 1. Zakona autotaksi prijevoz je djelatnost javnog prijevoza putnika koja se obavlja osobnim automobilom kategorije M1, ako se jedan putnik ili povezana skupina putnika ukrcava na jednom ili na više mjesta, a iskrcava na samo jednom drugom mjestu, a takav prijevoz se obavlja na temelju jedne narudžbe i uz jedno plaćanje ukupne naknade za obavljene prijevoz određene taksimetrom ili elektroničkom aplikacijom iz koje su putniku unaprijed vidljive maksimalna cijena i planirana ruta putovanja prema unaprijed poznatim uvjetima, pri čemu je narudžba priprema realizirana pozivom, elektroničkom aplikacijom ili neposredno kod vozača i koja nema obilježja drugih oblika prijevoza putnika

Osobni automobili kategorije M1 koji se koriste za autotaksi prijevoz moraju imati –električni pogon ili motor s unutarnjim izgaranjem koji neovisno o pogonskom gorivu mora ispunjavati najmanje zahtjeve norme Euro 5¹, a od 1. siječnja 2025. godine norme Euro 6². Takvi osobni automobili prema čl. 3. Pravilnika **obvezni su imati**:

- ugrađen taksimetar odobrenog tipa, ovjeren i postavljen na korisniku vidljivom mjestu u vozilu, osim ako se naknada za obavljene prijevoz određuje putem elektroničke aplikacije
- cjenik autotaksi usluga postavljen na korisniku vidljivom mjestu u vozilu, osim ako se naknada za obavljene prijevoz određuje putem elektroničke aplikacije
- oznaku „TAXI“ na krovu vozila
- najmanje četiri bočna vrata ili troja bočna vrata od kojih su vrata u drugom redu sjedala izvedena na desnoj strani vozila
- ugrađen i ispravan klimatizacijski uređaj
- ugrađen kočni protublokirajući sustav (ABS)
- ugrađeno treće kočničko svjetlo
- ugrađeno stražnje svjetlo za maglu
- ugrađen uređaj za istodobno uključivanje svih pokazivača smjera
- ugrađene sigurnosne pojaseve na svim sjedalima
- ugrađene naslone za glavu na svim sjedalima
- najmanje 4 odobrena sjedeća mjesta, uključujući sjedalo za vozača.

Pravilnikom je propisano da vozilo mora biti konstruirano tako da ima duljinu od najmanje 4.000 mm,

¹ Taj se uvjet ne odnosi na osobne automobile kategorije M1 kojima se u trenutku stupanja na snagu Zakona o prijevozu u cestovnom prometu (Nar. nov., br. 41/18.) obavljao autotaksi prijevoz odnosno osobni automobil koji je imao važeći izvod iz licencije za obavljanje autotaksi prijevoza. Takva će se vozila moći koristiti do 1. siječnja 2025. godine. Napominjemo da se taj rok već nekoliko puta produljivao.

² Norme su utvrđene uredbama (EZ) br. 715/2007 i (EZ) br. 595/2009 Europskog parlamenta i Vijeća te njihovim izmjenama i dopunama.

TRŽIŠTE I PROPISI

a taj je podatak upisan u prometnu dozvolu vozila. Ta se obveza primjenjuje od 1. siječnja 2025. godine. Osim toga, na vanjskim bočnim stranama moraju najmanje imati istaknutu riječ TAXI te ime i prezime i najmanje grad prebivalište fizičke osobe – obrtnika, odnosno naziv i sjedište trgovačkog društva. Pri tome visina slova ne smije biti manja od 30 mm.

U nastavku se daje primjer sadržaja navedene oznake (u pravilu je riječ o naljepnici) na vanjskim bočnim stranama.

Slika 2. Oznaka na bočnim stranama osobnog automobila namijenjenog za autotaksi prijevoz

TAXI
KARIJOLA d.o.o.
SPLIT

Dopušteno je uz obvezne podatke istaknuti i neke druge podatke. Ti podatci mogu biti telefonski broj, cijena po kilometru, adresa autotaksi prijevoznika, mrežna stranica prijevoznika i sl. Ispunjavanje tih posebnih uvjeta dokazuje se Potvrdom o ispunjavanju posebnih uvjeta za vozila kojima se obavlja javni prijevoz ili prijevoz za vlastite potrebe koju izdaje stanica za tehnički pregled vozila pri svakom redovnom tehničkom pregledu vozila, a na osnovi izvršenog pregleda vozila.

3.2. OSOBNI AUTOMOBIL NAMIJENJEN ZA JAVNI PRIJEVOZ PUTNIKA

Javni cestovni prijevoz putnika osim autotaksi prijevoza može biti *shuttle* prijevoz, javni linijski prijevoz, posebni linijski prijevoz, povremeni prijevoz te mikroprijevoz. Osobni automobil kategorije M1 kapaciteta sedam + jedno ili osam + jedno putničko mjesto kojim se obavlja takav oblik javnog prijevoza putnika mora imati:

- najmanje troja bočna vrata od kojih su vrata u drugom redu sjedala izvedena na desnoj strani vozila
- ugrađen i ispravan klimatizacijski uređaj
- ugrađen kočni protublokirajući sustav (ABS)
- ugrađene zračne jastuke najmanje za vozača i suvozača
- čistu i neoštećenu unutrašnjost vozila odnosno putničke kabine
- pribor za čišćenje unutrašnjosti vozila odnosno putničke kabine.

Osim toga, na vanjskim bočnim stranama vozila mora biti istaknuto ime i prezime te prebivalište fizičke osobe – obrtnika, odnosno naziv tvrtke i sjedište pravne osobe. Podatci navedeni na bočnim stranama vozila moraju odgovarati podacima navedenim u licenci za obavljanje djelatnosti javnoga cestovnog prijevoza, a visina slova u natpisu ne smiju biti manja od 15 mm. Ako je osobni automobil opremljen vučnom kukom, ona mora biti EURO izvedbe.

Prilikom obavljanja prijevoza, ovisno o vrsti prijevoza koji se obavlja, na vjetrobranskom staklu vozila i vidljivo s vanjske strane mora biti istaknut natpis o vrsti prijevoza odnosno natpis „SHUTTLE PRIJEVOZ“, „POVREMENI PRIJEVOZ“, „POSEBNI LINIJSKI

PRIJEVOZ“ ili „MIKROPRIJEVOZ“. Ako se osobni automobil koristi za javni linijski prijevoz putnika, na vjetrobranskom staklu vozila i vidljivo s vanjske strane potrebno je istaknuti natpis s naznakom polaznog i dolaznog mjesta na liniji koja se obavlja ili naziv odredišta, ako se prijevoz obavlja unutar zona koje određuju jedinice lokalne samouprave odnosno ako se obavlja komunalni prijevoz putnika.

Osobni automobili kategorije M1 koji se koriste za djelatnost **iznajmljivanja vozila s vozačem** kao poseban oblik prijevoza od posebnih uvjeta mora imati čistu i neoštećenu unutrašnjost vozila odnosno putničke kabine, pribor za čišćenje unutrašnjosti vozila odnosno putničke kabine i ugrađen navigacijski uređaj ili opremu. Osobni automobil koji je namijenjen za prethodno navedene vrste javnoga cestovnog prijevoza putnika od 1. siječnja 2025. godine morat će imati električni pogon ili motor s unutarnjim izgaranjem koji neovisno o pogonskom gorivu mora ispunjavati najmanje zahtjeve norme Euro 6.

3.3. AUTOBUS

Autobus namijenjen za javni prijevoz putnika prema čl. 7. Pravilnika od posebnih uvjeta mora imati:

- ime i prezime te najmanje grad prebivališta fizičke osobe-obrtnika, odnosno naziv tvrtke i sjedište za pravnu osobu istaknuto najmanje na vanjskim bočnim stranama autobusa, s tim da podatci navedeni na bočnim stranama autobusa moraju odgovarati podacima navedenim u licenci za obavljanje djelatnosti javnoga cestovnog prijevoza, a visina slova u natpisu ne smije biti manja od 30 mm
- čistu i neoštećenu unutrašnjost vozila odnosno putničke kabine
- pribor za čišćenje unutrašnjosti vozila odnosno putničke kabine
- ispravan uređaj za zagrijavanje i prozračivanje vozila
- vanjske površine autobusa neoštećene ili uredno sanirane
- sve znakove obavijesti i natpise unutar autobusa (ULAZ, IZLAZ, IZLAZ ZA NUŽDU i sl.) na hrvatskom jeziku.

Iznimno, autobus razreda I. kojim se obavlja prijevoz putnika unutar zona koje utvrđuju jedinice lokalne samouprave odnosno kojim se obavlja komunalni prijevoz putnika, može umjesto imena i prezimena odnosno naziva tvrtke imati prepoznatljivu oznaku prijevoznika te nije u obvezi imati pribor za čišćenje unutrašnjosti vozila odnosno putničke kabine.

Autobus kojim se obavlja javni linijski prijevoz, posebni linijski prijevoz, povremeni prijevoz ili *shuttle* prijevoz putnika prema čl. 8. Pravilnika, osim prethodno navedenih posebnih uvjeta, mora ispunjavati i sljedeće posebne uvjete:

- za autobuse u javnom linijskom prijevozu putnika istaknut natpis na vjetrobranskom staklu i vidljiv izvana, s naznakom polaznoga i dolaznoga autobusnog kolodvora / terminala / stajališta te najmanje jednoga usputnog autobusnog kolodvora / terminala / stajališta na liniji, kojim se označava smjer vožnje, osim za prijevoz putnika na linijama unutar zona koje uređuju jedinice

lokalne samouprave odnosno na linijama komunalnog prijevoza, kada je dovoljno imati istaknut samo naziv odredišta prema kojem autobus vozi

- za autobuse u posebnom linijskom prijevozu putnika istaknut natpis na vjetrobranskom staklu i vidljiv izvana, s naznakom polaznog i dolaznog mjesta i nazivom naručitelja posebnoga linijskog prijevoza koji mora biti istovjetan nazivu naručitelja prijevoza iz Ugovora o posebnom linijskom prijevozu
- za autobuse u povremenom prijevozu istaknut natpis „POVREMENI PRIJEVOZ«
- za autobuse u *shuttle* prijevozu istaknut natpis »SHUTTLE PRIJEVOZ« i oznaku relacije na kojoj se obavlja prijevoz te na vidljivom mjestu u autobusu postavljen cjenik prijevoza
- označen ukupan broj sjedećih i stajaćih mjesta u autobusu
- numerički označeno svako sjedeće mjesto u autobusu II. i III. razreda.

Autobus kojim se obavlja javni linijski prijevoz, posebni linijski prijevoz i povremeni prijevoz putnika do 100 km udaljenosti od polazišta u jednom smjeru mora, osim navedenih uvjeta, imati značajke autobusa I. ili II. razreda, u skladu s Pravilnikom o tehničkim uvjetima vozila u prometu na cestama. Javni linijski prijevoz, posebni linijski prijevoz i povremeni prijevoz putnika na udaljenosti do 100 km od polazišta u jednom smjeru može se obavljati i autobusima III. razreda, u skladu s Pravilnikom o tehničkim uvjetima vozila u prometu na cestama. Autobus kojim se obavlja javni linijski prijevoz, posebni linijski prijevoz ili povremeni prijevoz putnika na udaljenostima većim od 100 km, a manjim od 700 km udaljenosti od polazišta u jednom smjeru, mora osim tih uvjeta ispunjavati i značajke autobusa II. ili III. razreda, u skladu s Pravilnikom o tehničkim uvjetima vozila u prometu na cestama.

Autobus kojim se obavlja javni linijski prijevoz, posebni linijski prijevoz ili povremeni prijevoz putnika na udaljenostima većim od 700 km udaljenosti od polazišta u jednom smjeru može biti autobus iz razreda III. koji, osim prethodno navedenih uvjeta, mora prema čl. 11. Pravilnika ispunjavati i sljedeće uvjete:

- ugrađen i ispravan klimatizacijski uređaj
- ugrađene sigurnosne pojaseve najmanje za prvi red sjedala ispred kojeg nema sjedala s rukohvatom u skladu s Pravilnikom ECE-R 16

- ugrađen sanitarni čvor + WC koji je ispravan i može se koristiti tijekom puta.

Osim toga, navedeni autobusi moraju ispunjavati i uobičajene uvjete propisane posebnim propisima koji uređuju sigurnost prometa na cestama i tehničke uvjete za vozila u prometu na cestama.

3.4. TERETNO VOZILO

Teretno vozilo kojim se obavlja javni cestovni prijevoz tereta prema čl. 13. Pravilnika mora ispunjavati uvjete propisane propisom kojim se uređuje sigurnost prometa na cestama i tehničke uvjete za vozila u prometu na cestama, a koje kontroliraju stanice za tehnički pregled, te imati vanjske površine vozila neoštećene ili uredno sanirane.

Osim toga, na vozilu treba biti istaknuto ime i prezime te najmanje grad prebivališta fizičke osobe – obrtnika, odnosno naziv tvrtke i sjedište za pravnu osobu. Ti podatci moraju biti istaknuti najmanje na vanjskim bočnim stranama kabine teretnog vozila te moraju odgovarati podacima navedenim u licenci za obavljanje djelatnosti javnoga cestovnog prijevoza, a visina slova u natpisu ne smije biti manja od 30 mm

4. DOKAZ O ISPUNJAVANJU POSEBNIH UVJETA

Ispunjavanje posebnih uvjeta iz Pravilnika dokazuje se *Potvrdom o ispunjavanju posebnih uvjeta za vozila kojima se obavlja javni prijevoz ili prijevoz za vlastite potrebe*. Navedenu potvrdu izdaje stanica za tehnički pregled vozila pri svakom redovnom tehničkom pregledu vozila, a na osnovi izvršenog pregleda vozila u kojemu se utvrđuje ispunjava li vozilo posebne uvjete prema odredbama Pravilnika. Za nova vozila potvrda se izdaje pri prvom periodičkom tehničkom pregledu vozila ili pri prvom dolasku vozila na stanicu za tehnički pregled. Vozilo koje sudjeluje u međunarodnom cestovnom prijevozu tereta na temelju završnog dokumenta ITF u skladu s rezolucijom CEMT, ne mora imati Potvrdu o zadovoljavanju posebnih uvjeta.

Potvrda o ispunjavanju posebnih uvjeta za vozilo izdaje se prijevozniku, odnosno pravnoj ili fizičkoj osobi – obrtniku koja obavlja prijevoz na temelju važeće prometne dozvole, a može se, na njegov zahtjev, izdati svakom vlasniku ili korisniku vozila.



BLAGDANI u PROSINCU 2023. godine

Prema Zakonu o blagdanima, spomendanima i neradnim danima u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 110/19.), u prosincu ove godine blagdani su:

**25. i 26. prosinca (ponedjeljak i utorak)
– Božić i prvi dan po Božiću, Sveti Stjepan**

Na navedene se dane ne radi.

Radniku koji radi u te dane pripada:

- plaća uvećana za dodatak za rad na blagdan
- prekovremeni rad (ako ne koristi slobodan dan u tjednu)
- naknada plaće (ako je to utvrđeno kolektivnim ugovorom ili pravilnikom o radu)..

Navedeno mu se isplaćuje na način uređen pravilnikom o radu (ako ga poslodavac ima), kolektivnom ugovorom ili ugovorom o radu (za one poslodavce koji nemaju navedeni pravilnik ili nisu obveznici kolektivnog ugovora), uz napomenu da poslodavac pritom mora voditi računa o tome da isplaćuje primjereno povećanje plaće za navedeni dodatak i prekovremeni rad.

Prava posvojitelja, skrbnika i udomitelja u sustavu roditeljskih i roditeljskih potpora

U sustavu roditeljskih i roditeljskih potpora kao potencijalni korisnici prava, uz biološke roditelje djeteta, javljaju se i druge osobe kojima je na odgovarajući način povjerena skrb o djetetu. S obzirom na to da je riječ o zasebnim kategorijama korisnika, svaki od njih ostvaruje prava iz sustava roditeljskih i roditeljskih potpora na specifičan način i pod uvjetima posebno propisanim za svaku od tih kategorija. U nastavku članka izložit će se o kojim je to korisnicima konkretno riječ te kako i pod kojim uvjetima oni ostvaruju prava iz sustava roditeljskih i roditeljskih potpora.

1. KORISNICI PRAVA

U sustavu roditeljskih i roditeljskih potpora, uz majku i oca djeteta, prava ostvaruju i druge osobe koje na temelju odluke nadležnog tijela ostvaruju roditeljsku skrb, posvojitelj djeteta, skrbnik, udomitelj ili druga fizička osoba kojoj je maloljetno dijete odlukom nadležnog tijela povjereno na svakodnevnu skrb (čl. 3. st. 3. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama, Nar. nov., br. 152/22.).

Pritom nije bitno nalazi li se korisnik u bračnoj ili izvanbračnoj zajednici jer se odredbe Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama primjenjuju pod jednakim uvjetima na roditelje u bračnoj i izvanbračnoj zajednici kao i na roditelje ili njima izjednačene osobe koje skrbe o djetetu, a koje se ne nalaze u bračnoj ili izvanbračnoj zajednici (čl. 3. st. 4. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama).

2. RADNOPRAVNI STATUS I KATEGORIJE KORISNIKA PRAVA

Iako posvojitelji, skrbnici i druge osobe koje ostvaruju roditeljsku skrb ili im je dijete povjereno na svakodnevnu skrb ostvaruju prava iz sustava roditeljskih i roditeljskih potpora u skladu sa zasebnim zakonskim odredbama, i kod ovih korisnika način ostvarivanja i trajanje prava ovisi o njihovom radnopravnom statusu.

Stoga je potrebno objasniti da Zakon o roditeljskim i roditeljskim potporama poznaje tri kategorije korisnika, koje s obzirom na njihov radnopravni status dijeli na:

- zaposlene i samozaposlene korisnike,
- nezaposlene korisnike i
- korisnike izvan sustava rada

2.1. ZAPOSLENI I SAMOZAPOSLENI KORISNICI

U zaposlene korisnike – one koji na temelju zapošljavanja prema propisima o radu imaju priznat status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju, ubrajamo:

- osobe u radnom odnosu, službenike i namještenike i s njima prema posebnom propisu izjednačene osobe zaposlene na državnom području Republike Hrvatske
- osobe s prebivalištem, odobrenim stalnim boravkom ili dugotrajnim boravištem u Republici Hrvatskoj zaposlene u inozemstvu kod stranog poslodavca koje nemaju zdravstveno osiguranje stranog nositelja zdravstvenog osiguranja, odnosno koje nisu obvezno osigurane prema

inozemnim propisima kako je to određeno međunarodnim ugovorom o socijalnom osiguranju i propisima Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti.

Također se zaposlenim korisnikom smatra i osoba koja je:

- izabrana ili imenovana na dužnosti u tijelima državne vlasti ili u tijelima jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, ako za taj rad prima plaću i ako po toj osnovi ima priznat status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju
- član uprave odnosno izvršni direktor trgovačkog društva, likvidator ili upravitelj zadruge, ako po toj osnovi ima priznat status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju
- osoba na stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa odnosno koja se stručno osposobljava za rad uz mogućnost korištenja mjera aktivne politike zapošljavanja u skladu s posebnim propisom, i koja po toj osnovi ima priznat status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju
- roditelj njegovatelj odnosno njegovatelj u skladu sa zakonom kojim se uređuje socijalna skrb, koji po toj osnovi ima priznat status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju
- osoba koja pruža njegu i pomoć hrvatskom ratnom vojnom invalidu iz Domovinskog rata te po toj osnovi ima priznat status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju (čl. 8. st. 1. t. 1. i st. 2. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama).

Samozaposlene osobe su one koje na temelju samozapošljavanja imaju priznat status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju te u njih ubrajamo:

- osobe koje na području Republike Hrvatske obavljaju gospodarsku djelatnost obrta i s obrtom izjednačene djelatnosti
- osobe koje samostalno u obliku slobodnog zanimanja obavljaju profesionalnu djelatnost te osobe koje u Republici Hrvatskoj obavljaju djelatnost poljoprivrede i šumarstva kao jedino ili glavno zanimanje, ako su obveznici poreza na dohodak ili poreza na dobitak, a nisu osigurane po osnovi rada ili kao korisnici prava na mirovinu
- osobe koje obavljaju poljoprivrednu djelatnost kao jedino ili glavno zanimanje, a upisane su u

upisnik obiteljskoga poljoprivrednoga gospodarstva u svojstvu nositelja ili člana obiteljskoga poljoprivrednoga gospodarstva, a nisu osigurane po osnovi rada ili kao korisnici prava na mirovinu ili se nalaze na redovitom školovanju

- svećenike i druge službenike vjerske zajednice, koja je upisana u evidenciju vjerskih zajednica koju vodi nadležno državno tijelo, ako nisu osigurani po osnovi rada (čl. 8. st. 1. t. 2. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

2.2. NEZAPOSLENI KORISNICI

Kategorija nezaposlenih korisnika obuhvaća:

- korisnika koji ostvaruje drugi dohodak na koji su plaćeni doprinosi prema propisima o doprinosima za obvezna osiguranja te koji je s te osnove stekao status osiguranika u obveznom zdravstvenom osiguranju
- poljoprivrednika koji u Republici Hrvatskoj obavlja djelatnost poljoprivrede i šumarstva kao jedino ili glavno zanimanje ako je vlasnik, posjednik ili zakupac odnosno ako poljoprivrednu djelatnost obavlja u obliku samoopskrbnoga poljoprivrednoga gospodarstva te ako je s te osnove stekao status osiguranika u obveznom zdravstvenom i mirovinskom osiguranju, a nije obveznik poreza na dohodak ili poreza na dobitak i nije zdravstveno osiguran po osnovi rada ili kao korisnik prava na mirovinu
- korisnika koji u skladu s propisima o tržištu rada ima priznat status nezaposlene osobe.

2.3. KORISNICI IZVAN SUSTAVA RADA

Korisnik izvan sustava rada definiran je čl. 8. st. 1. t. 6. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama te se njime smatra:

- korisnik mirovine, korisnik prava na profesionalnu rehabilitaciju ili korisnik prava na invalidsku mirovinu zbog djelomičnoga gubitka radne sposobnosti odnosno zbog profesionalne nesposobnosti za rad prema propisima o mirovinskom osiguranju Republike Hrvatske
- osoba koja se prema propisima o socijalnoj skrbi ne smatra sposobnom za rad ili se prema drugim propisima smatra uzdržavanom osobom
- redoviti učenik odnosno redoviti student
- korisnik koji nema uvjete za ostvarenje statusa zaposlenoga, samozaposlenog ili nezaposlenog korisnika, a ima priznat status osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju.

3. RODILJNE I RODITELJSKE POTPORE

Rodiljne i roditeljske potpore, u skladu s čl. 3. st. 1. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama, imaju vremensku i novčanu komponentu. Stoga razlikujemo:

- vremenske potpore koje se koriste kao dopusti, pošteda od rada i propisano vrijeme za njegu i brigu o djetetu
- novčane potpore koje mogu biti naknada plaće, novčana naknada, novčana pomoć i jednokratna novčana potpora za novorođeno dijete.

Svaka kategorija korisnika (navedena pod t. 2.) koristi određene roditeljne i roditeljske potpore.

Zaposleni i samozaposleni korisnici imaju pravo na:

- 1) roditeljni dopust
- 2) očinski dopust
- 3) roditeljski dopust
- 4) rad s polovinom punoga radnog vremena (tijekom roditeljnog i roditeljskog dopusta)
- 5) rad s polovinom punoga radnog vremena zbog pojačane njege djeteta
- 6) stanku za dojenje djeteta
- 7) dopust trudne radnice, ili dopust radnice koja je rodila ili dopust radnice koja doji dijete
- 8) slobodan radni dan za prenatalni pregled
- 9) dopust ili rad s polovinom punoga radnog vremena radi skrbi i njege djeteta s teškoćama u razvoju
- 10) mirovanje radnog odnosa odnosno djelatnosti na temelju koje je stekao status osiguranika do treće godine života djeteta.

Kategorija nezaposlenih korisnika ima pravo na novčanu naknadu tijekom:

- 1) roditeljne poštede od rada
- 2) roditeljske poštede od rada.

Korisnik izvan sustava rada ima pravo na novčanu pomoć radi roditeljne ili roditeljske brige o novorođenom djetetu.

Sve navedene kategorije korisnika ostvaruju pravo na jednokratnu novčanu potporu za dijete (o čemu će biti riječi u t. 7).

4. POSVOJITELJI

Korisnik roditeljnih i roditeljskih potpora je posvojitelj koji ima utvrđen status osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju, a roditeljne i roditeljske potpore koristi prema svom radnopravnom statusu (čl. 8. st. 3. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

Pritom, prava ostvaruje na osnovi pravomoćnog rješenja o posvojenju te ima pravo, ovisno o svom radnopravnom statusu, na posvojiteljski dopust, dopust drugog posvojitelja ili posvojiteljsku poštedu od rada ili posvojiteljsku brigu o djetetu te, za vrijeme korištenja jednog od tih prava, pravo na naknadu plaće ili novčanu naknadu ili novčanu pomoć (čl. 9. st. 5. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

Dakle, opseg prava posvojitelja ovisi o njegovu radnopravnom statusu i životnoj dobi posvojenika (čl. 44. st. 2. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.1. ZAPOSLENI I SAMOZAPOSLENI POSVOJITELJI

4.1.1. Posvojiteljski dopust

Zaposleni i samozaposleni posvojitelj, pod uvjetom da supružnik posvojitelja djeteta nije roditelj posvojenika, **ima pravo na posvojiteljski dopust u neprekidnom trajanju od šest mjeseci za dijete do 18 godina života.**

U slučaju posvojenja blizanaca ili istodobnog posvojenja dvoje ili više djece ili djeteta koje posvojenjem postaje treće ili svako sljedeće dijete u obitelji zaposlenog ili samozaposlenog posvojitelja ili djeteta s teškoćama u razvoju, **posvojiteljski dopust produžuje se za 60 dana.**

Ako su posvojitelji djeteta bračni drugovi zajednički, prava s osnove posvojenja ostvaruju oba posvojitelja i koriste ga, u pravilu, u jednakom dijelu,

osim ako se posvojitelji pisano izjasne da će prava s osnove posvojenja koristiti samo jedan od posvojitelja te u tom slučaju prava s osnove posvojenja koristi samo jedan od posvojitelja, neovisno o broju posvojene djece.

Pravo na posvojiteljski dopust zaposleni ili samozaposleni posvojitelj stječe danom pravomoćnosti rješenja o posvojenju, a može ga započeti koristiti od dana koji sam odredi u zahtjevu za korištenje prava (čl. 45. st. 1. – 4. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.1.2. Naknada plaće tijekom posvojiteljskog dopusta

Za vrijeme korištenja posvojiteljskog dopusta korisnik ima pravo na naknadu plaće u visini **100 % od osnovice za naknadu plaće utvrđene prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju** (čl. 47. st. 1. te s njim u vezi čl. 32. st. 1. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

To znači da se na određivanje naknade plaće tijekom posvojiteljskog dopusta, ali i u drugim slučajevima u kojima Zakon o roditeljnim i roditeljskim potporama propisuje da se naknada plaće određuje od osnovice za naknadu plaće prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju, primjenjuje čl. 54. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. – 33/23.).

Tako osnovicu za naknadu plaće čini prosječna svota plaće koja je osiguraniku isplaćena u posljednjih šest mjeseci prije mjeseca u kojemu je nastupio slučaj na osnovi kojeg se stječe pravo na naknadu plaće, neovisno o tome na čiji se teret isplaćuje, osim ako je posebnim zakonom drukčije propisano.

Pod plaćom na osnovi koje se utvrđuje osnovica za naknadu plaće podrazumijeva se redovita mjesečna plaća osiguranika utvrđena u skladu s odredbama propisa o radu te naknada plaće isplaćena tijekom odsutnosti s rada za vrijeme godišnjeg odmora, plaćenog dopusta te privremene nesposobnosti za rad koja se isplaćuje na teret poslodavca.

Napomena urednika: Bez obzira na to što poslodavac ne isplaćuje navedenu naknadu u JOPPD-u, razdoblje posvojiteljskog dopusta evidentira se s oznakom stjecatelja: 5204 – Osiguranik koji naknadu plaće ostvaruje za vrijeme korištenja..., posvojiteljskog dopusta,...

4.1.3. Roditeljski dopust i druga prava posvojitelja

Nakon iskorištenja posvojiteljskog dopusta, zaposleni ili samozaposleni posvojitelj za posvojenika do njegove osme godine života ima pravo na roditeljski dopust i sva druga prava zaposlenog i samozaposlenog roditelja na način i pod uvjetima kako propisuje Zakon o roditeljnim i roditeljskim potporama.

Za vrijeme korištenja roditeljskog dopusta i drugih prava prema Zakonu o roditeljnim i roditeljskim potporama zaposleni ili samozaposleni posvojitelj ima pravo na naknadu plaće odnosno novčanu naknadu u visini propisanoj čl. 32. i 34. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama, čime se ovog korisnika u potpunosti izjednačuje s roditeljima glede prava koje može koristiti, njihova trajanja i visine naknade plaće i novčane naknade koje se isplaćuju tijekom korištenja.

4.1.4. Dopust drugog posvojitelja

Zaposleni i samozaposleni posvojitelj ima pravo na dopust drugog posvojitelja do isteka šest mjeseci od pravomoćnosti rješenja o posvojenju u neprekidnom trajanju od:

- 10 radnih dana u slučaju posvojenja jednog djeteta
- 15 radnih dana u slučaju posvojenja blizanaca ili istodobnog posvojenja dvoje ili više djece ili djeteta koje posvojenjem postaje treće ili svako sljedeće dijete u obitelji zaposlenog ili samozaposlenog posvojitelja ili posvojenja djeteta s teškoćama u razvoju.

Drugi posvojitelj može koristiti to pravo neovisno o radnopravnom statusu posvojitelja s kojim ima zajednički posvojeno dijete te pod uvjetom da u isto vrijeme ne koristi jedno od prava iz sustava roditeljnih i roditeljskih potpora (čl. 45. st. 5. i 6. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.1.4.1. Naknada plaće tijekom dopusta drugog posvojitelja

Za vrijeme korištenja ovog dopusta korisnik ima pravo na naknadu plaće u visini **100 % od osnovice za naknadu plaće utvrđene prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju** (čl. 47. st. 1. te s njim u vezi čl. 32. st. 2. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.2. NEZAPOSLENI POSVOJITELJI I POSVOJITELJI IZVAN SUSTAVA RADA

Osoba koja ostvaruje drugi dohodak ili je poljoprivrednik ili nezaposlena osoba (kategorija korisnika prethodno navedena u t. 2.2.) ili osoba izvan sustava rada (kategorija korisnika iz t. 2.3.), koja je postala posvojitelj djeteta, ima pravo na posvojiteljsku poštedu od rada ili pravo na posvojiteljsku brigu o djetetu (čl. 48. st. 1. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.2.1. Uvjeti za priznavanje prava

Osoba koja ostvaruje drugi dohodak ili je poljoprivrednik ili nezaposlena osoba i koja je pravomoćnim rješenjem o posvojenju postala posvojitelj, pod uvjetom da supružnik posvojitelja nije roditelj posvojenika i ako na dan pravomoćnosti rješenja o posvojenju ispunjava uvjete propisane za stjecanje prava na roditeljnu i roditeljsku poštedu od rada, ima pravo na posvojiteljsku poštedu od rada.

Vezano za uvjete za stjecanje prava na poštedu od rada važno je istaknuti sljedeće:

Prema odredbi čl. 38. st. 2. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama **nezaposleni roditelj** može ostvariti pravo na roditeljnu i roditeljsku poštedu od rada pod uvjetom da ispunjava sljedeće uvjete:

- 1) da je hrvatski državljanin ili stranac s odobrenim stalnim boravkom odnosno dugotrajnim boravištem u Republici Hrvatskoj
- 2) da ima neprekidno prebivalište, stalni boravak odnosno dugotrajno boravište u Republici Hrvatskoj u trajanju od najmanje tri godine
- 3) da je zdravstveno osiguran prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju

4) da se vodi u evidenciji nezaposlenih osoba Hrvatskog zavoda za zapošljavanje najmanje devet mjeseci neprekidno ili 12 mjeseci s prekidima u posljednje dvije godine koji prethode danu rođenja djeteta ili da se u evidenciju nezaposlenih osoba prijavio:

- a) u roku od 90 dana od dana završetka redovitog školovanja ili studija ili 30 dana od dana završnog ispita,
- b) u roku od 30 dana od dana prekida redovitog školovanja ili studija ili
- c) u roku od 30 dana od dana prestanka radnog odnosa, službe ili obavljanja samostalne djelatnosti ili primanja novčane naknade za vrijeme privremene nesposobnosti odnosno spriječenosti za rad, ako na dan prestanka tih okolnosti ima najmanje šest mjeseci neprekidnoga radnog staža.

Osoba izvan sustava rada, koja je pravomoćnim rješenjem o posvojenju postala posvojitelj, pod uvjetom da supružnik posvojitelja nije roditelj posvojenika i da na dan pravomoćnosti rješenja o posvojenju ispunjava uvjete propisane za stjecanje prava na roditeljnu i roditeljsku brigu o novorođenom djetetu, ima pravo na posvojiteljsku brigu o djetetu.

4.2.1.1. *Uvjeti za stjecanje prava na brigu o djetetu*

Prema odredbi čl. 41. st. 2. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama majka izvan sustava rada može ostvariti pravo na roditeljnu i roditeljsku brigu o djetetu pod uvjetom da je:

- hrvatska državljanka ili strankinja s odobrenim stalnim boravkom u Republici Hrvatskoj
- da ima neprekidno prebivalište ili odobreni stalni boravak odnosno dugotrajno boravište u Republici Hrvatskoj u trajanju od najmanje pet godina
- da je zdravstveno osigurana prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju.

4.2.1.2. *Trajanje posvojiteljske počede od rada te brige o djetetu*

Posvojitelj koji pripada kategoriji nezaposlenih korisnika odnosno posvojitelj izvan sustava rada ima pravo na posvojiteljsku počedu od rada ili posvojiteljsku brigu o djetetu za posvojenika do 18. godine u neprekidnom trajanju od 12 mjeseci.

Pritom, u slučaju posvojenja blizanca ili istodobnog posvojenja dvoje ili više djece ili djeteta koje posvojenjem postaje treće ili svako sljedeće dijete u obitelji posvojitelja ili posvojenja djeteta s teškoćama u razvoju, posvojiteljska počeda od rada ili posvojiteljska briga o djetetu produžuje se za 60 dana (čl. 49. st. 3. i 4. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.2.1.3. *Prekid korištenja i prijenos na drugog posvojitelja*

Posvojitelj koji pripada kategoriji nezaposlenih korisnika odnosno posvojitelj izvan sustava rada može, radi zaposlenja ili samozaposlenja, prekinuti korištenje ovog prava pa to pravo prenijeti na bračnog druga koji je posvojenjem postao roditelj posvojenog djeteta, a koji pak preneseno pravo nastavlja koristiti u skladu sa svojim radnopravnim statusom.

U navedenom slučaju posvojitelj koji radi zaposlenja ili samozaposlenja prekida korištenje posvojiteljske počede od rada ili brige o djetetu, a želi preostali dio prava prenijeti na drugog posvojitelja, zahtjev za prijenos prava na bračnog druga koji je posvojenjem postao roditelj posvojenog djeteta podnosi zajedno sa zahtjevom za prekid korištenja prava na posvojiteljsku počedu od rada odnosno posvojiteljsku brigu o djetetu kojemu prilaže zahtjev bračnog druga za nastavak korištenja preostalog neiskorištenog prava (čl. 49. st. 5. i 6. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.2.1.4. *Mogućnost korištenja poslije*

Međutim, postoji i mogućnost da neiskorišteno pravo posvojitelj koji je prekinuo njegovo korištenje, iskoristi i poslije.

Naime, posvojitelj koji je radi zaposlenja ili samozaposlenja prekinuo korištenje prava na posvojiteljsku počedu od rada ili posvojiteljsku brigu o djetetu, pod uvjetom da pravo nije prenio na bračnog druga, može započeti ili nastaviti koristiti preostali neiskorišteni dio posvojiteljske počede od rada ili posvojiteljske brige o djetetu kao zaposleni ili samozaposleni posvojitelj ako je proveo na radu neprekidno šest mjeseci koji prethode mjesecu u kojemu namjerava započeti koristiti preostali dio neiskorištenog prava.

U slučaju da posvojitelj koji na radu nije proveo najmanje šest mjeseci koji prethode mjesecu u kojemu namjerava započeti koristiti preostali dio neiskorištene posvojiteljske počede od rada ili posvojiteljske brige o djetetu zbog toga što mu je prestao radni odnos ili je prestao obavljati djelatnost, ima pravo nastaviti koristiti preostali dio prava na posvojiteljsku počedu od rada ili posvojiteljsku brigu o novorođenom djetetu kao nezaposleni posvojitelj ili posvojitelj izvan sustava rada ako i dalje ispunjava uvjete te pod uvjetom da pravo nije prenio na bračnog druga (čl. 49. st. 7. i 8. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

4.2.1.5. *Pravo na novčanu naknadu*

Posvojitelj za vrijeme korištenja prava na posvojiteljsku počedu od rada ili prava na posvojiteljsku brigu o djetetu ima pravo na novčanu naknadu u iznosu od **70 % proračunske osnove** mjesečno odnosno 309,01 € (čl. 50. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

5. SKRBNICI

Korisnik prava iz sustava roditeljnih i roditeljskih potpora je i skrbnik maloljetnog djeteta kojemu je rješenjem nadležnog tijela to dijete povjereno na svakodnevnu skrb, ili druga fizička osoba kojoj je maloljetno dijete odlukom nadležnog tijela povjereno na svakodnevnu skrb, ili koja na temelju odluke nadležnog tijela ostvaruje roditeljsku skrb, prema svom radnopravnom statusu, pod uvjetom da ima status osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju i ako s tim djetetom živi u zajedničkom kućanstvu (čl. 8. st. 4. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama).

Dodatni uvjet propisuje se u čl. 9. st. 6. Zakona o roditeljnim i roditeljskim potporama koji određuje da skrbnik ostvaruje prava iz ovog sustava na temelju pravomoćnog rješenja o skrbništvu odnosno pravomoćne odluke nadležnog tijela kojom mu je dijete

povjereno na svakodnevnu skrb ili kojom ostvaruje roditeljsku skrb, ali pod uvjetom da ta prava roditelj djeteta nije iskoristio.

Dakle, u ovisnosti o radnopravnom statusa skrbnika, a pod prethodno navedenim uvjetima, on može ostvarivati sva prava iz sustava roditeljskih potpora pa tako kao zaposlena i samozaposlena osoba ima pravo na roditeljski dopust (pod uvjetom da je dijete mlađe od šest mjeseci), roditeljski dopust, prava iz sustava roditeljskih potpora s osnove njege djeteta s teškoćama u razvoju odnosno potrebe pojačane njege djeteta i ostalo.

Nezaposleni skrbnik i skrbnik izvan sustava rada može koristiti pravo na roditeljski dopust i roditeljsku potporu od rada te roditeljsku skrb o djetetu.

6. UDOMITELJI

Zakon o roditeljskim i roditeljskim potporama daje prava i udomitelju maloljetnog djeteta, koje on koristi u skladu sa svojim radnopravnim statusom, pod uvjetom da ima status osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju i ako s tim djetetom živi u zajedničkom kućanstvu (čl. 8. st. 5. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama).

Međutim, čl. 9. st. 7. i 8. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama precizira se da udomitelj na temelju pravomoćnog rješenja nadležnog tijela ostvaruje pravo na udomiteljski dopust i vremenske potpore u skladu sa svojim radnopravnim statusom.

Pritom udomitelj djeteta, pod uvjetom da je zdravstveno osiguran prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju, ima pravo na pripadajuće vremenske potpore, no ne i novčane potpore.

Opseg prava udomitelja ovisi o radnopravnom statusu korisnika prava i životnoj dobi udomljenog djeteta (čl. 51. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama).

6.1. UDOMITELJSKI DOPUST

Pravo na udomiteljski dopust ostvaruje jedino zaposleni i samozaposleni udomitelj, i to u neprekidnom trajanju od šest mjeseci za dijete do sedme godine života.

U slučaju istodobnog smještaja dvoje ili više djece ili djeteta s teškoćama u razvoju, udomiteljski dopust produžuje se za 60 dana.

Pravo na udomiteljski dopust zaposleni ili samozaposleni udomitelj stječe na dan izvršnosti rješenja o priznavanju prava na smještaj djeteta, a može ga započeti koristiti od dana koji sam odredi u zahtjevu za korištenje prava.

7. JEDNOKRATNA NOVČANA POTPORA ZA DIJETE

S obzirom na to da pravo na jednokratnu novčanu potporu za novorođeno dijete mogu ostvariti sve kategorije korisnika, u nastavku će se ukratko izložiti

opći uvjeti koje Zakon o roditeljskim i roditeljskim potporama propisuje za priznavanje ovog prava, s posebnim osvrtom na specifične uvjete pod kojima ovo pravo mogu ostvariti i posvojitelji odnosno skrbnici i druge osobe kojima je rješenjem nadležnog tijela maloljetno dijete povjereno na svakodnevnu skrb ili koje na temelju odluke nadležnog tijela ostvaruju roditeljsku skrb.

Zaposleni, samozaposleni i nezaposleni korisnik može ostvariti pravo na jednokratnu novčanu potporu pod uvjetom da na dan rođenja djeteta ispunjava sljedeće uvjete:

- da je hrvatski državljanin s prebivalištem ili stranac sa stalnim boravkom odnosno dugotrajnim boravištem u Republici Hrvatskoj u neprekidnom trajanju od najmanje 12 mjeseci
- da je zdravstveno osiguran prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju.

Korisnik izvan sustava rada može ostvariti pravo na ovu novčanu potporu pod uvjetom da na dan rođenja djeteta ispunjava sljedeće uvjete:

- da je hrvatski državljanin s prebivalištem ili stranac sa stalnim boravkom odnosno dugotrajnim boravištem u Republici Hrvatskoj u neprekidnom trajanju od najmanje pet godina
- da je zdravstveno osiguran prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju.

Dotadni uvjeti propisani su i na strani djeteta, pa navedeni korisnici mogu podnijeti zahtjev i ostvariti pravo na jednokratnu novčanu potporu pod uvjetom da je dijete na dan podnošenja zahtjeva:

- upisano u maticu rođenih
- prijavljeno kao član njihova kućanstva
- zdravstveno osigurano prema propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju.

Jednokratna novčana potpora iznosi 70 % proračunske osnovice odnosno 309,01 €.

Pravo na ovu novčanu potporu, pod navedenim uvjetima, ima i korisnik za posvojeno dijete, ali samo ako ova novčana potpora za to dijete nije prije isplaćena drugom korisniku (čl. 54. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama).

Isti je uvjet propisan i za skrbnika odnosno osobu kojoj je rješenjem nadležnog tijela maloljetno dijete povjereno na svakodnevnu skrb ili koja na temelju odluke nadležnog tijela ostvaruje roditeljsku skrb s obzirom na to da je za ove korisnike općenito, za sva prava iz sustava roditeljskih potpora, propisano da ih mogu ostvariti jedino pod uvjetom da ta prava nije iskoristio roditelj djeteta (čl. 9. st. 6. Zakona o roditeljskim i roditeljskim potporama).

S obzirom na to da udomitelj uopće nema pravo na novčane, nego isključivo na vremenske potpore, on uopće ne može ostvariti pravo na jednokratnu novčanu potporu za dijete.



Knjiga poslovnih udjela

Ovu je Knjigu u obvezi voditi svako društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.) registrirano u RH, bez obzira na broj članova ("vlasnika") društva, jer u protivnom za nevođenje ili neuredno vođenje Knjige, ZTD-om je propisana novčana kazna za prekršaj u svoti do 50.000,00 kn. Iako je sadržaj Knjige propisan odredbom čl. 410. ZTD-a (podatci o svakom članu, OIB, svota preuzeti poslovnih udjela, podatci o eventualnim teretima, podjelama, dodatnim činidbama i dr.), Knjigu smo tiskali sa svrhom da upravi d.o.o., koja je po ZTD-u obveznik vođenja Knjige, olakšamo pravodobno i uredno ispunjenje navedene obveze.



Narudžbenica na kraju časopisa

Cjelovito uređenje za platformski rad u RH

Hrvatska je prva država koja ima cjelovito rješenje za platformski rad. Uređenje takva rada predstavljao je najveći izazov zadnjih zakonskih izmjena i dopuna. Već se sada, prije stupanja na snagu odredaba koje uređuju rad putem digitalnih radnih platformi, s opravdanjem u javnosti postavlja niz upita, a znatan je i broj nejasnoća u okviru ove složene materije.

Stoga se u ovome članku daju objašnjenja i odgovori na neka aktualna i bitna pitanja rada putem digitalnih radnih platformi.

1. UVOD

O fenomenu tzv. platformskog rada kao novog načina obavljanja poslova koji je omogućila moderna digitalna tehnologija, a koji je uhvatio svoj zamašnjak za vrijeme epidemije bolesti COVID-19 i otada se ubrzano širi, već je više puta pisano kako u medijima tako i u stručnoj literaturi. Sve europske države uhvatile se u koštac s novim izazovom koji je stavljen pred zakonodavce te pokušavaju ovaj netipičan način rada koji se obavlja putem digitalnih radnih platformi smjestiti u odgovarajući zakonski okvir. No, usprkos nekim parcijalnim rješenjima, još nikome nije uspjelo na cjelovit način zakonski urediti rad koji se obavlja putem digitalnih platformi. Izgleda da je baš RH ta koja je preuzela vodeću ulogu i još potkraj 2022. godine ponudila regulativu koja uređuje ovaj novi oblik rada.

Zakonske odredbe uvrštene u Zakon o radu (Nar. nov., br. 93/14., 127/17., 98/19., 151/22. i 64/23. – Odl. UsRH) stupaju na snagu 1. siječnja 2024. godine, a do tada bi trebali biti doneseni i prateći podzakonski propisi koji će na tehničkoj razini razraditi zakonsku materiju. Dakle, nova regulativa iz Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o radu (Nar. nov., br. 151/22.) tek treba zaživjeti, pa je uz opću informiranost javnosti o postojanju novog fenomena na tržištu rada pravi trenutak za razjasniti uloge dionika rada koji se obavlja putem digitalnih radnih platformi.

Digitalne radne platforme koje zasad djeluju u nas uglavnom su usredotočene na poslove taksi-prijevoza i poslove dostave hrane, dok je u drugim državama platformski način rada penetrirao i u druge djelatnosti odnosno druge vrste poslova, primjerice u one vezane za domaćinstvo kao što su čišćenje, održavanje dvorišta i slično, ili uz industriju ljepote kao što su poslovi frizera, kozmetičara, vizažista i slično. Takvi se poslovi obavljaju isključivo uz korištenje informatičkom tehnologijom i posredovanjem digitalnih radnih platformi. Stoga se i u nas može očekivati širenje ponude poslova koji će se obavljati putem tih platformi.

Zbog svojih specifičnosti, ovi modeli poslovanja donose istodobno niz pozitivnih i niz negativnih promjena na tržištu rada te je stoga krucijalni zadatak svih europskih država optimalno prilagoditi svoja zakonodavstva novim trendovima. Ta bi prilagodba istodobno trebala maksimalno štititi radnike i druge osobe koje obavljaju rad korištenjem digitalnih platformi, ali jednako tako i osigurati razvoj poduzetničkih aktivnosti koje potiču rad, ostvarivanje zarade, ravnotežu poslovnog i privatnog života i općenito fleksibilnost rada. Time se vodio i hrvatski zakonodavac, predano se posvetivši cilju da već početkom

2024. godine novi pravni okvir bude u potpunosti primjenjiv i učinkovit.

2. PLATFORMSKI RAD U EU-u I U RH

Još se ni u jednoj europskoj državi rad putem digitalnih radnih platformi posebno ne evidentira niti prati na sustavan način. No, s obzirom na određeni znatan broj sudskih i nešto manje upravnih postupaka koji su u nekoliko država EU-a vođeni proteklih godina, a koji su pobudili ogroman interes stručne i zainteresirane javnosti, početkom 2021. godine provedeno je istraživanje o opsegu platformskog rada. Rezultati toga, a osobito procjene budućeg razvoja ovoga novog oblika rada, bili su razlogom da Europska komisija u prosincu 2022. godine predloži izradu i donošenje novoga obvezujućeg dokumenta za sve članice Europske unije.

Naime, zaključci tog istraživanja pokazuju da u EU-u putem digitalnih radnih platformi radi već 28 milijuna osoba te se, s obzirom na ubrzani trend njegova širenja, procjenjuje da će ih 2025. godine biti čak 43 milijuna. Neke od tih osoba stalno se bave ovom vrstom posla, neke povremeno, neke dodatno uz svoje redovno zaposlenje. Nešto veći je udio onih koji se platformskim radom bave kao samozaposlene osobe, nešto manji udio onih koji poslove obavljaju kao radnici putem zasnovanoga radnog odnosa, a u pojedinim državama postoji i treća vrsta *freelancera* koji se nisu ni registrirali za samostalno obavljanje poslova, niti imaju ugovor o radu. Istodobno, prema nekim procjenama za RH proizlazi da oko 50.000 osoba radi putem digitalnih radnih platformi, dok druge procjene pokazuju da je riječ čak o 150.000 fizičkih osoba ukupno, kada se uzmu u obzir svi oblici i načini rada. U svakom slučaju, riječ je o znatnom broju fizičkih osoba i dijelu tržišta rada koje se propulzivno razvija, zbog čega je nužno uvođenje evidencije o radu putem ovih platformi.

Iako je došlo do brze ekspanzije načina rada koji se obavlja uz posredovanje digitalnih radnih platformi i koji kao takav prije nije bio prepoznat odgovarajućim pravnim okvirima, nacionalna zakonodavstva europskih država do danas nisu uspjela dati rješenje nastalog problema. Izazovi su uočeni ponajprije u segmentu klasificiranja osoba koje rade putem platformi, u smislu klasifikacije kao samozaposlenih osoba, a rjeđe kao radnika. Nadalje, zbog niza specifičnosti vezanih za način rada i status, te osobe imaju ograničen pristup socijalnoj zaštiti (prava iz mirovinskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja i dr.), a radna prava su im uglavnom na niskim razinama.

Stoga je u prosincu 2021. godine Europska komisija predložila donošenje Direktive o poboljšanju radnih uvjeta u radu putem platformi. Taj bi dokument trebao predstavljati zajednički pravni okvir na europskoj razini i jamčiti minimalnu razinu prava i radnih uvjeta, neovisno o tome obavljaju li takav rad radnici u radnom odnosu ili samozaposlene osobe. Također, od nove se direktive očekuje da će najveći uspjeh postići u smislu reklasificiranja pogrešno klasificiranih samozaposlenih osoba u prave zaposlenike. No, unatoč tome što su sve države, u načelu, pozdravile donošenje takve nove direktive, ona do trenutka pisanja ovog članka još nije donesena, ponajprije zbog niza različitosti u nacionalnim uređenjima država članica, a potom i zbog nepostizanja kompromisa oko nekih ključnih točaka.

RH se u tim okolnostima prometnula u pionira uređenja platformskog rada i prva, vodeći se ciljevima Prijedloga direktive, osmislila rješenje koje bi trebalo optimalno zaštititi sve osobe koje prakticiraju platformski rad. Pri tome se pazilo da takvo rješenje ne dovede digitalne radne platforme u situaciju kakvu su iskusile u nekim državama koje su pokušale parcijalno urediti ovo područje tržišta rada. Naime, nakon određenih prilično rigidnih rješenja, u nekim su državama (npr. u Španjolskoj) platforme koje su tamo djelovale napustile takva tržišta i preselile svoja poslovanja u druge zemlje.

Imajući u vidu da će nova regulativa u našoj zemlji stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine, opravdano je očekivati da će upravo predstojeća godina biti ključna da pokaže koliko je ovo hrabro pravno i informatičko rješenje uistinu dobro. Ako uspjeh bude evidentan, logičan bi slijed događaja trebao biti da se i druge, zasad malo skeptične države, zainteresiraju za naš model i pokušaju ga primijeniti u svojim nacionalnim okvirima.

3. PO ČEMU JE PLATFORMSKI RAD SPECIFIČAN

Nasuprot mnogim internetskim platformama za prodaju i slično, kod kojih je cilj jednostavno spajanje ponude i potražnje, glavno obilježje digitalnih radnih platformi je **organizacija rada fizičkih osoba** koje putem tih platformi rade da bi spojili, s jedne strane, pružatelja usluge te, s druge strane, klijenta. To znati razlikovati iznimno je važno da bi se nova pravila mogla ispravno primijeniti. Zakon o radu ciljao je upravo one poslodavce odnosno digitalne radne platforme i njihove posrednike na tržištu koji u obavljanju svoje djelatnosti organiziraju rad fizičkih osoba.

Primjerice, ako uzmemo digitalnu radnu platformu Uber ili Bolt, koje se bave uslugama taksi-prijevoza, da bi konkretna fizička osoba M. M. od njih naručila uslugu prijevoza, mora imati na svom pametnom mobitelu instaliranu aplikaciju za naručivanje. Pretraživanjem ponude konkretne platforme i klikom prihvata ponude, platforma tu osobu M. M. povezuje s potencijalnim vozačem. No ono što je kod normativnog uređenja rada putem Zakona o radu bilo bitno jest urediti prava i obveze upravo toga potencijalnog vozača. U praksi je rjeđi slučaj da je vozač u izravnom ugovornom odnosu s platformom, a češći da je u ugovornom odnosu s posrednikom koji, na temelju ugovora o poslovnoj suradnji s platformom, angažira veći broj platformskih radnika (u konkretnom primjeru

vozača). Kako se među dionicima platformskog rada za tvrtke partnere, dakle posrednike, bio uvriježio naziv „agregator“, i naš je opći propis o radu preuzeo upravo taj naziv da bi imenovao posebnu vrstu posrednika na ovom dijelu tržišta rada. Stoga je Zakonom o radu definiran i agregator te su propisana prava i obveze poslodavca, neovisno o tome je li on izravno digitalna radna platforma ili agregator. Sličan primjer kao što je ovdje iznesen, mogli bi zamisliti i u vezi s poslovima dostave hrane kojima se u Hrvatskoj najčešće bave platforme Glovo, Wolt i Bolt (koji se ujedno bavi i prijevozom).

Osnovni problem za normativno uređenje rada koji se obavlja putem digitalnih radnih platformi, a zbog kojeg većina europskih država ovaj novi oblik rada još nije zakonski uredila, proizlazi iz **statusa osoba** koje su radno angažirane na digitalnoj radnoj platformi. Naime, s obzirom na prisutnost obilježja radnog odnosa, ali i visokog stupnja fleksibilnosti platformskog radnika, koji u klasičnom radnom odnosu ne postoji, ovi se radnici često klasificiraju kao samozaposlene osobe. Također, nije potpuno jasno jesu li platforme poslodavci i imaju li obveze prema radniku kao poslodavci ili su njihove obveze sličnije obvezama naručitelja, ugovaratelja, pružatelja usluga. Zato su neke fizičke osobe koje rade putem platformi klasificirane kao samozaposlene, a zapravo ne uživaju samostalnost koja bi trebala pratiti takav status. Taj je fenomen poznat pod nazivom *lažna samozaposlenost*. Samozaposlena osoba trebala bi biti pravi poduzetnik, imati vlastitu poslovnu ideju, bazu klijenata, utvrđen poduzetnički plan i preuzimati rizike svoga poduzetničkog pothvata kako bi ostvario što veći prihod.

Pogrešno klasificiranje radnika kao samozaposlenih osoba uzrokuje nejednako postupanje između onih fizičkih osoba čiji radni status nije pravilno klasificiran i „standardnih“ radnika te stvara nejednakost između platformi i „standardnih“ tvrtki. Štoviše, zbog toga što često pružaju istovrsne usluge, a nisu obvezni ispunjavati iste obveze, dolazi do neloyalne konkurencije između platformskih i njihovih konkurentskih tvrtki na tržištu, na način da se platforme koriste mnogo povoljnijim položajem.

Nadalje, **automatsko upravljanje** u okviru organizacije rada osoba koje putem platformi obavljaju rad odnosno dodjeljivanje im radnih zadataka putem algoritama, bitna je značajka rada koji se obavlja korištenjem digitalnih platformi. Naime, u takvoj organizaciji rada nije potpuno jasno tko je nadređeni platformskom radniku ni tko je odgovoran u pogledu upotrebe algoritama. S obzirom na to da se automatskim upravljanjem organizira rad, dakle informatička rješenja preuzimaju ulogu „šefa“, bilo bi nužno uvesti obvezu ljudskog nadzora nad algoritamskim upravljanjem radom pojedinaca. Razlog tome je pružanje mogućnosti pravne zaštite osobi koja tako radi za slučaj da u njezinu ugovornom odnosu dođe do određenih problema.

S druge strane, značajno pozitivno obilježje digitalnih radnih platformi na tržištu rada jest što je njihova pojava utjecala na otvaranje novih radnih mjesta, a time i na poboljšavanje konkurentnosti zemlje koja koristi blagodati inovacija. Rad putem digitalnih platformi donosi dodatni prihod mnogim ljudima,

uključujući one kojima je pristup tržištima rada otežan, primjerice zbog invalidnosti ili života u mjestima udaljenim od velikih gradskih središta. Ovakav je rad često izbor za ljude koji žele fleksibilnosti organiziranja svog posla i ravnotežu između profesionalnog i privatnog života.

4. TKO JE TKO U PLATFORMSKOM RADU

Uzimajući u obzir navedene izazove, RH je među prvima u Europi prepoznala rizike povezane s neodgovarajućim uvjetima u kojima rade platformski radnici te osmislila pravni okvir koji je njegovom zadnjom novelom ugrađen u Zakon o radu, čime se u potpunosti uređuje rad koji se obavlja korištenjem digitalnih radnih platformi. Nove zakonske odredbe koje stupaju na snagu 1. siječnja 2024. godine definiraju pojmove rada koji se obavlja korištenjem digitalnih radnih platformi, mogućih poslodavaca (platformi i agregatora, kao njihovih posrednika), radnika i ostalih osoba koje obavljaju rad korištenjem platformi. Zatim, te nove odredbe propisuju prava i obveze dionika platformskog rada, jamče minimalnu razinu prava i radnih uvjeta te, radi osiguravanja njihova transparentnog rada, prava i odgovornosti digitalnih radnih platformi.

Iako je Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o radu stupio na snagu 1. siječnja 2023. godine, za primjenu odredaba novih članaka koje uređuju rad putem digitalnih platformi predviđena je odgoda te će one stupiti na snagu tek 1. siječnja 2024. godine. Razlog odgodnoj primjeni tih zakonskih odredaba jest što je tijekom 2023. godine bilo potrebno kreirati i pripremiti informatičku podršku za uspostavu registra platformi i agregatora te za praćenje rada osoba koje na taj način obavljaju svoje ugovorene poslove. Kada takvo informatičko rješenje bude uspostavljeno, a plan je da profunkcionira početkom 2024. godine, digitalni svijet rada u kojemu posluju platforme u RH bit će potrebno povezati s novim državnim informacijskim sustavom. Dakle, i platforme će trebati svoje informacijske sustave povezati s tim novim sustavom kako bi ovaj digitalni svijet rada bilo moguće digitalno pratiti i nadzirati.

Da bi se znalo tko je na tržištu platformskog rada obavezan povezati se u novi državni informacijski sustav, potrebno je informirati se novim zakonskim odredbama koje će stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine. Tako je **rad koji se obavlja korištenjem digitalne radne platforme** Zakonom definiran kao napatni rad koji na temelju ugovornog odnosa fizička osoba obavlja za digitalnu radnu platformu ili za agregatora, korištenjem digitalne tehnologije odnosno na daljinu pomoću elektroničkog sredstva (mrežna stranica, mobilna aplikacija i sl.) ili izravno na određenoj lokaciji između sudionika određenog posla.

Digitalna radna platforma je definirana kao fizička ili pravna osoba koja pruža usluge koje se na zahtjev primatelja usluge pružaju korištenjem digitalne tehnologije, a u okviru organizacije rada u kojemu fizičke osobe obavljaju posao na daljinu pomoću elektroničkog sredstva (mrežna stranica, mobilna aplikacija i sl.) ili izravno na određenoj lokaciji. S druge strane, **agregator** je fizička ili pravna osoba koja obavlja djelatnost zastupanja ili posredovanja za jednu ili više digitalnih radnih platformi.

Slijedi zaključak da na hrvatskom tržištu platformskog rada mogu postojati dvije vrste poslodavaca, platforme izravno ili agregatori kao njihovi posrednici (tvrtke partneri). Iz novih zakonskih odredaba proizlazi da radni odnos između digitalne radne platforme ili agregatora, s jedne strane, i platformskog radnika, s druge, predstavlja pravilo te se on pretpostavlja ako se ne dokaže drukčije. Riječ je, dakle, o zakonskoj presumpciji. Pritom postoji sloboda da i neke druge osobe koje nisu radnici zakonito posluju s digitalnim platformama.

Da bi platforma ili agregator, kao jedna ugovorna strana, s radnikom, kao drugom ugovornom stranom, sklopila ugovor o radu, potrebno je slijediti propisani obvezni sadržaj ugovora koji je donekle ipak specifičan u odnosu na standardne ugovore o radu.

Kada govorimo o odgovornosti poslodavca u platformskom rada, jako je važno skrenuti pozornost na jednu posebnost, a to je uvođenja **solidarne odgovornosti** digitalne platforme prema radnicima agregatora. Naime, do uključivanja platforme (koja nije poslodavac radniku) u ulogu dužnika prema radniku doći će u situacijama kada se kao poslodavac u ugovornom odnosu pojavljuje agregator koji ne ispunjava svoje ugovorene obveze prema radniku. Primjerice, ako agregator kao poslodavac svom radniku ne isplati plaću, taj će radnik (dakle, onaj koji je zaposlen kod agregatora) moći potraživati plaću i izravno od platforme.

Uz navedene dionike platformskog rada, Zakon o radu predviđa da, **osim radnika**, rad korištenjem digitalnih radnih platformi mogu obavljati i druge fizičke osobe koje na temelju ugovornog odnosa, koji nije nastao sklapanjem ugovora o radu, osobno obavljaju poslove za digitalnu radnu platformu ili njezina posrednika. Te osobe Zakon naziva **ostalim osobama** i na njih se neće primijeniti zakonske pretpostavke o postojanju radnog odnosa. To konkretno znači da će one fizičke osobe koje budu ostvarivale tek manji opseg primitaka od ovakva načina rada biti izuzete od pretpostavke da su u radnom odnosu s platformom ili agregatorom. Također, pod zakonsku pretpostavku neće potpadati ni one fizičke osobe koje rade na temelju posebnih propisa koji uređuju njihov rad, kao što su u RH studenti koji rade putem ugovora o obavljanju studentskih poslova ili učenici koji rade putem ugovora o povremenom radu redovitog učenika. Naravno, tu spadaju i oni obrtnici koji su pravi poduzetnici, dakle koji ne ovise isključivo ili u pretežitom dijelu o jednoj digitalnoj radnoj platformi.

Kada govorimo o ostalim fizičkim osobama koje rade putem platformi, a koje nisu radnici, svakako najviše interesa pobuđuju one osobe koje povremeno rade za digitalne radne platforme i kod kojih su prisutna obilježja radnog odnosa, ali kojima je zbog izrazito niskih prihoda koje ostvaruju od takvog rada Zakonom dopušteno da ne zasnuju radni odnos. To je zasigurno velika novost u našem radnom zakonodavstvu, no zbog specifičnih obilježja platformskog rada zakonodavac se odlučio učiniti ovakav fleksibilan iskorak u smjeru podržavanja suvremenih oblika obavljanja rada.

Naime, u svrhu iznimnog izuzimanja od primjene zakonske pretpostavke o postojanju radnog odnosa fizičke osobe kojoj digitalna radna platforma

ili agregator dodjeljuje posao, provjeravat će se je li fizička osoba radom putem digitalnih radnih platformi u pojedinom kvartalu kalendarske godine ostvarila primitke od kojih se utvrđuje drugi dohodak, koji su ukupno veći od 60 % bruto-svota triju mjesečnih minimalnih plaća utvrđenih posebnim propisom. Ako ta svota, koju Zakon utvrđuje limitom u smislu rada bez zasnovanoga radnog odnosa, u promatranom razdoblju bude prekoračena, tada će platforma ili agregator toj fizičkoj osobi morati ponuditi ugovor o radu ako i dalje žele ostvarivati istovrsnu suradnju. Visinu minimalne plaće svake kalendarske godine svojom Uredbom utvrđuje Vlada Republike Hrvatske (Nar. nov., br. 125/23.). Tako je za 2024. godinu već poznata svota minimalne mjesečne bruto-plaće za puno radno vrijeme te ona iznosi 840,00 €. Dakle, jednostavnom računicom mogu se pomnožiti tri takve plaće sa 60 %, što daje svotu od 1.512,00 €, te će ta svota predstavljati kvartalni limit za 2024. godinu.

5. DODATNO O AGREGATORIMA

Prilikom kreiranja novih zakonskih odredaba, u stručnoj se javnosti moglo čuti dosta kritika vezanih uz „legaliziranje“ agregatora kao poslodavaca platformskim radnicima. Naime, nemaju sve europske države posrednike na tržištu platformskog rada. Alternativa je bila propisati obvezu da svaki platformski radnik mora imati izravan ugovorni odnos s digitalnom radnom platformom. No pitanje je kako bi na takvo kruto i rigidno uređenje ovoga fleksibilnog oblika rada gledale digitalne radne platforme koje trenutačno posluju na hrvatskom tržištu, a od kojih ni jedna nema sjedište i vlasničku strukturu u RH. Drugim riječima, pitanje je bi li im se isplatilo ostati poslovati u RH kada znaju da u drugim europskim državama i u drugim državama svijeta mogu na mnogo lakši način angažirati veliki broj osoba koje žele raditi za njih. Također, pitanje je što bi se dogodilo s agregatorima za koje se ne zna koliko ih je, ali koji već dulje vrijeme posluju unatoč nedostatnoj regulativi te za koje postoje procjene da ih je popriličan broj na tržištu i da zapošljavaju pristojan kontingent radnika. Uzimajući u obzir navedeno i činjenicu da je hrvatsko tržište rada relativno malo, ocijenjeno je optimalnim nikome ne zabranjivati rad, ali iznimno bitnim taj rad smjestiti u zakonite okvire te, s obzirom na to da je riječ o novom obliku rada, pratiti ga na jedini mogući način – digitalnim alatima.

Kada dogovaraju svoju suradnju, digitalna radna platforma i posrednik (agregator) uobičajeno sklapaju odgovarajući obvezno-pravni ugovor kojim uređuju međusobna prava i obveze, uglavnom ugovor o posredovanju na tržištu ili drugi ugovor o poslovnoj suradnji. Agregator, kao poslodavac, zapošljava radnike i odgovara za sve obveze prema radniku, jednako kao što odgovara i digitalna radna platforma kada je izravni poslodavac radniku.

Dakle, neovisno o tome je li platformskom radniku poslodavac izravno platforma ili njezin posrednik (agregator), taj platformski radnik ostvaruje jednaka prava iz radnog odnosa. Da bi se spriječile zlouporabe i nejednak položaj radnika na tržištu, u Zakon o

radu uvrštena je odredba kojom je jasno propisano da pri obavljanju poslova posredovanja za digitalnu radnu platformu, agregator ne smije naplatiti radniku naknadu za posredovanje.

Naime, interes platformi za angažiranje posrednika na tržištu iznimno je velik, jer se na taj način tržište platformskog rada mnogo brže širi, dok sve administrativne obveze poslodavca prema radnicima preuzima posrednik s kojim je platforma ugovorila poslovnu suradnju. To znači da je posrednik taj koji traži radnike, sklapa s njima ugovore o radu, prijavljuje ih na mirovinsko i zdravstveno osiguranje, isplaćuje im plaće i plaća sva javna davanja koja i svi drugi poslodavci plaćaju za svoje radnike, kao što su doprinosi i porezi, upoznaje ih s organizacijom rada, osigurava im zaštitu na radu te sredstva rada, osim ako nije s radnikom ugovoreno da uz dogovorenu naknadu koristi vlastita sredstva rada.

Imajući u vidu specifičnost posrednika koji je u ulozi poslodavca i koji ujedno posreduje za digitalnu radnu platformu (jer se poslovi obavljaju za platformu), platforma ipak neće biti izuzeta od svake odgovornosti. Stoga je, kao što je već i naznačeno, Zakonom o radu uvedena **solidarna odgovornost** digitalne radne platforme za obveze koje njezin posrednik na tržištu (agregator), kao poslodavac, ima prema radniku kojeg zapošljava.

Pravni termin solidarnosti u ugovornim odnosima podrazumijeva da solidarni dužnik (ovdje agregator ili platforma) odgovara vjerovniku (ovdje platformskom radniku) za cijelu obvezu, pa ako jedan dužnik ispuni obvezu, ona prestaje i za drugog dužnika. Pitanje regresne odgovornosti solidarnih dužnika naknadno se može rješavati, i to prema pravilima obveznog prava.

Ipak, da se platforme ne bi baš uvijek, čak i onda kada je neopravdano, dovele u poziciju solidarnog dužnika, Zakon je predvidio i slučaj u kojemu bi se digitalna radna platforma ipak mogla **osloboditi solidarne odgovornosti**. Tada će biti potrebno da dokaže da agregator, s kojim je ugovorila poslovnu suradnju, uredno izvršava obvezu prijave na mirovinsko i zdravstveno osiguranje radnika, da redovito podmiruje trošak plaće radnika i da nema utvrđen porezni dug. U svrhu takva dokazivanja platforma će od svojeg agregatora moći tražiti potvrde poreznih tijela, izjave o izvršenim prijavama na obvezna osiguranja te dokaze da redovito podmiruje ukupan trošak plaća svojim radnicima.

Slijedom navedenog, može se očekivati da će rezultat pravnog uređenja agregatora odnosno njihovim uvrštavanjem u Zakon o radu i time dovođenjem u zakonske okvire njihova dosadašnjeg modela rada, biti postignuti dostojanstveni uvjeti rada platformskih radnika, bez obzira na činjenicu je li im poslodavac izravno digitalna radna platforma ili njezin posrednik na tržištu. Također, time se osigurava poticaj poduzetničkim aktivnostima koje platforme već prakticiraju, a te aktivnosti imaju svoje pozitivne učinke na zaposlenost u RH. U konačnici, to je i opći cilj Prijedloga nove EU direktive – poboljšati uvjete rada i socijalna prava osoba koje rade putem platformi, što uključuje potporu uvjetima za održiv rast digitalnih radnih platformi.

6. ŠTO POSLODAVAC MORA, A ŠTO NE SMIJE

Budući da su digitalna radna platforma ili agregator poslodavac radniku koji rad obavlja korištenjem digitalne radne platforme, takav poslodavac, koji u organizaciji rada koristi digitalnu tehnologiju i infrastrukturu u okviru automatiziranog sustava upravljanja utemeljenog na algoritmima, ima niz obveza radi ostvarivanja prava propisanih Zakonom o radu, i to:

- upoznati radnika s organizacijom rada digitalne radne platforme i načinom donošenja odluka u automatiziranom sustavu upravljanja
- osigurati dostupnost i transparentnost podataka o radu koji se obavlja korištenjem digitalnih radnih platformi,
- imenovati ovlaštenu osobu koja će nadzirati sigurnost i radno opterećenje rada radnika
- imenovati ovlaštenu osobu koja će u povodu zahtjeva radnika provoditi postupak preispitivanja odluka donesenih u automatiziranom sustavu upravljanja
- osigurati mogućnost uspostave profesionalne komunikacije s ostalim radnicima i sudionicima poslovnog procesa te poslodavcem i ovlaštenim osobama poslodavca.

Dužnost je poslodavca prema radniku, još prije početka njegova rada, upoznati ga s organizacijom rada i načinom dodjeljivanja poslova te sa svim pravima iz radnog odnosa Također, poslodavac je obavezan, na zahtjev sindikalnog povjerenika ili predstavnika te inspekcije u području rada, tijekom provedbe nadzora omogućiti dostupnost svih relevantnih podataka.

Koncepcija ljudskog nadzora u automatiziranom sustavu upravljanja doći će do izražaja u dvama segmentima obavljanja platformskog rada, i to radi zaštite sigurnosti i zdravlja radnika te vezano za praćenje rada i odluka donesenih u takvom sustavu upravljanja. Poslodavac ne smije dopustiti intenzitet rada koji ugrožava fizičko odnosno mentalno zdravlje radnika koji rad obavlja korištenjem digitalne radne platforme, a radnik koji smatra da mu je zbog okolnosti nastalih takvim radom povrijeđeno pravo na sigurnost i zdravlje na radu, ima pravo zatražiti od poslodavca zaštitu svojeg prava odnosno pisano obrazloženje i preispitivanje pojedine mjere ili odluke. Nadalje, kada radnik smatra da mu je odlukom donesenom u automatiziranom sustavu upravljanja (primjerice odlukom o radnom vremenu, obračunu i isplati plaće, o mogućnosti napredovanja i osposobljavanja) povrijeđeno pravo iz radnog odnosa, ima pravo zatražiti od poslodavca zaštitu svojih prava, pisano obrazloženje odluke i njezino preispitivanje.

Zakon o radu, stoga, obvezuje poslodavca za imenovanjem dvaju ovlaštenika, jednoga koji će imati ovlasti u području zaštite na radu i drugoga koji će imati ovlasti u vezi s praćenjem rada i donesenim odlukama. No ne bi bilo protivno Zakonu da opisane poslove obavlja ista osoba kod poslodavca.

Što se tiče zaštite osobnih podataka radnika i ostalih osoba koje rade korištenjem digitalne radne platforme, Zakon je propisao stroga ograničenja za digitalnu radnu platformu i agregatora koja se odnose na zabranu prikupljanja i obrađivanja određenih podataka. S obzirom na to da osobe koje rade

putem platformi u svome radu koriste informacijsku i komunikacijsku tehnologiju, digitalnoj radnoj platformi i agregatoru zabranjeno je obrađivati podatke o privatnim razgovorima, o emocionalnom i psihološkom stanju tih osoba, o njihovu zdravlju (osim u slučajevima predviđenim propisom o zaštiti osobnih podataka) te prikupljati podatke u razdoblju u kojemu osoba ne obavlja rad niti ga nudi.

Nadalje, radi omogućavanja neometane profesionalne komunikacije odnosno povezivanja i razmjene informacija u poslovnom procesu s ostalim radnicima i sudionicima poslovnog procesa te poslodavcem i ovlaštenim osobama poslodavca, digitalna radna platforma ili agregator kao poslodavac obavezan je osobama koje kod njega obavljaju poslove osigurati mogućnost uspostave kontakta. Ovo stoga što su platformski radnici međusobno nepovezane osobe koje rade na različitim lokacijama, ali pritom za istog poslodavca, zbog koje je specifičnosti njihova rada mogućnost kontakta s drugim platformskim radnicima znatno otežana.

7. ŠTO TREBA SADRŽAVATI UGOVOR O RADU PLATFORMSKOG RADNIKA

Ugovor o radu sklopljen u pisanom obliku, odnosno potvrda o sklopljenom ugovoru o radu, kojim se između poslodavca i radnika ugovara rad korištenjem digitalne radne platforme, morat će sadržavati **sve podatke koje i svaki drugi ugovor o radu obvezno sadržava**. To su podatci o:

- a) strankama i njihovu osobnom identifikacijskom broju te prebivalištu odnosno sjedištu
- b) mjestu rada, a ako zbog prirode posla ne postoji stalno ili glavno mjesto rada ili je ono promjenjivo, podatak o različitim mjestima na kojima se rad obavlja ili bi se mogao obavljati
- c) nazivu radnog mjesta odnosno naravi ili vrsti rada na koje se radnik zapošljava ili kratak popis ili opis poslova
- d) datumu sklapanja ugovora o radu i datumu početka rada
- e) tome sklapa li se ugovor na neodređeno ili na određeno vrijeme te o datumu prestanka ili očekivanom trajanju ugovora u slučaju ugovora o radu na određeno vrijeme
- f) trajanju plaćenoga godišnjeg odmora na koji radnik ima pravo, a ako se takav podatak ne može dati u vrijeme sklapanja ugovora, odnosno izdavanja potvrde, o načinu određivanja trajanja tog odmora
- g) postupku u slučaju otkazivanja ugovora o radu te o otkaznim rokovima kojih se mora pridržavati radnik odnosno poslodavac, a ako se takav podatak ne može dati u vrijeme sklapanja ugovora odnosno izdavanja potvrde, o načinu određivanja otkaznih rokova
- h) bruto-plaći, uključujući bruto-svotu osnovne odnosno ugovorene plaće, dodatcima te ostalim primitcima za obavljene rad i razdobljima isplate tih i ostalih primitaka na temelju radnog odnosa na koja radnik ima pravo
- i) trajanju radnog dana ili tjedna u satima
- j) tome ugovara li se puno radno vrijeme ili nepuno radno vrijeme

RADNO I SOCIJALNO PRAVO

k) pravu na obrazovanje, osposobljavanje i usavršavanje, ako ono postoji

l) trajanju i uvjetima probnog rada, ako je ugovoren.

Kao i kod ostalih ugovora o radu, i kod rada koji se obavlja putem digitalne radne platforme postoji mogućnost da određeni od prethodno navedenih podataka ne budu sadržani u samom ugovoru, već da ugovor samo upućuje npr. na pravilnik o radu, propis i sl.

Uz podatke za standardni ugovor o radu, ugovor platformskog radnika, s obzirom na specifičnost ovog posla, morat će sadržavati **i dodatne podatke** o:

- 1) načinu dodjele poslova, radnih zadataka i uputa za rad te ocjenjivanja rada prema određenim kriterijima
- 2) načinu donošenja odluka vezanih za radno vrijeme i uvjete rada, za sigurnost i zdravlje na radu, za mogućnost napredovanja te za donošenje odluka vezanih za obračun i isplatu plaće i naknade plaće
- 3) obvezi poslodavca da informira radnika o osobi koja je kod poslodavca ovlaštena za nadzor praćenja rada u automatiziranom sustavu upravljanja
- 4) elektroničkoj i drugoj opremi i sredstvima rada koji su potrebni za obavljanje posla
- 5) mogućnosti za neometanu profesionalnu komunikaciju odnosno povezivanje i razmjenu informacija s ostalim radnicima i njihovim predstavnicima, poslodavcem te trećima u poslovnom procesu
- 6) sredstvima rada za obavljanje poslova koje je poslodavac obavezan nabaviti, instalirati i održavati odnosno uporabi vlastitih sredstava rada radnika
- 7) naknadi troškova radniku vezanih za obavljanje poslova te amortizaciji troškova vlastitih vozila i druge opreme, ako ih koristi
- 8) obvezi ugovaranja osiguranja od nesretnog slučaja i osiguranja od odgovornosti na teret poslodavca ako ugovorene poslove obavlja sudjelovanjem u prometu sredstvom koje se u smislu propisa o sigurnosti prometa na cestama smatra vozilom i koje ne podliježe obvezi registracije
- 9) načinu osposobljavanja i stručnog usavršavanja radnika
- 10) načinu ostvarivanja prava na informiranje i sudjelovanje u odlučivanju.

Osim te klasičnije varijante, Zakon je omogućio da se za ovaj specifičan oblik rada **može ugovoriti i rad po pozivu poslodavca**, koji će se koristiti u slučaju **nepredvidiva obrasca rada**. Nepredvidiv obrazac rada oblik je organizacije rada i radnog vremena koji u potpunosti ili uglavnom nastaje prema nepredvidivim potrebama za radom, zbog čega se ne može unaprijed utvrditi početak i završetak radnog dana ni tjedna radnika, već ga, prema prirodi stvari, određuje poslodavac. Očekuje se da bi zbog posebne naravi rada koji se obavlja korištenjem digitalnih platformi, rad po pozivu mogao biti više zastupljen u praksi. Kada se ugovara rad po pozivu, takav će ugovor, uz sve već navedene podatke, morati sadržavati **i podatke** o:

- 1) promjenjivom rasporedu rada s obzirom na organizaciju radnog vremena radnika koja je u potpunosti ili uglavnom nepredvidiva

2) referentnom razdoblju u danima i satima unutar kojeg poslodavac ima pravo zatražiti, a radnik ima dužnost obavljati posao

3) najmanjem broju radnih sati unutar referentnog razdoblja koje je poslodavac dužan platiti radniku, neovisno o tome je li zatražio od radnika obavljanje posla, osim ako je poslodavac zatražio obavljanje posla, a radnik ga je bez opravdanog razloga odbio obaviti

4) pravu radnika da bez štetnih posljedica odbije radni zadatak, ako je obavijest o potrebi njegova izvršenja dana u roku unutar kojega ga nije moguće obaviti

5) roku u kojemu je moguć opoziv radnog zadatka koji je radnik prihvatio, čije neispunjenje daje radniku pravo na isplatu naknade plaće kao da je radio.

U slučaju ugovaranja rada po pozivu poslodavca, Zakon izrijekom propisuje da najmanji broj **zajamčenih plaćenih radnih sati ne može biti manji od pet sati tjedno**. Dakle, neovisno o tome je li digitalna radna platforma dodijelila radniku poslove ili uopće nije, poslodavac mu je svakako dužan isplatiti plaću za minimalno pet sati rada tjedno.

Zakon o radu uveo je još jednu bitnu novost usmjerenu na viši stupanj zaštite platformskih radnika. S obzirom na to da ovaj oblik rada u Hrvatskoj često podrazumijeva poslove dostave hrane koja se prevozi biciklima, nije teško zaključiti je riječ o poslu u kojemu postoji iznimno visok rizik od prometnih nesreća, ozljeda na radu i povezanih neželjenih posljedica. Stoga valja istaknuti još jednu obvezu poslodavca koja se odnosi kako na radnike koji imaju sklopljen ugovor o radu tako i na sve ostale osobe koje obavljaju rad putem digitalnih radnih platformi sudjelovanjem u prometu (tzv. ostale osobe).

Naime, bicikl se prema posebnom propisu Zakon o sigurnosti prometa na cestama (Nar. nov., br. 67/08.,... 114/22.) smatra vozilom, ali ne podliježe obvezi registracije. Zbog navedenog razloga izostala je obveza ugovaranja police osiguranja koja bi jamčila za pokrivanje štete koja može nastati kako samom platformskom radniku tako i trećoj osobi – sudioniku u prometu, a prema kojoj bi mogao biti odgovoran sam platformski radnik. Nerijetko odštete dosudene zbog utvrđene odgovornosti za izazivanje prometne nesreće mogu dosegnuti znatne novčane svote. Stoga je Zakon o radu obavezao digitalnu radnu platformu ili agregatora da za osobu koja obavlja ugovorene poslove sudjelovanjem u prometu sredstvom koje se u smislu propisa o sigurnosti prometa na cestama smatra vozilom i koje ne podliježe obvezi registracije, ugovori **osiguranje od nesretnog slučaja i osiguranje od odgovornosti**. Time se umnogome olakšava pravni položaj platformskog radnika koji bi se mogao naći u opisanoj životnoj situaciji, skriviti prometnu nesreću i odgovarati osobnom imovinom da nema takve zakonske obveze za platformu ili agregatora.

Pozivamo Vas da obnovite pretplatu za 2024. godinu

8. ŠTO JE ZAKONSKA PRESUMPCIJA (PRETPOSTAVKA)

Pitanje uvođenja zakonske pretpostavke radnog odnosa u platformskom radu važan je dio materije već spomenutog Prijedloga nove EU direktive oko kojega države članice teško postižu jedinstveno stajalište. Kao što je prethodno rečeno, RH nije čekala konačno rješenje na europskoj razini o tom pitanju te se odlučila za individualni pristup kojim će se u svakom pojedinačnom slučaju ocjenjivati jesu li prisutni ključni elementi radnog odnosa.

Sličan pristup u našem pravnom sustavu već postoji, i to u okviru provedbe postupka utvrđivanja dohotka od nesamostalnog rada, koji se provodi kao porezni postupak. Iz medija su poznati slučajevi utvrđivanja dohotka od nesamostalnog rada od strane Porezne uprave za obrtnike paušaliste koji su, nakon raskida radnog odnosa s poslodavcem, otvarali vlastite obrte te opet s njime uspostavljali poslovni odnos u kojemu su bili u podređenom položaju, umjesto da su se kao pravi poduzetnici usmjerili na različite klijente. Stoga je uvođenjem zakonske presumpcije koja će se procjenjivati od slučaja do slučaja postignuta horizontalna usklađenost dvaju propisa na nacionalnoj razini.

Zakonom o radu propisano je da kada digitalna radna platforma ili agregator s fizičkom osobom sklopi ugovor za obavljanje posla korištenjem digitalne radne platforme, koji s obzirom na narav i vrstu rada te ovlasti digitalne radne platforme ili agregatora, ima obilježja posla za koji se inače zasniva radni odnos, tada će se smatrati da je ta digitalna radna platforma ili taj agregator, kao poslodavac, s radnikom sklopio ugovor o radu, osim ako se ne dokaže suprotno.

Jedna inačica takva postupka odnosit će se na situaciju u kojoj bi digitalna radna platforma ili agregator u sudskom postupku osporavali ovu zakonsku pretpostavku te bi tada teret dokazivanja bio na njima. Ako bi, pak, fizička osoba smatrala da nije radnik, također bi mogla osporavati zakonsku pretpostavku postojanja radnog odnosa, pri čemu bi digitalna radna platforma, ili agregator, u svrhu dokazivanja i radi pravilnog rješavanja pokrenutog postupka, bila obvezna dati sudu sve potrebne podatke.

Činjenice na temelju kojih se može pretpostaviti postojanje radnog odnosa nisu taksativno navedene ni u minimalnom broju koji bi aktivirao zakonsku pretpostavku, već se navode primjerice. Tako će se osobito smatrati da je riječ o zasnovanom radnom odnosu u sljedećim slučajevima u kojima su prisutni:

- osobno obavljanje posla
- davanje naloga i uputa za obavljanje posla fizičkoj osobi, u okvirima organizacije rada i subordinacije (podređenosti) posla
- ograničavanje slobode odbijanja izvršavanja naloga ili njezino uvjetovanje zapriječenim sankcijama ili drugim mjerama
- pobliže određivanje vremena, mjesta i načina obavljanja posla fizičkoj osobi, neovisno o tome koristi li vlastita sredstva rada
- nadziranje obavljanja posla i praćenje učinaka fizičke osobe, radi ocjene njezina rada te mogućnosti napredovanja
- zabrana sklapanja poslova za svoj ili tuđi račun korištenjem usluga digitalnih platformi.

9. RAD BEZ UGOVORA O RADU (HRVATSKI FREELANCERI)

Neovisno o tome što je cilj ovoga zakonskog rješenja osigurati prava iz radnog odnosa fizičkim osobama koje u odnosu podređenosti rade putem digitalnih platformi, Zakon o radu prepoznao je sve potrebe tržišta platformskog rada, osobito potrebe izvršitelja takvih poslova te je osigurao i određenu ograničenu fleksibilnost u dijelu povremenog rada za digitalne platforme, u okviru kojega ne dolazi do znatnijih primitaka osoba koje tako rade. Naime, prepoznata je iznimka kada se zbog povremenog rada na platformi, u okviru kojeg dolazi do minorne zarade osobe, ne bi smatralo da je riječ o radnom odnosu. Podatke o primitku osobe, koji joj je po osnovi tzv. dugog dohotka isplatila bilo koja od digitalnih radnih platformi koja će biti registrirana u novom informacijskom sustavu, bit će moguće provjeravati putem sustava e-Porezna.

Stoga, zakonska odredba koja uređuje ovu iznimku predviđa da se pretpostavka postojanja radnog odnosa ne odnosi na fizičku osobu koja radom putem digitalnih radnih platformi u pojedinom kvartalu kalendarske godine nije ostvarila primitak veći od 60 % bruto-svote triju mjesečnih minimalnih plaća utvrđene posebnim propisom. Nakon što je poznata svota mjesečne minimalne plaće za 2024. godinu, znamo da će u svakom kvartalu u 2024. godini biti moguće da osoba angažirana u obavljanju poslova za digitalnu radnu platformu zaradi do 1.512,00 €, a da se ne aktivira obveza platforme ili agregatora da joj ponudi sklapanje ugovora o radu radi nastavka obavljanja takvih poslova.

Radi provjere stanja isplaćenih primitaka fizičke osobe u sustavu Porezne uprave, kao nadležnog tijela koje vodi službenu evidenciju o svim isplateljima i o isplaćenim primitcima, digitalna radna platforma bit će ovlaštena dobiti podatke o tome je li dosegnuta limitirana visina svota primitaka od kojih se utvrđuje drugi dohodak koji je fizička osoba kojoj dodjeljuje posao ostvarila radom putem digitalnih radnih platformi. Takve će se provjere obavljati putem novoga informacijskog sustava Jedinstvena elektronička evidencija rada (sustav JEER), koji je upravo u završnoj fazi uspostave. Dakle, na zahtjev platforme sustav JEER će davati povratne informacije iz kojih će biti moguće saznati je li fizička osoba, za koju se traži provjera, u pojedinom kvartalu kalendarske godine kojemu pripada datum za koji se tražila provjera, prekoračila limitiranu visinu primitka, odnosno je li ostvarila primitak koji je veći od 60 % bruto-svote triju mjesečnih minimalnih plaća utvrđene posebnim propisom.

Ako povratna informacija iz tog sustava bude upućivala na to da je limit dosegnut, ovaj model rada, kao svojevrsni *freelancing*, više neće biti moguće prakticirati u tekućem kvartalu godine. Tada će platforma ili agregator, ovisno tko je angažirao osobu, ako žele zadržati ugovorni odnos s tom osobom, biti obvezni ponuditi joj na potpis ugovor o radu.

Tehnički dio oko provedbe uvida i provjere u sustavu e-Porezna propisat će se pravilnikom koji bi također trebao stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine, dakle istodobno kada i nove zakonske odredbe.



10. NOVI INFORMACIJSKI SUSTAV ZA REGISTRACIJU, VOĐENJE PODATAKA I NADZOR

Evidencija o radu korištenjem digitalnih radnih platformi nužno je potrebna radi osiguranja transparentnosti rada digitalnih radnih platformi te jačanja odgovornosti i pravne sigurnosti između subjekata koji na tržištu obavljaju djelatnost i rad korištenjem tih platformi.

Osnovnu ideju za izradu novoga informacijskog sustava potaknula je činjenica da u Republici Hrvatskoj ne postoji sveobuhvatan popis digitalnih platformi i agregatora pa je ocijenjeno nužnim izraditi njihovu evidenciju u elektroničkom obliku, odnosno uspostaviti registar platformi i agregatora. Iako iz novih zakonskih odredaba proizlazi da će tome biti tako, one su prilično općenite i ne daju preciznu sliku koje će sve podatke taj sustav sadržavati. Zato je pripremljen novi pravilnik, u vezi s kojim je već provedeno i javno savjetovanje, a koji će propisivati oblik, sadržaj i način vođenja evidencije rada korištenjem digitalnih radnih platformi te rokove dostave podataka u evidenciju.

Evidencija rada korištenjem digitalnih radnih platformi **sadržavat** će Registar digitalnih radnih platformi i agregatora i podatke o pokazateljima opsega rada.

Za potrebe digitaliziranog procesa prijave i registracije u takav novi registar koristit će elektronička usluga, integrirana u sustav e-Građani, te će se za prijavu na uslugu i prava pristupa koristiti postojeće komponente državne informacijske infrastrukture (NIAS i e-Ovlaštenja). Digitalne radne platforme, koje zadovoljavaju definiciju danu Zakonom o radu, imat će pravo pristupa novom informacijskom sustavu u koji će one prvo registrirati sebe, a potom i sve agregatore s kojima ostvaruju poslovnu suradnju. Svaka registrirana platforma i agregator u Registru imat će upisan osobni identifikacijski broj (OIB), matični broj obrta (MBO), ako je subjekt upisa obrtnik, naziv subjekta, sjedište, ime, prezime i OIB osobe ovlaštene za zastupanje te adresu elektroničke pošte za komunikaciju. Međutim, dobra je informacija da će se većina od navedenih podataka preuzimati iz temeljnih registara (službenih evidencija koje se vode u elektroničkom obliku), bez potrebe ručnog unosa.

Bez upisa u taj novi Registar platforme neće više smjeti poslovati na tržištu, a također to neće smjeti ni agregatori. Naime, kada platforma izvrši upise u Registar, generirat će se potvrde s evidencijskim brojevima, zasebno za platformu te za njezine agregatore.

Potvrda s evidencijskim brojem je elektronički zapis, a sadržavat će evidencijski broj pod kojim će biti upisana platforma ili agregator, naziv, OIB odnosno MBO te će ju elektronički pečatirati izdavatelj potvrde. Obavijest o upisu i načinu preuzimanja potvrde dostavljat će se platformama i agregatorima u korisnički pretinac u okviru sustava e-Građani. Platforme i agregatori preuzimat će potvrdu s evidencijskim brojem unutar e-usluge Registar digitalnih radnih platformi i agregatora. U pravnom prometu, u poslovnim ispravama te na svakom dopisu i ugovoru platforme i agregatori bit će obvezni navesti broj pod kojim su upisani u ovu evidenciju (Registar).

Naime, Zakon je propisao kao najteži prekršaji poslodavca slučaj kada se digitalna radna platforma ili agregator ne upišu u evidenciju ministarstva. Najteži

prekršaj poslodavca pravne osobe moguće je sankcionirati novčanom kaznom od 8.090,00 do 13.270,00 €.

Nadalje, uz Registar će se u ovoj evidenciji voditi i **podatci o pokazateljima opsega rada** korištenjem digitalnih radnih platformi. Ti podatci sadržavat će broj radnika i ostalih osoba koje rade korištenjem platforme, broj i vrstu ugovornih odnosa na temelju kojih te osobe rade, vrijeme i lokacije obavljanja poslova te isplate učinjene od strane platformi prema agregatorima.

Ključna stvar predviđena ovim pravilnikom koji bi tek trebao stupiti na snagu tiče se roka u kojemu platforme izvještavaju sustav JEER o obavljenim radnim zadacima. Naime, predviđeno je da platforma **u stvarnom vremenu, odmah nakon završetka svakoga pojedinačnog obavljenog posla**, dostavlja sljedeće podatke: OIB platforme, OIB odnosno MBO poslodavca odnosno naručitelja posla, OIB radnika odnosno druge fizičke osobe u ugovornom odnosu, vrstu ugovornog odnosa, naziv ili opis poslova koje obavlja radnik odnosno druga fizička osoba, vrijeme početka i završetka obavljanja posla te lokaciju obavljanja posla odnosno početnu i završnu lokaciju ako su različite.

Svi podatci dostavljat će se putem sustava JEER, a moći će se izmijeniti samo zbog osobito opravdanih razloga, i to najkasnije u roku od 72 sata, računajući od dostave podataka u stvarnom vremenu. Jednako tako, u slučaju nemogućnosti dostave podataka zbog preki-da ili preopterećenosti kod uspostavljanja veze između informacijskog sustava platforme i sustava JEER, platforma će biti obvezna dostaviti podatke najkasnije u roku od 48 sati od ponovne uspostave veze.

U pogledu podataka o isplatama koje platforme vrše svojim agregatorima, predloženim pravilnikom je predviđeno da se isti dostavljaju najkasnije posljednjeg dana u mjesecu za isplate izvršene u tom mjesecu.

Slijedom svega navedenog, očekuje se da će podatci koje će sadržavati sustav JEER pridonijeti sustavnom uređenju i nadziranju platformskog rada u RH te sprječavanju zlouporaba, osobito onih vezanih za tzv. rad na crno. Taj informacijski sustav bit će ključan alat kako za praćenje kretanja na tržištu platformskog rada tako i u svrhu učinkovitog nadzora nadležnih inspekcijskih tijela koja će ga koristiti, osobito Državni inspektorat i Porezna uprava.

11. ZAKLJUČAK

Veseli činjenica da je RH prva europska država koja je osmislila cjelovito rješenje za uređenje rada koji se obavlja putem digitalnih radnih platformi. Dosada smo bili navikli da su naši zakoni zapravo prilagodena rješenja iz država poput Njemačke, Austrije, Irske i drugih. No čini se da bi ovaj put jedna Njemačka mogla posegnuti za hrvatskim znanjem i iskustvom.

Hrvatski zakonodavac bio je itekako svjestan da su se krupne promjene na tržištu rada već dogodile ta da one iziskuju hrabre reformske iskorake u području općega radnog zakonodavstva. Iako je postojeći zakonski okvir bio nedostatan kad je riječ o pitanju regulacije svih nestandardnih oblika rada, koje je također bilo potrebno uskladiti s potrebama tržišta rada, ponajprije zbog propulzivnog djelovanja suvremenih digitalnih tehnologija u svijet rada, uređenje platformskog rada prava je „zvijezda“ noveliranog Zakona o radu.

Ovdje opisano zakonsko rješenje u prvi je plan stavilo platformske radnike i njihove radne uvjete. No ništa manje važno mjesto nisu zauzele ni potrebe poslodavaca koji u svom poslovnom modelu koriste digitalne radne platforme. To se najbolje ogleda kroz uređen rad agregatora, kao specifičnih posrednika na hrvatskom tržištu platformskog rada, koji su prepoznati sa svim svojim pozitivnim i negativnim stranama. Upravo je takva istinska analiza pridonijela poticanju svega onog dobrog čime takvi poduzetnici utječu na tržište rada, a sprječavanju svih neprihvatljivih pojava koje su ugrožavale položaj platformskih radnika.

Kako bi početkom 2024. godine sustav registriranja platformi i agregatora te praćenja ovoga novog oblika rada bio potpuno operabilan, propisani pravni okvir bit će upotpunjen uspostavom potpuno novoga informacijskog sustava, kao digitalnog alata koji će, osim za evidenciju i praćenje, služiti nadležnim inspektorima za nadzor nad pravilnom primjenom Zakona. Imajući u vidu da administrativni podatci o platformskom radu dosada sustavno nisu vođeni, s nestrpljenjem možemo očekivati prvo izvješće o podatcima o radu korištenjem digitalnih radnih platformi, čiju izradu i javnu objavu predviđa prijedlog novog pravilnika.



TRGOVAČKO PRAVO

Ante VIDOVIĆ dipl. iur.

UDK 347.47

Posudba – ugovaranje i praktična pitanja

Ugovor o posudbi, kojim se jedna strana tog ugovora obvezuje predati na korištenje neku stvar drugoj, a ta se druga osoba obvezuje vratiti ju nakon korištenja, u našoj je aktualnoj praksi gotovo u svakodnevnoj primjeni. U tom kontekstu, autor u ovome članku daje sažet prikaz, osvrt na aktualna pitanja i ogledni primjer tog ugovora.

1. UVOD

Ugovor o posudbi je jednostrano-obeznan pravni posao (što znači da je njegovim sklapanjem samo jedna strana (koja posuđuje) obvezna ispuniti svoju obvezu). Uređen je odredbama čl. 509. – 518. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18., 126/21., 114/22. i 156/22., dalje: ZOO).

Napominjemo da je ZOO-om definiran ugovor o posudbi kao **ugovor koji nastaje kad posuditelj preda posudovniku određenu stvar na besplatnu uporabu, a ovaj se obveže vratiti je nakon uporabe** (čl. 509.).

Taj je ugovor **nominantan** (imenovan, što znači ustanovljen ZOO-om), **besplatan** (lukrativan) te, između ostaloga, i **realan** pravni posao. U ovom kontekstu, pojam *realan* dolazi od lat. riječi *res*, što znači stvar.

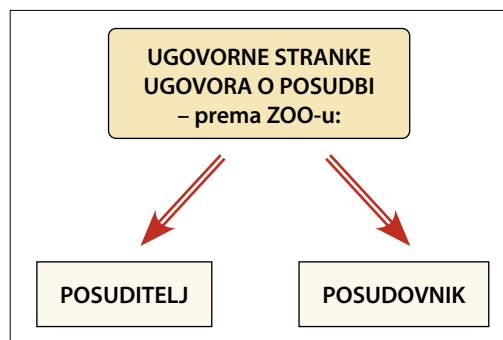
Naime, za razliku od većine drugih ugovora koji su konsenzualne prirode (za njihov je nastanak potrebno suglasno očitovanje objiju ugovornih strana), ugovor o posudbi je realan ugovor, jer nastaje tek nakon što uslijedi stvarna predaja (stvari) predmeta posudbe. Iz navedenoga proizlazi da za nastajanje ugovora o posudbi nije dovoljno da su se stranke dogovorile o bitnim sastojcima ugovora ili potpisale pisani ugovor, već je za takva ugovora potrebno i izvršiti faktičnu predaju stvari u posjed.¹

Sažeto rečeno, ugovor o posudbi je u naš je pravni sustav izravno unesen stupanjem na snagu aktualnog ZOO-a, što znači da su se do tada na ugovor o posudbi (na temelju Zakona o načinu primjene pravnih propisa donesenih prije 6. travnja 1941. – Nar. nov., br. 73/91.) primjenjivale, kao pravna pravila, odredbe OGZ-a (Općega građanskog zakonika).²

U teoriji je izraženo stajalište prema kojemu ugovor o posudbi spada u *ugovore o upotrebi i korištenju stvari*.³

2. SUBJEKTI UGOVORA O POSUDBI

Kao što je uvodno navedeno, ZOO-om su nominirani subjekti naslovljenog ugovora, kako slijedi:



Dakle, osoba (jedna stranka predmetnog ugovora) koja daje stvar na posudbu naziva se **posuditelj**. Ta se osoba naziva i *davatelj stvari u posudbu*.⁴ OGZ tu osobu naziva *posudilac*.

S druge pak strane (druga stranka predmetnog ugovora), osoba koja prima stvar na posudbu naziva se **posudovnik**. Tako se ta osoba naziva i *primatelj stvari u posudbu*.⁵ OGZ tu osobu naziva *posudovnik (uzimaoc u posudbu)*. Iz navedenoga je razvidno da se naš zakonodavac odlučio ovu osobu nazvati arhaičnim nazivom posudovnik.

¹ Čuveljak, J.: Ugovor o posudbi, *Pravo i porezi* br. 12/07, str. 45.

² Tako, § 971. OGZ-a propisuje da *posudna pogodba nastaje tad, kada se kome za neko određeno vrijeme daje kakva nepotrošna stvar, samo da se njom bez plaće posluži. Pogodba, kojom se obećava kome ali mu se ne predaje kakva stvar na posudbu, obvezuje istina, ali to još nije pogodba posudna.*

³ Vedriš, M./Klarić, P.D.: *Osnove imovinskog prava*, Narodne novine, Zagreb, 1992., str. 376.

⁴ Čuveljak, op. cit., str. 45.

⁵ Čuveljak, op. cit., str. 45.

3. FORMA UGOVORA O POSUDBI

Vežano za formu ugovora, potrebno je naglasiti kako je ugovor o posudbi **neformalan pravni posao**, što znači da se za njegovo sklapanje i valjanost ne zahtijeva pisani oblik (forma).

No, ako je stvar koja se na temelju predmetnog ugovora posuđuje posudovniku znatnije odnosno veće vrijednosti, kao primjerice umjetnička slika, nakit, strojevi, alati i sl., tada preporučujemo da se ugovor sklopi u pisanom obliku.

Slika 1. Ogladni primjer ugovora

Na temelju odredaba čl. 509. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18., 126/21., 114/22. i 156/22.),

ALO društvo s ograničenom odgovornošću za ugostiteljstvo, marketing i usluge, Zagreb, Ala ulica 1, koje zastupa Sani Sanić, članica uprave, OIB: 78036017065 (dalje: Posuditelj)

i

VILO društvo s ograničenom odgovornošću za ugostiteljstvo, marketing i usluge, iz Zaprešića, Vitka ulica 1, koje zastupa Vito Vitić, član uprave, OIB: 35098058027 (dalje: Posudovnik),

sklapaju 1. prosinca 2023. godine sljedeći

UGOVOR O POSUDBI

Članak 1.

Ovim Ugovorom ugovorne strane suglasno utvrđuju da je Posuditelj jedini (isključivi) vlasnik uređaja za pročišćivanje zraka Latus Belli, ser. ozn. 759/23, utvrđene tržišne vrijednosti od 1.200,00 € (dalje: objekt posudbe).

Ovim se Ugovorom ugovorne strane usuglašavaju da Posuditelj posuđuje objekt posudbe Posudovniku.

Ovim se Ugovorom ugovorne strane usuglašavaju da je Posudovnik preuzeo objekt posudbe od Posuditelja, a što se potvrđuje potpisom ovog Ugovora.

Članak 2.

Posuditelj posuđuje objekt posudbe Posudovniku na rok od jedne godine od dana sklapanja ovog Ugovora, s mogućnošću produljenja.

Članak 3.

Posuditelj može u bilo koje doba tražiti povrat objekta posudbe od Posudovnika, za slučaj da objekt posudbe postane nužnim Posuditelju za vlastite potrebe.

Članak 4.

Objekt posudbe se Posudovnik obvezuje rabiti u skladu s njegovom namjenom, tehničkim svojstvima, pisanim uputama za uporabu objekta posudbe, koje čine sastavni dio ovog Ugovora.

Članak 5.

Objekt posudbe Posudovnik rabi besplatno. Troškove transporta objekta posudbe od poslovnog prostora ponuditelja pa do poslovnog prostora Posudovnika i natrag, što podrazumijeva troškove transporta objekta posudbe od poslovnog prostora Posudovnika pa do poslovnog prostora ponuditelja, podmiruje Posudovnik.

Članak 6.

Bez izričite pisane suglasnosti Posuditelja, Posudovniku nije dopušteno objekt posudbe posuditi trećoj osobi.

Članak 7.

Za redovito i tekuće održavanje objekta posudbe, Posudovnik se obvezuje skrbiti o svom trošku.

U slučaju oštećenja objekta posudbe ili njegova nestanka, Posuditelj se obvezuje naknaditi Posudovniku svotu iz čl. 1. ovog Ugovora, koja odgovara vrijednosti objekta posudbe, uvećanu za amortizaciju i ostale troškove uporabe.

Članak 8.

Posudovnik ne odgovara za promjene i pogoršanja koja će predvidivo nastati na objektu posudbe.

Pritom treba voditi računa o tome da Posudovnik neće odgovarati za možebitne promjene, pogoršanja i sl., koja na objektu posudbe mogu nastati ugovorenim odnosno uobičajenom uporabom.

Članak 9.

Sve možebitne nesuglasice i sporove koji bi proizašli iz ovog Ugovora Posuditelj i Posudovnik pokušat će riješiti mirnim putem.

U slučaju da Posuditelj i Posudovnik ne mogu spor riješiti mirnim putem, za rješavanje spora nadležan je stvarno nadležni sud u Zagrebu.

Članak 10.

Ovaj je Ugovor sastavljen u četirima (4) istovjetnim primjercima, od kojih svaka strana zadržava po dva (2).

Za Posuditelja:

Za Posudovnika:

Sani Sanić, članica

Vito Vitić, član uprave

uprave društva ALO d.o.o.

društva VILO d.o.o.

4. NEKE ZNAČAJKE UGOVORA O POSUDBI I NEKE RAZLIKE U ODNOSU NA DRUGE INSTITUTE

Bitne značajke ugovora o posudbi su da ovaj ugovor:

- jednostrano** je obvezan (v. više u članku)
- besplatan** (dakako, objekt posudbe se daje na besplatnu uporabu, što znači na uporabu bez naknade)
- ima objekt koji je **individualno određena stvar** i posudovnik je obvezan vratiti upravo tu individualno određenu stvar
- daje posudovniku mogućnost da stekne **samo pravo uporabe** na objektu posudbe, a **ne** i pravo vlasništva na posuđenoj stvari
- nameće posudovniku obvezu **povrata posuđene stvari** posuditelju nakon isteka ugovorena roka ili nakon što je posudovnik ostvario ugovorenu svrhu uporabe
- nameće posudovniku obvezu **rabiti stvar u skladu s uputama** za njezinu uporabu (dakako, ako je riječ o stroju, alatu i sl.), zatim tako da ju ne ošteti, ili uništi, ili umanjí njezina svojstva za redovnu uporabu ili ju ne održava kako je to potrebno i sl.
- nameće posudovniku zabranu posuđenu stvar **prepustiti trećemu** na uporabu **bez pristanka** posuditelja
- dr.

Što se tiče **odnosa** (sličnosti, razlika i dr.) ugovora o posudbi i nekih drugih ugovora (npr. ugovora o kupoprodaji, zamjeni, darovanju, najmu, zajmu, zakupu i dr.), za potrebe ovog članka ih ne navodimo.

Dakako, ako je riječ o naplatnom pravnom poslu, bila bi riječ o ugovoru o kupoprodaji, npr. da posudovnik umjesto uporabe stvar danu na posudbu dalje proda.

No u praksi se najčešće, kad od nekog zatražimo novac na korištenje, uz obvezu njegova povrata, koristimo glagolom *posuditi*. U svakodnevnom govoru kažemo, primjerice: „... *posudi mi 10 €*.“ To je pojednostavljeno rečeno, netočno i nesukladno ZOO-u, jer bismo pravilno trebali reći: „... *pozajmi mi 10 €*.“ Tim se izričajem rijetko koristio u kolokvijalnom, svakodnevnom govoru.

Dakle, osnovna razlika između ugovora o posudbi i ugovora o zajmu leži u tome što je kod prvonavedenog objekt nezamjenjiva, nepotrošna stvar, dok je kod ugovora o zajmu to novac. Ne ulazeći u njegovo razmatranje, samo napominjemo da se *ugovorom o zajmu obvezuje zajmodavac predati zajmoprimcu određeni iznos novca ili određenu količinu drugih zamjenljivih stvari, a zajmoprimac se obvezuje vratiti mu poslije stanovitog vremena isti iznos novca, odnosno istu količinu stvari iste vrste i kakvoće* (čl. 499. ZOO-a). O tom ugovoru, detaljnije, v. čl. 499. – 508. ZOO-a.⁶

5. OBJEKT POSUDBE

Stvar koja se na temelju razmatranog ugovora daje u posudbu, odnosno posuđeni predmet, ZOO jednostavno naziva *objekt posudbe*.

Tako je odredbom čl. 510. ZOO-a propisano da su *objekt posudbe nepotrošne stvari*. Uz to je još navedeno da *potrošna stvar može biti objektom posudbe samo ako se ugovori povrat iste stvari*.

Naime, je li određena stvar potrošna ili nepotrošna, važna je jednokratna uporaba, odnosno uništavaju li se te stvari pri jednokratnoj upotrebi odnosno smanjuje li im se bitno sastav pri jednokratnoj uporabi. Pritom je bitna jednokratna uporaba jer su ipak sve stvari prije ili poslije potrošne. Možemo jednostavno reći da su nepotrošne stvari one koje se pri jednokratnoj uporabi ne uništavaju odnosno bitno im se ne smanjuje sastav (npr. pribor za jelo, prsten od plemenitog metala, stol i dr.), dok se potrošne stvari pri jednokratnoj uporabi uništavaju odnosno sastav im se bitno smanjuje. Primjerice, u mnoštvo potrošnih stvari možemo svrstati automobilske gume, svježe meso, ribu, papirnate marame, lak za kosu i mnoge druge.

6. PRAVA I OBVEZE POSUDOVNIKA

Jedno od prava posudovnika vezno uz **način uporabe** jest da on ima pravo rabiti stvar na ugovorom utvrđeni način, a ako način uporabe nije ugovorom određen, onako kako to odgovara svojstvima i namjeni stvari.

Što se tiče **troškova održavanja**, ZOO-om je propisano da *posudovnik snosi redovite troškove održavanja posuđene stvari, a kod posudbe životinje i troškove hranidbe* (čl. 512.). Pritom se **izvanredni troškovi** naknađuju posudovniku prema odredbama posloводства bez naloga.

Nadalje, kad je riječ o **potposudbi**, ZOO-om je izričito propisano da *posudovnik ne smije posuđenu stvar prepustiti trećemu na uporabu bez pristanka posuditelja* (čl. 513.).

Nadalje je važno istaknuti **odgovornost za oštećenje i propast stvari**. Tako **posudovnik odgovara** za oštećenje i propast stvari ako su nastali njegovom krivnjom, a ako je stvar dao u potposudbu bez pristanka posuditelja, i kad su nastali slučajem. No, **posudovnik ne odgovara** za promjene i pogoršanja koja na posuđenoj stvari nastanu ugovorenim, odnosno uobičajenom uporabom.

Ako se stvar kod posudovnika izgubila i posudovnik naknadio posuditelju njezinu vrijednost, posudovnik nema pravo, ako se stvar opet nađe, zadržati ju ako mu je posuditelj spreman vratiti ono što je za stvar primio.

Kao jedna od važnih obveza posudovnika jest **obveza vraćanja stvari**. *Posudovnik je dužan vratiti stvar posuditelju po isteku ugovorenog vremena*.

Ako vrijeme uporabe nije ugovoreno, ali je određena svrha uporabe, posudovnik je dužan vratiti stvar odmah nakon što ostvari ugovorenu svrhu ili kad protekne vrijeme u kojemu je tu svrhu mogao ostvariti. No, ako nije ugovoreno ni trajanje ni svrha uporabe (izmoljena posudba), posudovnik je dužan vratiti posuđenu stvar čim to posuditelj zatraži. Posudovnik nije dužan vratiti posuđenu stvar prije isteka utvrđenog vremena, osim ako bi stvar, zbog nepredviđenih okolnosti, bila hitno potrebna posuditelju.

7. PRAVA I OBVEZE POSUDITELJA

Vezano za **odgovornost za nedostatke**, ZOO-om je propisano da *ako posuditelj prešuti materijalne ili pravne nedostatke posuđene stvari, odgovara posudovniku za odatle nastalu štetu* (čl. 516. ZOO-a).

Odgovornosti za štetu nema ako je posudovnik mogao lako uočiti nedostatak.

Napominjemo da su materijalni, odnosno pravni nedostatci stvari uređeni odredbama ZOO-a u okviru ugovora o kupoprodaji.

8. POREZNO MOTRIŠTE POSUDBE

Ugovor o posudbi je besplatan pravni posao, međutim za posuditelja koji je obveznik PDV-a to ne znači da nije došlo do isporuke. U kontekstu PDV-a posudba se treba razmatrati samo s motrišta obavljanja usluga jer to zbog pravne prirode posla ne može biti isporuka dobara. Razlog tomu je taj što posudovnik stječe samo pravo uporabe posuđene stvari i obvezan ju je vratiti posuditelju (u čijem je vlasništvu posuđena stvar).

Obavljanjem usluga, prema čl. 8. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br., 73/13. – 33/23., dalje: Zakon o PDV-u) smatra se svaka transakcija koja se ne smatra isporukom dobara, a to, između ostaloga, uključuje prijenos prava, suzdržavanje od neke radnje ili trpljenje neke radnje ili stanja te obavljanje usluga po nalogu nadležnih državnih tijela ili u njihovo ime ili na temelju odredaba zakona. Prema st. 3. tog članka obavljanjem usluga uz naknadu smatra se **korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika** za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, a za koja je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez.

⁶ Detaljno o tom ugovoru, v. Petarčić, I., Velaj, H.: Računovodstveno i pravno motrište zajmova, RRIF br. 3/19., str. 70-82.

U skladu s prethodno navedenim pravilima, razvidno je da se posudba, za posuditelja koji je obveznik PDV-a, može smatrati obavljanjem usluga uz naknadu. U tom slučaju posuditelj obavezan obračunati je PDV primjenom odgovarajuće stope PDV-a (u pravilu 25 %), a poreznu osnovicu čini ukupan trošak obavljanja usluga (čl. 33. st. 6. Zakona o PDV-u).

9. PRESTANAK UGOVORA O POSUDBI I ZASTARA

Ugovor o posudbi prestaje, primjerice, propašću objekta posudbe, što znači da je stvar dana na posudbu uništena (rukovanjem posudovnika ili višom ili mehaničkom silom i/ili sl.), zatim povratom posuditelju objekta posudbe, istekom vremena na koje je ugovor sklopljen, zatim raskidom ugovora, stečajem i dr.

Kad je riječ o raskidu ugovora o posudbi, ZOO-om je propisano da *posuditelj ima pravo raskinuti ugovor i zatražiti povrat stvari ako posudovnik rabi stvar protivno ugovoru, odnosno protivno njezinim svojstvima i namjeni ili je, bez pristanka posuditelja, prepušta trećemu na uporabu* (čl. 517.).

Nadalje, tijekom trajanja ugovora o posudbi moguće je da se otvori stečaj nad jednom od ugovornih stranaka predmetnog ugovora. Ako se otvori stečaj nad posuditeljem, to u načelu ne utječe na ugovor o posudbi iako je posuđena stvar dio njegove stečajne mase, već je posudovnik obavezan vratiti predmetnu posuđenu stvar u skladu s ugovorom.

S druge pak strane, ako bi stečaj bio otvoren nad posudovnikom, tada posuditelj ima status **izlučnog**

vjerovnika, odnosno nije stečajni vjerovnik pa svoja prava ne ostvaruje iz stečajne mase, nego iz činjenice da je ovlašten na temelju nekoga stvarnog ili osobnog prava dokazati da određeni predmet ne spada u stečajnu masu. Posuditelj tako svoje pravo temelji na pravu vlasništva nad posuđenom stvari koja zapravo ne pripada u stečajnu masu posudovnika jer on nije njezin vlasnik, nego posjednik na temelju ugovora o posudbi i ne polaže pravo na stvar pa samim time stvar ne može pripadati njegovoj imovini kao imovini stečajnog dužnika. Stoga, posuditelj ima pravo tražiti povrat stvari, neovisno o otvaranju stečajnog postupka.⁷

Vezano za **zastaru**, ZOO-om je propisano da *zahtjevi posuditelja na naknadu štete zbog promjene ili pogoršanja stvari, kao i zahtjevi posudovnika na naknadu troškova i naknadu štete zbog nedostataka stvari, zastarijevaju za šest mjeseci od dana povrata stvari* (čl. 518.).

Naime, ovaj rok od 6 mjeseci počinje teći od dana povrata stvari i jedan je od kraćih zastarnih rokova određenih u ZOO-u. Međutim, pozivanje na zastaru je pravo dužnika, pa se sud ne može osvrnuti na zastaru ako se on na nju nije pozvao. Stoga, u slučaju sudskog spora dužnik mora izričito staviti prigovor zastare tražbine, s tim da se taj prigovor može uložiti samo do zaključenja glavne rasprave.⁸

⁷ Čuveljak, *op. cit.*, str. 50.

⁸ Čuveljak, *op. cit.*, str. 48.



PRAVO TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Ivan PETARČIĆ, mag. oec.
Ante VIDOVIĆ, dipl. iur.

UDK 347.72 / 347.714

Bitne izmjene u zadnjoj noveli Zakona o trgovačkim društvima

Zadnjim izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima (ZTD) unose se određene novosti u institut prekograničnih statusnih promjena, zatim u institut zatezних kamata te usklađenja temeljnog kapitala uvođenjem eura kao službene valute u nas, zatim u utvrđivanju identiteta dioničara, prijenosa informacija i olakšavanja izvršavanja prava dioničara, u neobvezi pri osnivanju trgovačkog društva ishoditi izjavu o nepostojanju nepodmirenih dugovanja na osnovi javnih davanja i dr.

S obzirom na to da je novelirani Zakon o sudskom registru stupio na snagu krajem listopada ove godine, ova novela ZTD-a predstavlja izvjesnu reformu našeg prava trgovačkih društva, o čemu detaljnije piše naša autorica u posebnom članku objavljenom u ovom broju časopisa.

Detaljnije o ovoj noveli ZTD-a pišemo u ovome članku, ne razmatrajući pritom sve novelirane odredbe ZTD-a, nego samo neke, bitne za našu aktualnu praksu.

1. UVOD

Osnivanje, ustroj, prestanak i statusne promjene trgovačkih društava te povezana društva u nas uređeno je **Zakonom o trgovačkim društvima** (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 111/12., 68/13., 110/15., 40/19., 34/22., 114/22., 18/23. i 130/23., dalje: ZTD).

ZTD je iznimno značajan propis za naše gospodarstvo u cjelini, između ostaloga zato što u statusnom smislu uređuje trgovačko društvo (koje je u smislu

ZTD-a *trgovac, neovisno o tome obavlja li gospodarsku ili neku drugu djelatnost*) kao jedno od temeljnih subjekta koji (proizvodnjom ili prometom robe ili pružanjem usluga) obavlja gospodarsku djelatnost.

Bez ulaženja u detaljnije razmatranje, samo ističemo kako je od početka svoje primjene, točnije od 1. siječnja 1995. godine, ZTD u više navrata mijenjan i dopunjavan, od toga osam puta značajno (2003., 2007., 2008., 2012., 2015., 2019., 2022. i ove kalendar-ske godine).

2. DRUGA NOVELA ZTD-a IZ 2023. GODINE – OPĆENITO

U drugoj je polovini listopada ove godine done-sena zadnja novela ZTD-a, odnosno **Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima** (Nar. nov., br. 130/23., dalje: ZiDZTD), koji je **stupio na snagu 10. studenoga 2023.** godine, osim odredaba čl. 4. i 5. ZiDZTD-a, koje će stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine. O tim odredbama, v. pogl. br. 4. ovog članka.

Na dan stupanja na snagu ZiDZTD-a prestale su se primjenjivati odredbe čl. 222. – 225. starog Zakona o radu¹. Naime, odredbom čl. 234. aktualnog (koji je sada na snazi) Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14., 127/17., 98/19., 151/22. i 64/23. – Odl. UsRH) propisano je da *na dan stupanja na snagu ovoga Zakona prestaju važiti sve odredbe starog Zakona o radu, osim članaka 222., 223., 224. i 225.*² Dakle, sada su se stupanjem na snagu ZiDZTD-a i te odredbe starog Zakona o radu prestale primjenjivati, što je i razumljivo jer znatan broj odredaba ZiDZTD-a omogućava, odnosno u statusnom smislu ustanovljava prekogranične statusne promjene.

Uz to je, vezano za stupanje na snagu ZiDZTD-a, propisano da će ministar nadležan za poslove pravosuđa uskladiti Pravilnik o sadržaju, načinu vođenja i uvjetima korištenja evidencije o osobama koje ne mogu biti članovi uprave trgovačkog društva (Nar. nov., br. 27/23.) s odredbama ZiDZTD-a do 1. siječnja 2024. godine. Naime, tim se Pravilnikom propisuje sadržaj, način vođenja i uvjeti korištenja evidencije o osobama koje ne mogu biti članovi uprave trgovačkog društva. Razumljivo, jer se za praksu važnim odredbama ZiDZTD-a uvode *novе zakonske odredbe o zabrani osnivanja društva te zabrani imenovanja za članove uprave i izvršne direktore u društvima osoba s nepodmirenim dugovanjima.*

Dakle, riječ je o velikim izmjenama i dopunama u kvantitativnom smislu, jer od ukupno 647 članaka koliko ih ZTD-a sadržava, ZiDZTD-om je izmijenjeno 120 članaka. Dakako, u ovome članku nećemo razmatrati sve novelirane odredbe ZTD-a, nego samo neke od njih od važnosti u našoj aktualnoj praksi.

Bitno je naglasiti da je prema riječima zakonodavca³, između ostaloga, ZiDZTD-om omogućeno da se **rasterećuju poduzetnici**, jer pri osnivanju trgovačkog društva više **neće biti u obvezi ishoditi izjavu o nepostojanju nepodmirenih dugovanja** na osnovi poreza te doprinosa za mirovinsko odnosno zdravstveno osiguranje kao ni dugovanja za neto-plaće radnicima, već će navedene podatke sud automatski razmjenjivati s Poreznom upravom. Obveza podnošenja ove izjave brisana je novelom Zakona o sudskom registru.

Uz to je dodana odredba kojom se određuje da osnivači, članovi uprave i izvršni direktori trgovačkih društava ne mogu biti osobe koje imaju dugovanje po osnovi poreza i doprinosa te za neto-plaće radnicima.

3. IZMJENE KOJE SE ODOSE NA ROK USKLAĐENJA TEMELJNOG KAPITALA ZBOG UVOĐENJA EURA I ZATEZNE KAMATE

Treći put, nadamo se i posljednji, zakonodavac uređuje pitanje obveze usklađenja temeljnog kapitala i dijelova tog kapitala koji se odnose na pojedine poslovne udjele društava s ograničenom odgovornošću (d.o.o.-a i njegove inačice j.d.o.o.-a) zbog uvođenja eura.

U prvom pokušaju uređenja toga pitanja Zakonom o izmjenama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 114/22.) bio je uređen krajnji rok od tri godine za usklađenje temeljnog kapitala i dijelova, međutim, Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 18/23.) taj je rok ukinut pa obveza usklađenja nije bila više ograničena rokom. Uvjet je bio, a vrijedi i dalje, da se usklađenje mora provesti prilikom prve promjene izjave o osnivanju odnosno društvenog ugovora, statusne promjene društva ili promjene nekog od poslovnih udjela u društvu. ZiDZTD-om je dodana iznimka kad se to usklađenje ne mora provesti. Prema čl. 117. ZiDZTD-a *usklađenje se ne mora provesti prilikom prijenosa odnosno drugog raspolaganja poslovnim udjelom, niti u vezi s prijenosom odnosno drugim raspolaganjem poslovnim udjelom.* I dalje vrijedi da pri provedbi usklađenja ono mora obuhvatiti temeljni kapital i sve poslovne udjele društva.

Podsjećamo, dionička društva obvezna su uskladiti svote temeljnog kapitala i dijelove tog kapitala koji se odnose na pojedine dionice do kraja 2023. godine. Detaljnije o tome pisali smo u časopisu *RRiF* br. 3/23., str. 24, br. 2/23. str. 188 i 11/22. str. 24.

ZiDZTD-om je provedeno i **usklađenje u primjeni kamatnih stopa na otpremnine u novcu manjinskim dioničarima** (čl. 300.g ZTD-a) i **dioničarima, tj. članovima priključenog društva** (čl. 504.a ZTD-a). Dosađajne odredbe propisivale su primjenu prosječne kamatne stope na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima, izračunane za referentno razdoblje koje prethodi tekućem polugodištu, a od 1. siječnja 2023. godine, zbog uvođenja eura, HNB više službeno ne objavljuje visinu tih kamatnih stopa u *Narodnim novinama*. **Zbog toga se sada propisuje primjena referentne stope iz Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi** (Nar. nov., br. 108/12., 144/12., 81/13., 112/13., 71/15., 78/15. i 114/22.). Referentna stopa, prema odredbama toga Zakona, jest kamatna stopa koju je Europska središnja banka primijenila na svoje posljednje glavne operacije refinanciranja ili granična kamatna stopa proizišla iz natječajnih postupaka za varijabilnu stopu za posljednje glavne operacije refinanciranja Europske središnje banke. Način utvrđivanja visine te kamate stope je polugodišnji. U skladu s navedenim, od stupanja na snagu ZiDZTD-a do kraja 2023. godine primjenjuje se referentna stopa od 4,00 %, koju je HNB objavio u Nar. nov., br. 69/23., a koja se prema spomenutim odredbama ZTD-a pri obračunu kamata uvećava za tri postotna poena. To će se uvećanje na referentnu kamatnu stopu primjenjivati i nadalje.

¹ Nar. nov., br. 149/09., 61/11., 82/12. i 73/13.

² Njima je bila uređena materija sudjelovanja radnika u odlučivanju kod prekograničnog pripajanja ili spajanja poslodavaca.

³ Izvor: www.sabor.hr

4. NOVOUNESENE ZABRANE KOD OSNIVANJA DRUŠTVA I IMENOVANJA MENADŽERA

ZiDZTD-om je unesena nova odredba čl. 62.a ZTD-a, koja nosi naslov *Zabrana osnivanja društva te zabrana imenovanja za članove uprave i izvršne direktore u društvima za osobe s nepodmirenim dugovanjima*, koja će stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine.

Njome je propisano da **osoba** (pravna ili fizička) **ne može osnovati trgovačko društvo ako ona, društvo s ograničenom odgovornošću čiji je ona član i u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, dioničko društvo čiji je ona jedini član, društvo osoba čiji je ona član koji osobno odgovara za obveze društva:**

- a) **ima nepodmirenih dugovanja po osnovi javnih davanja⁴ u smislu Općega poreznog zakona** (Nar. nov., br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. i 114/22., dalje: OPZ) za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava ili kojoj je **odbijen zahtjev za izdavanje potvrde o stanju duga**
- b) objavljena je na **popisu poreznih obveznika / poslodavaca** koji prema dostupnim podacima ne isplaćuju plaće, a koji je javno objavljen na mrežnim stranicama Porezne uprave RH na temelju Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., 151/22. i 114/23.) i Pravilnika porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. - 56/23.).

Pritom je i propisano da **osoba** (pravna ili fizička) **ne može osnovati trgovačko društvo ako je u razdoblju od godine dana prije podnošenja zahtjeva za osnivanje novog društva bila član društva s ograničenom odgovornošću, u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, jedini član dioničkog društva, član društva osoba koji osobno odgovara za obveze društva ili odgovorna osoba društva koje je brisano u stečajnom postupku s nepodmirenim dugovanjem po osnovi javnih davanja u smislu OPZ-a za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava.**

Nadalje, **fizička osoba ne može se imenovati za člana uprave ni izvršnog direktora u društvu ako ona, društvo s ograničenom odgovornošću čiji je ona član i u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, dioničko društvo čiji je ona jedini član, društvo osoba čiji je ona član koji osobno odgovara za obveze društva ima nepodmirena dugovanja po osnovi javnih davanja.**

Nadalje, odredbom čl. 68. ZTD-a (uvodna odredba kojom se uređuje javno trgovačko društvo), između ostaloga, propisano je da članstvo u tom društvu ne može steći osoba koja je pravomoćno osuđena za kazneno djelo financiranja terorizma ili kazneno djelo pranja novca dok traju pravne posljedice osude, kao i to da ga ne može steći ni osoba u pogledu koje su uvedene međunarodne mjere ograničavanja raspolaganja imovinom, dok su te mjere na snazi.

ZiDZTD-om je u toj odredbi dodano da **članstvo u javnom trgovačkom društvu ne može steći ni osoba (pravna ili fizička) ako:**

- a) ona, društvo s ograničenom odgovornošću čiji je ona član i u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, dioničko društvo čiji je ona jedini član, društvo osoba čiji je ona član koji osobno odgovara za obveze društva **ima nepodmirena dugovanja po osnovi javnih davanja ili**
- b) je u razdoblju od godine dana prije podnošenja zahtjeva za upis ili promjenu člana društva bila član društva s ograničenom odgovornošću u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, jedini član dioničkog društva, član društva osoba koji osobno odgovara za obveze društva ili odgovorna osoba društva **koje je brisano u stečajnom postupku s nepodmirenim dugovanjem po osnovi javnih davanja u smislu OPZ-a za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava.**

Društvo može zahtijevati od **osobe koja namjerava postati članom toga društva da se očituje** odnosno nepodmirena dugovanja po osnovi javnih davanja. Osim toga, društva su obvezna na zahtjev svojeg člana koji namjerava postati članom drugog društva dostaviti potvrdu Porezne uprave o tome da ne postoje nepodmirena dugovanja po osnovi javnih davanja.

4.1. NEKE VAŽNE NOVOSTI KOD DIONIČKOG DRUŠTVA

U okviru pravnog odnosa između dioničkog društva i dioničara, značajna su i pravila o upisu u registar dionica, prema kojima se dionice upisuju u registar dionica društva s oznakom podataka iz čl. 226. st. 1. ZTD-a.

ZiDZTD-om je toj odredbi (čl. 226.) dodano da je **dioničar u pogledu kojeg su na snazi međunarodne mjere ograničavanja raspolaganja imovinom, odnosno dioničar u pogledu kojeg traju pravne posljedice pravomoćne osude za kazneno djelo financiranja terorizma ili kazneno djelo pranja novca, obvezan o tome (bez odgađanja) obavijestiti društvo.** Zatraži li to društvo (zahtjevom), svaki je dioničar obvezan (bez odgađanja) izjaviti postoje li u pogledu njega neke od navedenih okolnosti.

Ako dioničar propusti pravodobno odgovoriti na navedeni zahtjev društva, tada **sva prava iz dionica miruju dioničaru, sve dok ne ispuni svoju obvezu.**

Prava iz dionica miruju i dioničaru u pogledu kojeg su na snazi međunarodne mjere ograničavanja raspolaganja imovinom dok su te mjere na snazi, kao i dioničaru koji je pravomoćno osuđen za kazneno djelo financiranja terorizma ili kazneno djelo pranja novca sve dok traju pravne posljedice osude. Prava iz dionica tim dioničarima miruju neovisno o saznanju društva za postojanje međunarodnih mjera ograničavanja odnosno pravomoćne osude za ta kaznena djela.

Nadalje, kad je riječ o **upravi**, važna je novost da je ZiDZTD-om u okviru čl. 239. ZTD-a (koji uređuje statusna pitanja članova uprave) izvršena izmjena prema kojoj **članstvo u upravi prestaje po zakonu nastupe li nakon donošenja odluke o imenovanju člana uprave na njegovoj strani zakonom propisane okolnosti kažnjavanja za propisana kaznena djela,**

⁴ Javna davanja su porezi, carine, pristojbe, doprinosi, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje i sva davanja čije su utvrđivanje, naplata i nadzor uređeni posebnim propisima.

koje bi da su postojale u vrijeme donošenja te odluke priječile imenovanje. Član uprave kojemu je članstvo u upravi društva prestalo zbog toga što je protiv njega donesena pravomoćna presuda suda ili mu je uvedena međunarodna mjera ograničenja raspolažanja imovinom, obavezan je (bez odgađanja) o tome obavijestiti društvo. Drugi članovi uprave i predsjednik nadzornog odbora obvezni su (bez odgađanja) od saznanja da su nastupile te okolnosti, podnijeti registarskom sudu prijavu radi upisa prestanka članstva toj osobi u upravi društva.

Ako registarski sud dođe do saznanja da je nastupila neka od tih okolnosti, po službenoj će dužnosti upisati u sudskom registru da je osobi prestalo članstvo u upravi te će o tome obavijestiti društvo.

Na sličan način predviđen je i prestanak članstva u nadzornom odboru, noveliranom (ZiDZTD-om) odredbom čl. 255. ZTD-a.

Nadalje, važna je i izmjena (noveliranom odredbom čl. 263.a ZTD-a) vezana za poslove s povezanim osobama. Naime, sada se propisuje da su poslovi s povezanim osobama pravni poslovi i radnje kojima se predmet ili neka druga imovinska vrijednost naplatno ili besplatno otuđuje, opterećuje ili daje na korištenje te da se propuštanje radnje ne smatra poslom.

U skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja (dalje: MSFI) koji su preuzeti Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenog 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (SL. L. 320, 29. 11. 2008.) i njezinim svakodobnim izmjenama povezane osobe su povezane stranke.

Pod poslovima s povezanim osobama ZTD-a ne smatraju se redoviti poslovi društva koje ono poduzima s povezanim osobama pod uobičajenim tržišnim uvjetima.

Poslovi s povezanim osobama nisu:

- poslovi s ovisnim društvima u smislu MSFI-ja, ako je društvo izravno ili neizravno njihov jedini član, ili ako u tim ovisnim društvima ni jedna s društvom povezana osoba nije član, bilo izravno bilo neizravno, ili ako ovisna društva imaju sjedište u državi članici EU-a, a njihove su dionice uvrštene radi trgovanja na uređeno tržište
- poslovi s kojima se treba suglasiti ili ih odobriti glavna skupština društva i svi poslovi i radnje koji se poduzimaju na temelju suglasnosti ili odobrenja glavne skupštine društva
- poslovi kojima se utvrđuju primitci članova uprave ili članova nadzornog odbora
- poslovi koje sklopi kreditna institucija na temelju mjera kojima je cilj zaštita njihove stabilnosti i koje je donijelo ili odobrilo nadležno tijelo zaduženo za bonitetni nadzor u smislu prava EU-a
- poslovi koji se nude svim dioničarima pod jednakim uvjetima.

4.1.1. Važna novost vezana za nišetnost odluke glavne skupštine o utvrđivanju godišnjih financijskih izvješća

ZTD-om su izričito propisani formalni razlozi nišetnosti (prijašnjim izričajem *ništavosti*) odluka glavne skupštine d.d.-a, kao primjerice to da je takva odluka nišetna ako je donesena na glavnoj skupštini koja nije sazvana na način propisan ZTD-om (osim ako su na njoj sudjelovali svi dioničari), zatim ako nije u skladu s biti društva, ili ako se njezinim sadržajem čini povreda propisa kojima se isključivo ili pretežno štite interesi vjerovnika društva ili su doneseni radi zaštite javnog interesa, zatim ako je suprotna moralu društva i dr.

Općenito, samo sažeto napominjemo da je odluka glavne skupština nišetna ako ima takve nedostatke zbog kojih se smatra da je nezakonita. Glavni nedostaci odnosno formalni razlozi nišetnosti su prethodno navedeni u članku. Nišetnost se, u načelu, može isticati tužbom. Odredbe ZTD-a ograničavaju broj osoba koje mogu podići tužbu za utvrđenje nišetnosti odluka glavne skupštine, na dioničare, članove uprave, odbora (detaljnije, v. čl. 357. ZTD-a). Nišetna odluka glavne skupštine, u načelu, nema pravni učinak.

U okviru ove materije, ZiDZTD-om su dodane odredbe čl. 359. st. 4. i 5. ZTD-a, kojima je sada utvrđeno da uz ono što je propisano za nišetnost svake odluke glavne skupštine, odluka o utvrđivanju godišnjih financijskih izvješća nišetna je:

4. ako su vrijednosti iskazane u pozicijama godišnjih financijskih izvješća precijenjene; ako su podcijenjene u namjeri da se netočno prikaže ili prikrije stanje imovine i financijske uspješnosti društva. Pozicije aktive su precijenjene ako iskazuju veće vrijednosti, a pozicije pasive ako iskazuju niže iznose. Pozicije aktive su podcijenjene ako iskazuju niže vrijednosti, a pozicije pasive ako iskazuju veće iznose. Precijenjenost ili podcijenjenost pozicija godišnjih financijskih izvješća utvrđuje se u odnosu na vrijednosti ili iznose koji su dopušteni ili zahtijevani primjenjivim standardima financijskog izvješćivanja. Za društva čije je poslovanje uređeno posebnim propisima primjenjivi standardi financijskog izvješćivanja uključuju i propise koji se odnose na financijsko izvješćivanje tih društava,

5. ako godišnja financijska izvješća nisu u skladu s propisima kojima se uređuje struktura i sadržaj tih izvješća⁵ pa su zbog toga njihova jasnoća i preglednost značajno narušene.

Posljedično tome, posljedica nišetnosti odluke glavne skupštine o utvrđenju godišnjih financijskih izvješća (GFI) i nišetnost odluka uprave (tj. izvršnih direktora) i nadzornog odbora (tj. upravnog) o utvrđenju GFI-ja jest nišetnost odluke glavne skupštine o upotrebi dobitka donesene na temelju spomenutih nišetnih odluka. Stoga su nišetne i odluke uprave (tj. izvršnih direktora) i nadzornog odbora (tj. upravnog), kojim oni utvrđuju GFI.

⁵ Propis kojim se uređuje struktura i sadržaj izvješća je Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (Nar. nov., br. 95/16. i 144/20.).



ZAKON O OBVEZNIH ODNOSIMA

urednički pročišćeni tekst
sa stvarnim kazalom

Narudžbenica na kraju časopisa.

PRAVO TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Sve navedeno na odgovarajući se način primjenjuje i kod društava s ograničenom odgovornošću u skladu s čl. 448. ZTD-a.

4.2. NEKE VAŽNE NOVOSTI KOD DRUŠTVA S OGRANIČENOM ODGOVORNOŠĆU (d.o.o.)

U okviru novosti kod d.o.o.-a, samo sažeto napominjemo da se ZiDZTD-om usklađuje terminologija, primjerice:

- a) unos uloga u unaprijed dogovoreni temeljni kapital – zamjenjuju se: uplata poslovnih udjela u unaprijed dogovorenom temeljnom kapitalu
- b) ulozi – zamjenjuje se: poslovni udjeli
- c) ulog u društvo – zamjenjuje se: poslovni udio
- d) ulog za preuzeti poslovni udio – zamjenjuju se: preuzet poslovni udjel
- e) novčani ulozi – zamjenjuju se: poslovni udjeli
- f) ulozi za preuzete poslovne udjele – zamjenjuju se: preuzeti poslovni udjeli
- g) dr.

ZiDZTD-om je u okviru odredbe o prijavi za upis u sudski registar (čl. 394. ZTD) izvršena značajna novost tako da je dodana odredba prema kojoj se prijavi za upis ne prilaže izjava osnivača da nije pravomoćno osuđen za kazneno djelo financiranja terorizma ili kazneno djelo pranja novca, odnosno da su prestale pravne posljedice osude, kao i da mu nije uvedena međunarodna mjera ograničavanja raspolaganja imovinom, odnosno da je takva mjera ukinuta.

Naime, uočeno je kako sudovi u praksi na različiti način tumače obavezu prilaganja izjava o tome da osoba koja nije pravomoćno osuđena za kazneno djelo financiranja terorizma ili kazneno djelo pranja novca, odnosno da su prestale pravne posljedice osude te da mu nije uvedena međunarodna mjera ograničavanja raspolaganja imovinom, odnosno da je takva mjera ukinuta. Obveza prilaganja ove izjave postoji za članove uprave društva, ali ona nije propisana i za osnivače društva. Slijedom navedenoga i unatoč činjenici da ta obveza ne postoji u zakonu koji je na snazi, a kako ne bi došlo do poremećaja u poslovanju i trgovanju poslovnim udjelima, potrebno je dopuniti predmetnu odredbu na način da se izričito navede kako se ova izjava ne prilaže za osnivače.⁶

Nadalje, kad je riječ o upravi, važna je novost da je ZiDZTD-om u okviru čl. 423. ZTD-a (koji uređuje imenovanje članova uprave) izvršena izmjena prema kojoj član uprave može biti potpuno poslovno sposobna fizička osoba. Za imenovanje članova uprave na odgovarajući se način primjenjuju odredbe članka 239. stavka 2. ovoga Zakona. Imenuju li članovi društva namjerno ili zbog grube nepažnje za člana uprave osobu koja to ne može biti, odgovaraju društvu solidarno za svu štetu koja mu je pričinjena time

⁶ Izvor: www.sabor.hr

što je takva osoba povrijedila svoje obveze prema društvu. Na prestanak članstva u upravi društva po zakonu na odgovarajući se način primjenjuju odredbe članka 239. stavka 3. ovoga Zakona.

Napominjemo da o (upućujućim) spomenutim odredbama čl. 239. ZTD-a, detaljnije, v. u prethodnom poglavlju ovog članka.

5. NAZNAKA O NOVOSTIMA KOD PREKOGRANIČNIH STATUSNIH PROMJENA

ZTD je usklađen s pravnom stečevinom EU-a, ali s obzirom na relativno česte izmjene zakonodavnog okvira na razini EU-a, ZiDZTD-om su uvedena rješenja iz Direktive (EU) 2019/2121 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. studenoga 2019. o izmjeni Direktive (EU) 2017/1132 u pogledu prekograničnih preoblikovanja, spajanja i podjela (tekst značajan za EGP) (SL L 321, 12. 12. 2019.) (dalje: Direktiva 2019/2121). Direktivom (EU) 2019/2121 utvrđuju se, među ostalima, pravila o prekograničnim preoblikovanjima, spajanjima i podjelama koje predstavljaju prekretnicu u poboljšanju funkcioniranja unutarnjeg tržišta EU-a za trgovačka društva i poduzeća te za njihovo ostvarivanje slobode poslovnog nastana koje predstavlja jedno od temeljnih načela prava EU-a.

Sloboda poslovnog nastana za trgovačka društva obuhvaća, između ostaloga, pravo osnivanja takvih trgovačkih društava i upravljanja njima u skladu s uvjetima utvrđenima zakonodavstvom države članice u kojoj imaju poslovni nastan.

ZTD-om su već obuhvaćena pravila o prekograničnim spajanjima koja su uvedena implementacijom Direktive 2006/56/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 26. listopada 2005. o prekograničnim spajanjima društava kapitala. ZiDZTD-om su propisana pravila kojima se uređuju prekogranična preoblikovanja i prekogranične podjele trgovačkih društava. Ujednačeni pravni okvir za prekogranična preoblikovanja i podjele na razini EU-a pozitivno će utjecati na pravnu sigurnost te će se time ukinuti prepreka za ostvarivanje slobode poslovnog nastana, uz jamstvo zaštite prava radnika, vjerovnika i manjinskih članova društva.

Implementacijom Direktive 2019/2121 realiziraju se sljedeći ciljevi: ostvaruje se sloboda poslovnog nastana, uz jamstvo zaštite prava radnika, vjerovnika i manjinskih članova društva, te se uređuje prekogranično preoblikovanje i prekogranična podjela trgovačkih društava uz zadržavanje pravne osobnosti tih društava upisom u sudski registar nakon prekograničnog postupka.

Zaključno, ZiDZTD-om se implementiraju materijalne odredbe iz Direktive 2019/2121, dok se Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o sudskom registru implementiraju postupovne odredbe Direktive 2019/2121.



AKTUALNO!

NOMOTEHNIKA - izrada općih akata

(zakona, uredaba, pravilnika, statuta, poslovnika, naredaba, i dr.)

S PRAKTIČNIM PRIMJERIMA

Narudžbenica na kraju časopisa

Izmjene pravila o sudskom registru

Posljednjih nekoliko godina zakoni se često mijenjaju kao posljedica implementacije europskog zakonodavstva, a to je bio i razlog za zadnje izmjene pravila o sudskom registru.

Naime, ovogodišnja novela Zakona o sudskom registru najvećim je dijelom posljedica uvođenja pravila iz direktive o prekograničnom preoblikovanju, spajanju i podjeli, ali i uvođenju automatske provjere postojanja dugovanja kod osnivača trgovačkih društava i upisa ovlaštenih osoba, čime će se administrativno rasteretiti poduzetnici.

S obzirom na te izmjene, u ovom se članku analiziraju novosti koje su uvedene u pravila o sudskom registru.

1. UVOD

Zakon o sudskom registru (Nar. nov., br. 1/95, 57/96, 1/98, 30/99, 45/99, 54/05, 40/07, 91/10, 90/11, 148/13, 93/14, 110/15, 40/19, 34/22. i 123/23.) usklađen je s pravnom stečevinom Europske unije, a ovogodišnja je izmjena – **Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudskom registru** (Nar. nov., br. 123/23.) – izvršena jer je bilo potrebno uvesti rješenja iz Direktive (EU) 2019/2121 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. studenoga 2019. o izmjeni Direktive (EU) 2017/1132 u pogledu prekograničnih preoblikovanja, spajanja i podjela (tekst značajan za EGP).¹ Tom se Direktivom utvrđuju pravila o prekograničnim preoblikovanjima, spajanjima i podjelama koja predstavljaju prekretnicu u poboljšanju funkcioniranja unutarnjeg tržišta.

Kako su u našem zakonodavstvu već obuhvaćena pravila o prekograničnim spajanjima koja su uvedena Direktivom 2006/56/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 26. listopada 2005. o prekograničnim spajanjima društava kapitala, sada su uređena pravila vezana za prekogranična preoblikovanja i prekogranične podjele trgovačkih društava.

Uvođenjem tih pravila želi se pozitivno utjecati na pravnu sigurnost i ukidanje prepreka za ostvarivanje slobode poslovnog nastana uz jamstvo zaštite prava radnika, vjerovnika i manjinskih članova društva.

Uz prethodno navedeno, rasteretiti će se poduzetnici jer više neće biti u obvezi prilikom osnivanja trgovačkog društva ishoditi izjavu o nepostojanju nepodmirenih dugovanja na osnovi poreza te doprinosa za mirovinsko odnosno zdravstveno osiguranje kao ni dugovanja za neto-plaće radnicima, već će navedene podatke sud automatski razmjenjivati s Ministarstvom financija, Poreznom upravom.

Kako je sam Sudski registar u elektroničkom obliku, svaka izmjena zakona za sobom povlači i obvezu unaprjeđenja tehničkog sustava, što ovom prilikom uključuje i potrebu povezivanja s Ministarstvom financija, Poreznom upravom.

Novelom su brisana i pravila u vezi sa sustavom e-Tvrtka jer je predviđeno gašenje tog sustava i prelazak na napredniji informatički sustav osnivanja trgovačkih društava.

2. PODATCI KOJI SE UPISUJU

U pravilima o podacima koji se upisuju za dioničko društvo dodana su nova pravila koja ističu da se namjera provedbe prekograničnog pripajanja

odnosno spajanja i obavijest članovima društva, vjerovnicima društva, radničkom vijeću odnosno radnicima, ako to vijeće nije u društvu utemeljeno, da društvu mogu podnijeti primjedbe na plan pripajanja odnosno spajanja najkasnije pet dana prije održavanja glavne skupštine na kojoj će se odlučivati o pripajanju odnosno spajanju.

Namjera provedbe prekogranične podjele i obavijest članovima društva, vjerovnicima društva, radničkom vijeću odnosno radnicima, ako to vijeće nije u društvu utemeljeno, da društvu koje se dijeli mogu podnijeti primjedbe na plan podjele najkasnije pet dana prije održavanja glavne skupštine na kojoj će se odlučivati o podjeli.

Nadalje se upisuje i namjera provedbe prekograničnog preoblikovanja i obavijest članovima društva, vjerovnicima društva, radničkom vijeću odnosno radnicima, ako to vijeće nije u društvu utemeljeno, da društvu mogu podnijeti primjedbe na plan preoblikovanja najkasnije pet dana prije održavanja glavne skupštine na kojoj će se odlučivati o preoblikovanju.

Dakle, u cilju zaštite svih trećih (vjerovnici, radnici i dr.), namjera provedbe prekograničnih statusnih promjena mora se upisati u sudski registar kako bi i na taj način svi mogli saznati za potencijalne promjene jer one mogu utjecati na daljnji tijek poslovanja i njihov odnos prema tom društvu.

3. POSTUPAK UPISA U SUDSKI REGISTAR

Kao što je prethodno istaknuto, administrativno će se rasteretiti poduzetnici od potrebe dostavljanja podataka o nepostojanju poreznih dugova odnosno potvrde da osobe predložene za članove uprava i druge imaju zapreke da budu izabrane / imenovane.

Naime, zadnja izmjena Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 152/11., 111/12., 125/11., 68/13., 110/15., 40/19., 34/22., 114/22., 18/23. i 130/23., dalje: ZTD) uvela je izričitu zabranu osnivanja društva te imenovanja za članove uprave i izvršne direktore u društvima za osobe s nepodmirenim dugovanjima, a koja, između ostaloga, ističe da pravna ili fizička osoba ne može osnovati trgovačko društvo ako ona, društvo s ograničenom odgovornošću čiji je ona član i u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, dioničko društvo čiji je ona jedini član, društvo osoba čiji je ona član koji osobno odgovara za obveze društva ima nepodmirenih dugovanja po osnovi javnih davanja u smislu općega poreznog propisa za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava ili kojoj

* Visoki trgovački sud Republike Hrvatske

¹ SLL 321, 12. 12. 2019., dalje: Direktiva 2019/2121.

je odbijen zahtjev za izdavanje potvrde o stanju duga ili koja je objavljena na popisu poreznih obveznika / poslodavaca koji prema dostupnim podacima ne isplaćuju plaće, a koji je javno objavljen na mrežnim stranicama Porezne uprave na temelju propisa o porezu na dohodak.

Nadalje je propisano da pravna ili fizička osoba ne može osnovati trgovačko društvo ako je u razdoblju od godine dana prije podnošenja zahtjeva za osnivanjem novog društva bila član d.o.o.-a u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, jedini član dioničkog društva, član društva osoba koji osobno odgovara za obveze društva ili odgovorna osoba društva koje je brisano u stečajnom postupku s nepodmirenim dugovanjem po osnovi javnih davanja u smislu općega poreznog propisa za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava.

Fizička osoba ne može se imenovati za člana uprave ni izvršnog direktora u društvu ako ona, d.o.o. čiji je ona član i u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, dioničko društvo čiji je ona jedini član, društvo osoba čiji je ona član koji osobno odgovara za obveze društva ima prethodno navedena dugovanja.

Članstvo u društvu ne može steći ni pravna ili fizička osoba ako ona, društvo s ograničenom odgovornošću čiji je ona član i u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, d.d. čiji je ona jedini član, društvo osoba čiji je ona član koji osobno odgovara za obveze društva ima prethodno navedena dugovanja ili je u razdoblju od godine dana prije podnošenja zahtjeva za upis ili promjenu člana društva bila član d.o.o.-a u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, jedini član d.d.-a, član društva osoba koji osobno odgovara za obveze društva ili odgovorna osoba društva koje je brisano u stečajnom postupku s nepodmirenim dugovanjem po osnovi javnih davanja u smislu općega poreznog propisa za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava. Društvo može zahtijevati od osobe koja namjerava postati članom toga društva da se očituje odnosno priloži potvrdu Ministarstva financija, Porezne uprave, o tome da ne postoje dugovanja.

Kako prethodno navedene zabrane iz ZTD-a ne bi ostalo mrtvo slovo na papiru odnosno da se dodatno ne optereće poduzetnici s dostavljanjem pisanih dokumenata, propisano je da će sud provjeravati navedene podatke tijekom upisa promjena u sudskom registru.

Stoga je Ministarstvo financija, Porezna uprava, obvezna na zahtjev registarskog suda elektroničkim putem dostaviti potvrdu o osobama koje imaju nepodmirenih dugovanja na osnovi javnih davanja u smislu općega poreznog propisa za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava. Potvrda se odnosi na tražbine koje su dospjele na dan izdavanja potvrde, a za koje nije nastupila zastara. Iznimno za društvo koje je brisano u stečajnom postupku s nepodmirenim dugovanjem po osnovi javnih davanja u smislu općega poreznog propisa za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava, Ministarstvo financija, Porezna uprava obvezna je na zahtjev registarskog suda elektroničkim putem dostaviti potvrdu sa stanjem duga na dan brisanja društva. Uz prethodno navedeno, Ministarstvo financija, Porezna uprava, će registarskom sudu

kvartalno dostavljati podatke o poreznim obveznicima / poslodavcima koji ne isplaćuju plaće te će obavještavati sud ako dođe do promjena u ovom popisu.

Nadalje, propisano je da će sud pri ispitivanju **prijave upisa ili promjene člana uprave, izvršnog direktora, člana nadzornog odbora, člana upravnog odbora, prokurista i likvidatora trgovačkog društva te ravnatelja ili druge osobe ovlaštene za zastupanje ustanove** provjeriti je li ta osoba upisana u evidenciju osoba koje ne mogu biti članovi uprave, a koju vodi ministarstvo nadležno za poslove pravosuđa.

U slučaju sumnje sudski registar može provjeriti putem sustava povezivanja registara je li toj osobi u drugoj državi članici EU-a zabranjeno obavljanje zanimanja koje je u potpunosti ili djelomično obuhvaćeno predmetom poslovanja društva. Utvrdi li da osoba ne može biti član uprave, izvršni direktor, član nadzornog ili upravnog odbora, prokurist ili likvidator trgovačkog društva te ravnatelj ili druga osoba ovlaštena za zastupanje ustanove, sud će odbiti upis njezina imenovanja.

Jednako tako, pri ispitivanju prijave za upis **osnivanja trgovačkog društva, prijave upisa ili promjene člana društva, člana uprave i izvršnog direktora** sud će za člana društva, člana uprave i izvršnog direktora i za osnivača, društvo s ograničenom odgovornošću čiji je on član i u kojemu ima poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, dioničko društvo čiji je on jedini član, društvo osoba čiji je on član koji osobno odgovara za obveze društva pribaviti potvrdu o stanju poreznog duga te ju uložiti u zbirku isprava i izvršiti uvid u popis poreznih obveznika / poslodavaca koji ne isplaćuju plaće. Utvrdi li da osoba ne može biti osnivač, član društva, član uprave ili izvršni direktor, sud će odbiti upis osnivanja trgovačkog društva odnosno upis člana društva, člana uprave ili izvršnog direktora.

Nadalje, pri ispitivanju prijave za upis osnivanja trgovačkog društva i prijave upisa ili promjene člana društva sud će pribaviti i izvršiti uvid u potvrde za društvo koje je brisano u stečajnom postupku s nepodmirenim dugovanjem po osnovi javnih davanja u smislu općega poreznog propisa za čiju je naplatu nadležna Porezna uprava u kojima je osnivač bio član društva s ograničenom odgovornošću i u kojemu je imao poslovni udio u društvu koji predstavlja 25 % ili više udjela u temeljnom kapitalu, jedini član dioničkog društva, član društva osoba koji osobno odgovara za obveze društva ili odgovorna osoba. Utvrdi li da osoba ne može biti osnivač ili član društva, sud će odbiti upis osnivanja trgovačkog društva odnosno upis ili promjenu člana društva.

4. ODLUKE U POSTUPKU UPISA U REGISTAR

I nadalje je ostalo propisano da se rješenje o upisu u registar mora donijeti u roku od pet radnih dana od kada je podnesena uredna i po sadržaju osnovana prijava, s time da taj rok ne teče za vrijeme pribavljanja potvrda o tome da ne postoje zapreke zbog neplaćenih obveza. Ako prijava nije bila uredna ili ne sadržava sve što je potrebno da bi se po njoj moglo postupati, rok počinje teći od dana kad predlagatelj, nakon što ju je ispravio i dopunio, ponovno podnese u skladu s uputom ili zaključkom kojim ga je sud pozvao da to učini.

5. POSTUPAK BRISANJA PO SLUŽBENOJ DUŽNOSTI

U ovim su pravilima i dalje ostali isti slučajevi kada će registarski sud po službenoj dužnosti provesti postupak brisanja subjekta upisa, s time da su najčešći slučajevi i dalje ako društvo nije tri godine zaredom postupilo po zakonskoj obvezi da objavi svoja godišnja financijska izvješća. Sam postupak i nadalje započinje rješenjem o pokretanju postupka brisanja koje se javno objavljuje na mrežnoj stranici sudskog registra i ima učinak dostave rješenja subjektu upisa.

Brisanje iz sudskog registra provodi se bez likvidacije ako subjekt upisa u roku od šest mjeseci nakon što mu sud priopći nakanu da će ga brisati iz sudskog registra ne učini vjerojatnim da ima imovinu. Dakle, društvo za koje je objavljena namjera da će ga sudski registar brisati, mora u roku od šest mjeseci od dana objave dostaviti sudskom registru podatke o imovini odnosno učiniti vjerojatnim da ima imovinu. No, ako nisu obavijestili sud o tome da društvo ima imovinu, onda će doći do brisanja društva iz sudskog registra te tada nastaje obveza da članovi trgovačkog društva, članovi zadruge te osnivači ustanove u subjektu upisa čuvaju poslovne knjige i dokumentaciju subjekta upisa u rokovima određenim posebnim propisima ili povjeriti na čuvanje osobi koja pruža usluge pohrane poslovne dokumentacije.

Ova je dopuna uvedena zbog potrebe čuvanja poslovne dokumentacije u zakonom propisanim rokovima (sva računovodstvena dokumentacija, podatci o plaćama i radnim odnosima i dr.) jer do sada nije bilo jasno propisano čija je to obaveza. Iako se možda čini da je to nepotrebno, ali naročito podatci o plaćama i uplatama radnog staža se često traže iz arhiva kod odlazaka u mirovinu.

6. UPISI U POVODU PREKOGRANIČNOG PRIPAJANJA I SPAJANJA

Pravila o upisu u povodu prekograničnog pripajanja i spajanja detaljno uređuju taj postupak koji se vodi prema pravilima propisanim ZTD-om o prekograničnom spajanju i pripajanju.

Kada pripojeno društvo ima registrirano sjedište u RH, prijava za upis namjere provedbe prekogranične podjele podnosi se registarskom sudu na čijem području taj subjekt ima sjedište. Istom sudu podnosi se i prijava za upis prekograničnog pripajanja i druge prijave za upis koje se odnose na društvo koje se pripaja. Nakon upisa namjere provedbe prekograničnog pripajanja sud će putem sustava povezivanja registra učiniti dostupnima potrebne podatke,² – kada se ispune sve pretpostavke registarski će sud izdati potvrdu o pripajanju. Nakon toga se putem sustava povezivanja registra trebaju učiniti dostupnima potvrda o pripajanju, zajednički plan pripajanja, izvješće

² To su sljedeći podatci:

- pravni oblik, tvrtku i sjedište svakog društva koje sudjeluje u prekograničnom pripajanju te naziv suda ili drugog tijela koje vodi registar u koji je upisano svako to društvo i broj pod kojim je to društvo upisano u odgovarajućem registru,
- temeljna obilježja aranžmana koji su u tim društvima postignuti u svrhu ostvarivanja prava vjerovnika, radnika i članova društva
- mrežna stranica na kojoj je dostupan zajednički plan pripajanja i druge isprave koje se moraju učiniti dostupnima prema pravilima propisanim ZTD-om.

o pripajanju te izvješće revizora o pripajanju. U tom postupku upisa, registarski sud na čijem području pripojeno društvo ima sjedište upisat će u sudski registar zabilježbu da će pripajanje biti valjano tek uz ispunjavanje uvjeta koje propisuje pravo države koje je mjerodavno za društvo preuzimatelja.

Nakon što dobije obavijest od nadležnog tijela države u kojoj se nalazi sjedište društva preuzimatelja o tome da je prekogranično pripajanje počelo proizvoditi učinke, registarski će sud upisati u sudski registar zabilježbu dana valjanosti prekograničnog pripajanja i obavijest da s tim danom zbog pripajanja prestaje postojati pripojeno društvo.

U sudski registar pripojenog društva upisat će se pravni oblik, tvrtka i sjedište svakog od društava koje je sudjelovalo u prekograničnom pripajanju te naziv suda ili drugog tijela koje vodi registar u koji je upisano svako od tih društava i broj pod kojim je to društvo upisano odnosno pod kojim je bilo upisano u sudskom registru ili drugom nadležnom tijelu države članice. Ti će se podatci učiniti dostupnima javnosti bez naknade putem sustava povezivanja registra. Registarski će sud nadležnom tijelu države u kojoj se nalazi sjedište društva preuzimatelja poslati elektroničke dokumente koje čuva.

Ako društvo preuzimatelj ima registrirano sjedište u RH, registarski sud na čijem je području upisano sjedište toga društva nadležan je za upis namjere provedbe pripajanja, upis pripajanja i druge upise koji se u pogledu tog društva provode u postupku prekograničnog pripajanja. U registar društva preuzimatelja upisat će se dan s kojim je proveden upis prekograničnog pripajanja i s kojim su nastupile pravne posljedice pripajanja. Registarski će sud o tom upisu i o danu s kojim su nastupile pravne posljedice pripajanja bez odgađanja obavijestiti sudove odnosno druga tijela koja su nadležna u postupku prekograničnog pripajanja za svako pojedino pripojeno društvo. Ta će se obavijest uputiti nadležnom sudu ili drugom tijelu putem sustava povezivanja registra. U registar društva preuzimatelja upisat će se pravni oblik, tvrtka i sjedište svakog od društava koje je sudjelovalo u prekograničnom pripajanju te naziv suda ili drugog tijela koje vodi registar u koji je upisano svako od tih društava i broj pod kojim je pojedino društvo upisano odnosno pod kojim je bilo upisano u sudskom registru ili drugom nadležnom tijelu države članice. Ti će se podatci učiniti dostupnima javnosti bez naknade putem sustava povezivanja registra.

Provodi li se prekogranično spajanje, prijavu za upis novonastalog društva zajednički podnose ovlašteni organi svih društava koja se spajaju. Prijava se podnosi registarskom sudu na čijem će području društvo koje nastaje spajanjem imati sjedište.

7. UPISI U POVODU PREKOGRANIČNE PODJELE

Upisi u postupku prekogranične podjele, za subjekt koji se dijeli, a ima sjedište u RH, ili za subjekt odnosno subjekte koji se u postupku prekogranične podjele osnivaju u RH, provode se prema pravilima propisanim ZTD-om. Ako društvo koje se dijeli ima registrirano sjedište u RH, prijava za upis namjere provedbe prekogranične podjele podnosi se registarskom sudu na čijem području taj subjekt ima sjedište. Istom se

sudu podnosi i prijava za upis prekogranične podjele i druge prijave za upis koje se odnose na društvo koje se dijeli. Nakon toga će sud, putem sustava povezivanja registara, učiniti dostupnim tražene podatke,³ a putem sustava povezivanja registara trebaju se učiniti dostupnima potvrda o podjeli, plan podjele, izvješće uprave odnosno izvršnih direktora o podjeli, izvješće revizora o podjeli, ako ga je društvo dostavilo uz prijavu za upis namjere podjele, i izvješće nadzornog odnosno upravnog odbora o podjeli, ako ga je društvo dostavilo uz prijavu za upis namjere podjele.

Ako se u postupku prekogranične podjele osniva društvo sa sjedištem u RH, za upis osnivanja toga društva nadležan je registarski sud na čijem će području to društvo imati sjedište. Osniva li se u postupku podjele više društava sa sjedištem u RH, nadležnost suda određuje se za svaki od tih subjekata prema njegovu sjedištu. U postupku osnivanja registarski će sud putem sustava povezivanja registara pribaviti potvrdu o podjeli koju je za društvo koje se dijeli izdalo nadležno tijelo prema sjedištu tog društva.

Nakon što se u registar upiše društvo koje se osniva u postupku prekogranične podjele, registarski će sud bez odgađanja o tome obavijestiti registarski sud ili drugo nadležno tijelo države članice koje je izdalo potvrdu o podjeli. Registarski će sud bez odgađanja obavijestiti registarski sud ili drugo nadležno tijelo države članice koje je izdalo potvrdu o podjeli i ako pravomoćno odbije upis društva koje se prema planu podjele trebalo osnovati u RH. S obzirom na to da prekogranične podjele mogu biti iznimno kompleksne i otegotne za zainteresirane osobe, propisano je i da su sve isprave i obavijesti koje se putem sustava povezivanja registara dostavljaju registru odnosno drugom nadležnom tijelu dostupne bez naknade, a dostupne su i javnosti putem sustava povezivanja registara bez naknade.

8. UPISI U POVODU PREKOGRANIČNOG PREOBLIKOVANJA

Upisi u postupku prekograničnog preoblikovanja subjekta koji ima sjedište u RH odnosno subjekta koji će se preoblikovati u subjekt sa sjedištem u RH provode se prema pravilima propisanim ZTD-om. Ako društvo koje se preoblikuje ima registrirano sjedište u RH, prijava za upis namjere provedbe prekograničnog preoblikovanja podnosi se registarskom sudu na čijem području taj subjekt ima sjedište. Istom sudu podnosi se i prijava za upis prekograničnog preoblikovanja i druge prijave za upis koje se odnose na društvo koje se preoblikuje. Bez odgađanja nakon upis namjere provedbe prekograničnog preoblikovanja, putem sustava povezivanja registara sud će učiniti

dostupnima tražene podatke⁴ te će izdati potvrdu o preoblikovanju, a putem sustava povezivanja registra trebaju se učiniti dostupnima potvrda o preoblikovanju, plan prekograničnog preoblikovanja, izvješće uprave odnosno izvršnih direktora o preoblikovanju, izvješće revizora o preoblikovanju, ako ga je društvo dostavilo uz prijavu za upis namjere preoblikovanja te izvješće nadzornog odnosno upravnog odbora o preoblikovanju, ako ga je društvo dostavilo uz prijavu za upis namjere preoblikovanja.

Za upis društva koje se prekogranično preoblikuje u društvo sa sjedištem u RH nadležan je registarski sud na čijem će području to društvo imati sjedište. U postupku upisa prekograničnog preoblikovanja i upisa društva u sudski registar, registarski će sud putem sustava povezivanja registara pribaviti potvrdu o preoblikovanju koju je za društvo koje se preoblikuje izdalo nadležno tijelo prema sjedištu tog društva. Nakon što u registar upiše preoblikovano društvo, registarski će sud bez odgađanja o tome obavijestiti registarski sud ili drugo nadležno tijelo države članice koje je izdalo potvrdu o preoblikovanju, navodeći dan s kojim je prekogranično preoblikovanje počelo u RH proizvoditi učinke. Registarski će sud bez odgađanja obavijestiti registarski sud ili drugo nadležno tijelo države članice koje je izdalo potvrdu o preoblikovanju i ako pravomoćno odbije upis društva koje se prema planu preoblikovanja trebalo upisati u RH. I u ovom je slučaju propisano da sve isprave i obavijesti koje se putem sustava povezivanja registara dostavljaju registru odnosno drugom nadležnom tijelu države članice EU-a radi provedbe prekograničnog preoblikovanja, dostupni su mu bez naknade, a traženi podatci i isprave dostupni su javnosti putem sustava povezivanja registara bez naknade.

9. OSTALA PRAVILA

ZTD već dugo ima pravilo da članom uprave ne može biti osoba koja je kažnjena za kazneno djelo pranja novca, financiranja terorizma, zlorababe povjerenja u gospodarskom poslovanju, prijevare u gospodarskom poslovanju, prouzročenja stečaja, pogodovanja vjerovnika ili povrede obveze vođenja trgovačkih i poslovnih knjiga iz Kaznenog zakona Republike Hrvatske ili prethodno važeća kaznena djela zlorababe stečaja i zlorababe u postupku stečaja, i to za vrijeme dok traju pravne posljedice osude te kojoj je uvedena međunarodna mjera ograničavanja raspolaganja imovinom dok je takva mjera na snazi ili koja je kažnjena za kazneno djelo neke druge države koje po svojim bitnim obilježjima odgovara prethodno navedenim kaznenim djelima odnosno osoba protiv koje je izrečena mjera sigurnosti zabrane

³ To su sljedeći podatci:

- pravni oblik, tvrtka i sjedište društva koje se dijeli te naziv suda koji vodi registar u koji je upisano društvo koje se dijeli i broj pod kojim je to društvo upisano u sudskom registru
- pravni oblik, tvrtka i sjedište koji su predloženi za svako od društava koja se osnivaju u postupku prekogranične podjele
- temeljna obilježja aranžmana u svrhu ostvarivanja prava vjerovnika, radnika i članova društva
- mrežna stranicu na kojoj je dostupan plan podjele i druge isprave koje se trebaju učiniti dostupnima prema pravilima propisanim ZTD-om.

⁴ To su:

- pravni oblik, tvrtka i sjedište društva koje se preoblikuje te naziv suda koji vodi registar u koji je upisano društvo koje se preoblikuje i broj pod kojim je to društvo upisano u sudskom registru
- predloženi pravni oblik, tvrtka i sjedište koje bi društvo trebalo imati nakon provedenog preoblikovanja
- temeljna obilježja aranžmana u svrhu ostvarivanja prava vjerovnika, radnika i članova društva
- mrežna stranica na kojoj je dostupan plan preoblikovanja i druge isprave koje se trebaju učiniti dostupnima prema pravilima propisanim ZTD-om.

obavljanja zanimanja koje je u potpunosti ili djelomično obuhvaćeno predmetom poslovanja društva za vrijeme dok traje ta zabrana, te to ne može biti osoba kojoj je u drugoj državi zabranjeno obavljanje zanimanja koje je u potpunosti ili djelomično obuhvaćeno predmetom poslovanja društva za vrijeme trajanja zabrane.

Ministarstvo pravosuđa ima obvezu voditi evidenciju osoba koje ne mogu biti članovi uprave, a sada je propisano da će se prilikom svakog upisa u tu evidenciju provjeriti je li osoba koja se upisuje u evidenciju upisana u sudskom registru. U tom će slučaju ministarstvo o upisu u evidenciju bez odgađanja obavijestiti subjekt upisa, registarski sud i ostale osobe, a sudski će registar po službenoj dužnosti upisati u sudskom registru da je osobi prestalo članstvo u upravi te će o tome obavijestiti društvo.

Nadalje je novelom izvršeno usklađenje s promjenom valute te je propisano da ako obveznik ne preda financijsku ispravu ili ju ne preda u zakonom propisanom roku, registarski će sud, rješenjem, uz opomenu naložiti plaćanje novčane kazne u svoti od 660,00 € (umjesto prije 5.000,00 kn). Ako se ne

postupi po opomeni suda, novčana kazna povećavat će se za svotu dodatnih 660,00 € (5.000,00 kn) sve do ispunjenja obveze.

10. PRIJELAZNI REŽIM

Novela odnosno **Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudskom registru je stupio na snagu 31. listopada 2023. godine**, dok odredbe kojima se brišu pravila o e-Tvrtki, zatim kojima se uvodi obaveza da Ministarstvo financija, Porezna uprava, elektroničkim putem dostavi podatke o dugovanjima te odredbe kojima sud službenim putem provjerava podatke za članove društva i zastupnike koje će **stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine**.

S obzirom na to da bi se od 1. siječnja 2024. godine trebali službeno prikupljati podatci o dugovanjima, propisano je da će *Pravilnik o obliku i sadržaju obrasca za davanje izjave o nepostojanju nepodmirenih dugovanja na osnovi poreza te doprinosa za mirovinsko odnosno zdravstveno osiguranje ni dugovanja za neto plaće radnicima* (Nar. nov., br. 22/12.) prestati važiti 1. siječnja 2024. godine.



GOSPODARSKA STATISTIKA

Mr. sc. Ivan KELEBUH, dipl. oec.

UDK 658.310.8/685.63

Stanje gospodarstava u zemljama EU-a, europodručja i Hrvatskoj u III. kvartalu 2023. godine

1. PREGLED KRETANJA

Prema zadnjim dostupnim podacima Eurostata o bruto domaćem proizvodu, BDP je u zemljama EU-a u trećem tromjesečju 2023. godine na godišnjoj razini porastao za laganih 0,1 %. te također u zemljama euro zone za 0,1 %.

Čak je devet zemalja zabilježilo **pad BDP-a**, i to najviše Irska (-4,7 %), Estonija (-2,5 %), Austrija i Švedska (-1,2 % svaka), Finska (-1,0 %), Češka (-0,6 %), Nizozemska (-0,5 %) i Njemačka (-0,4 %). Zemlje su uglavnom bilježile pad već drugi kvartal zaredom ili od početka 2023. godine. U Italiji i Litvi rast je ostao na istoj razini.

S druge strane, najveći **porast BDP-a** zabilježen je u trećem kvartalu u odnosu na isti kvartal 2022. godine na Cipru (+2,2 %) te Portugalu (+1,9 %), Rumunjskoj (+2,1 %), Bugarskoj (+1,7 %), Sloveniji (+1,6 %), Belgiji (+1,5 %) i Slovačkoj (+1,1 %).

Na tromjesečnoj je razini gospodarska aktivnost u svim zemljama europodručja zabilježila pad od 0,1 % u trećem tromjesečju 2023. g. u odnosu na drugo tromjesečje 2023. Tako je u europodručju zabilježen pad BDP-a, prvi put od kraja 2020. godine.

Iznimka su deset zemalja u kojima je zabilježen rast, a najveće je povećanje zabilježeno u Poljskoj

(+1,4 %), Cipru (+1,1 %), Mađarskoj (+0,9 %), Latviji (+0,6 %), Belgiji (+0,5 %).

Raspoloživi dohodak kućanstva je ono što kućanstvima ostane na raspolaganju za potrošnju i štednju nakon poreza i transfere. U 2022. godini srednji raspoloživi **dohodak po stanovniku u EU-u** kretao se od 9.671 PPS-a u Bugarskoj do 33.214 PPS-a u Luksemburgu. **U Hrvatskoj je iznosio 12.277 PPS-a, dok je prosjek EU-a bio 18.706 PPS-a po stanovniku**, što znači da se nalazi na 65,6 % prosjeka EU-a. Raspon srednjega raspoloživog dohotka po stanovniku varirao je od 5.378 € u Bugarskoj do 45.310 € u Luksemburgu 2022. godine.

U prvih devet mjeseci 2023. godine **povećana je vrijednost izvoza EU-a, i to za 0,7 %** te je izvoz dosegnuo oko 1,901 milijardi €. Istodobno je uvoz iznosio oko 1,905 milijarda € te je zabilježen pad od čak 15,2 % i ostvaren je vanjskotrgovinski manjak od 3,7 milijuna €, za razliku od istog razdoblja prošle godine kada je ostvareni manjak iznosio 358,7 milijuna €. Izvoz je relativno najviše povećan u Tursku (+14,4 %), Indiju (+5,3 %), Švicarsku (+3,1 %), dok je izvoz u Kinu smanjen za 1,9 %.

**DOKUPLJENE MINUTE ZA SAVJETE
AKTIVIRAJU SE PO PRIMLJENOJ UPLATI**

2. STOPA INFLACIJE U LISTOPADU 2023. GODINE

Stopa inflacije u listopadu 2023. godine u Hrvatskoj iznosi 5,8 %, na razini zemalja EU-27 3,6 % i u zemljama europodručja 2,9 %. U listopadu 2023. godine najnižu stopu inflacije ima Belgija (-1,7 %), a najvišu Mađarska (9,6 %). Povećanju potrošačkih cijena u listopadu 2023. godine u zemljama europodručja najviše su pridonijele više cijene hrane (+7,4 %) i usluga (4,6 %), dok su cijene energije niže za 11,2 % u odnosu na listopad 2022. godine

Na mjesečnoj razini u Hrvatskoj najviše su u prosjeku porasle cijene u skupinama Odjeća i obuća, za 11,1 %, Komunikacija, za 2,7 %, Obrazovanje, za 1,2 %, Zdravlje, za 0,5 % i Razna dobra i usluge, za 0,3 %. Porast cijena na mjesečnoj razini ublažio je pad cijena u skupinama Rekreacija i kultura, za 0,8 %, Prijevoz, za 0,6 %, Hrana i bezalkoholna pića te Stanovanje, voda, električna energija, plin i ostala goriva, po svakoj skupini za 0,5 %.

HARMONIZIRANI INDEKS POTROŠAČKIH CIJENA, HRVATSKE, EUROPSKE UNIJE I EUROPODRUČJA U LISTOPADU 2022. I 2023. GODINE – STOPE PROMJENE U %

Rang zemlje X. 2023.	Zemlje	Stopa inflacije u %		Rang zemlje X. 2023.	Zemlje	Stopa inflacije u %	
		X. 2022.	X. 2023.			X. 2022.	X. 2023.
	EU-27	11,5	3,6	14	Grčka	9,5	3,8
	EA-20	10,6	2,9	15	Švedska	9,8	4,0
1	Belgija	13,1	-1,7	16	Malta	7,4	4,2
2	Nizozemska	16,8	-1,0	17	Francuska	7,1	4,5
3	Danska	11,4	-0,4	18	Austrija	11,6	4,9
4	Italija	12,6	1,8	19	Estonija	22,5	5,0
5	Luksemburg	8,8	2,1	20	Bugarska	14,8	5,9
6	Latvija	21,7	2,3	21	Poljska	16,4	6,3
7	Finska	8,4	2,4	22	Slovenija	10,3	6,6
8	Njemačka	11,6	3,0	23	Hrvatska	12,7	6,7
9	Litva	22,1	3,1	24	Slovačka	14,5	7,8
10	Portugal	10,6	3,2	25	Rumunjska	13,5	8,3
11	Španjolska	7,3	3,5	26	Češka	15,5	9,5
12	Cipar	8,6	3,6	27	Mađarska	21,9	9,6
13	Irska	9,4	3,6				

Izvor: Eurostat

3. INDEKSI CIJENA U POLJOPRIVREDI HRVATSKE U TREĆEM TROMJESEČJU 2023. GODINE

Prosječne proizvođačke cijene poljoprivrednih proizvoda Hrvatske u trećem tromjesečju 2023. godine u odnosu na isto razdoblje 2022. godine niže su za 7,7 %. Pri tome su cijene biljnih proizvoda niže za 16,4 %.

Na takav pad cijena biljnih proizvoda utjecao je pad cijena žitarica (za 41,2 %) i industrijskog bilja (za 33,9 %), koji imaju najveći udio u biljnoj proizvodnji, dok su cijene u svim ostalim skupinama porasle. Cijene stoke, peradi i stočnih proizvoda porasle su za 14,5 %. U skupini proizvoda koji imaju najveći udio u stočarstvu u usporedbi s istim tromjesečjem 2022. godine najviše su porasle cijene svinja (za 16,8 %), cijene goveda (za 16,8 %), cijene mlijeka (za 14,4 %) te cijene konzumnih jaja (za 26,9 %). Cijene su porasle i u svim ostalim skupinama u stočarstvu. Cijene dobara i usluga za tekuću uporabu (input I) u trećem tromjesečju 2023. godine u odnosu na isto razdoblje 2022. godine manje su za 20,2 %, na što je najviše utjecao pad cijena energije, gnojiva i stočne hrane

4. SMANJENJE INDUSTRIJSKE PROIZVODNJE U RH, EU-U I EA-U U PRVIH DEVET MJESECI 2023. GODINE

Industrijska proizvodnja u Hrvatskoj u rujnu ove godine u odnosu na kolovoz veća je 4,3 % i u odnosu na rujnu prošle godine veća je za 1,6 %, broj zaposlenih manji je za 2,1 %, a zalihe industrijskih proizvoda veće su za 6,8 % nego u rujnu prošle godine.

Od 27 zemalja EU-a, čak 24 zemlje imaju pad industrijske proizvodnje, a samo tri zemlje bilježe rast i to su: Danska (+2,8 %), Hrvatska (+1,6 %) i Malta (+0,4 %). Istodobno, najveći pad industrijske proizvodnje imaju: Irska (-27,2 %), Belgija (-14,0 %), Estonija (-12,5 %), Bugarska (-11,5 %), Nizozemska (-9,7 %), Njemačka (-4,4 %) i Italija (-2,0 %). Na smanjenje industrijske proizvodnje na razini zemalja EU-a u rujnu ove godine, najviše je utjecao pad proizvodnje energije za 5,5 % te intermedijarnih proizvoda za 5,0 % i trajnih proizvoda za široku potrošnju za 8,9 %.

5. GRAĐEVINARSTVO RH I EU-a

U kolovozu 2023. godine građevinska aktivnost u Hrvatskoj bilježi rast od 7,6 %, pri čemu na zgradama od 10,5 %, a na ostalim građevinama 3,1 % u odnosu na kolovoz 2022.godine. U prvih osam mjeseci 2023. godine građevinska je aktivnost veća za 4,0 %, pri čemu na zgradama za 7,3 % i na ostalim građevinama pad za 1,3 % u odnosu na isto razdoblje 2022.godine.

Prema raspoloživim podacima, na razini zemalja EU-a, građevinska aktivnost u rujnu 2023. godine veća je za 0,1 % i u zemljama europodručja za 0,3 % u odnosu na rujnu 2022. godine. Rast građevinske aktivnosti u rujnu 2023. godine u odnosu na isti mjesec 2022. godine zabilježile su: Slovenija (+32,3 %), Rumunjska (+10,9 %), Hrvatska (+4,1 %) i Belgija (+1,2 %). Istodobno, pad građevinske aktivnosti imaju: Mađarska (-6,0 %), Španjolska (-6,0 %), Švedska (-4,0 %), Austrija (-2,2 %) i Njemačka (-0,3 %).

6. PROSJEČNE CIJENE PRODANIH NOVIH STANOVA U HRVATSKOJ

PROSJEČNE CIJENE PRODANIH NOVIH STANOVA U HRVATSKOJ PO 1 m² U PRVOM POLUGODIŠTU 2022. I 2023. GODINE

Opis	Broj novih prodanih stanova I. – VI. 2023.	1m ² eura		indeksi I. – VI. 2023. I. – VI. 2022.
		I. – VI. 2022.	I. – VI. 2023.	
Republika Hrvatska	2 353	2 131	2 219	104,1
Zagreb	999	2 454	2 623	106,9
Ostala naselja	1 354	1 746	1 916	109,7
Prema prodavatelju stanova				
Trgovačka društva i druge pravne osobe, bez POS-a				
Republika Hrvatska	2 103	2 178	2 326	106,8
Zagreb	992	2 463	2 633	106,9
Ostala naselja	1 111	1 799	2 048	113,8
POS				
Republika Hrvatska	250	1 288	1 305	101,3
Zagreb	7	1 043	1 005	96,4
Ostala naselja	243	1 306	1 313	100,5

Izvor: DZS

7. VANJSKOTRGOVINSKA RAZMJENA HRVATSKE

Ukupna robna razmjena Hrvatske u srpnju i kolovozu ove godine bilježi pad izvoza u srpnju za 14,3 % i u kolovozu za 12,2 %, a također i uvoza u srpnju za 10,0 % i u kolovozu za 20,0 % u odnosu na iste mjesece prošle godine. Tako je u prvih osam mjeseci 2023. godine ukupan izvoz Hrvatske iznosio 15,0 milijarda € i manji je za 180 milijuna € ili 1,2 % u odnosu na isto razdoblje 2022. godine. U istom razdoblju ukupan uvoz iznosio je 26,5 milijarda €, što je manje za 839 milijuna ili 3,1 %.

Vanjskotrgovinski deficit Hrvatske od siječnja do kolovoza 2023. godine iznosio je 11,5 milijardi €, što je za 5,4 % manje ili 659 milijuna € nego u istom razdoblju 2022. godine.

Pokrivenost uvoza izvozom iznosila je 56,7 %, dok je u istom razdoblju 2022. godine iznosila 55,6 %. Na smanjenje izvoza za 1,2 % najviše je utjecao manji izvoz naftnih proizvoda (-32,3 %), proizvodnja metala (-16,1 %) i Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija (-32,3 %).

Najveći suficit u prvih osam mjeseci 2023. godine ostvaren je s Bosnom i Hercegovinom (587 mil. €), Crnom Gorom (222 mil. €), Kosovom (99. mil. €) i Albanijom (42 mil. €). **Najveći vanjskotrgovački deficit** ostvaren je s Italijom (1978 mil. €), Njemačkom (1854 €), Slovenijom (1351 mil. €), Kinom (815 mil.€), Austrijom (636 mil. €), Mađarskom (630 mil. €) i SAD-om (350 mil. €).

IZVOZ I UVOZ HRVATSKE PREMA EKONOMSKIM GRUPACIJAMA ZEMALJA

tis. €

Zemlje	Izvoz			Uvoz		
	I. – VIII. 2022.	I. – VIII. 2023.	Indeksi I. – VIII. 2023. I. – VIII. 2022.	I. – VIII. 2022.	I. – VIII. 2023.	Indeksi I. – VIII. 2023. I. – VIII. 2022.
Ukupno	15 183 175	15 002 872	98,8	27 307 961	26 468 524	96,9
Države članice EU-a	10 495 993	10 204 810	97,2	19 242 257	19 938 287	103,6
Austrija	845 717	834 624	98,7	1 440 107	1 470 496	102,1
Belgija	146 166	163 847	112,1	445 376	473 035	106,2
Bugarska	88 680	108 034	121,8	295 722	227 453	76,9
Čipar	46 117	24 419	53,0	8 260	9 811	118,8
Češka	227 878	259 925	114,1	516 959	591 827	114,5
Danska	81 850	94 405	115,3	141 051	163 769	116,1
Estonija	11 856	16 641	140,4	11 231	12 037	107,2
Finska	31 811	25 827	81,2	41 363	44 701	108,1
Francuska	374 118	384 504	102,8	602 586	707 151	117,4
Grčka	98 560	92 085	93,4	239 723	187 742	78,3
Irska	43 760	34 987	80,0	70 009	64 947	92,8
Italija	1 926 645	1 815 643	94,2	3 593 553	3 793 737	105,6
Letonija	16 603	12 872	77,5	12 770	11 810	92,5
Litva	50 547	52 752	104,4	52 138	43 887	84,2
Luksemburg	12 029	7 312	60,8	10 626	9 381	88,3
Mađarska	1 511 547	1 042 493	69,0	2 069 112	1 672 898	80,9
Nizozemska	196 691	242 202	123,1	904 517	1 003 195	110,9
Njemačka	1 819 527	1 859 108	102,2	3 353 477	3 712 960	110,7
Poljska	325 158	370 544	114,0	930 799	1 018 310	109,4
Portugal	52 545	52 769	100,4	38 421	37 746	98,2
Rumunjska	229 767	229 257	99,8	299 388	331 447	110,7
Sjeverna Irska	2 086	2 051	98,4	4 679	6 082	130,0
Slovačka	153 229	180 893	118,1	551 128	502 830	91,2
Slovenija	1 757 980	1 670 903	95,0	2 954 103	3 021 863	102,3
Španjolska	263 269	236 377	89,8	483 491	616 523	127,5
Švedska	143 189	134 034	93,6	159 717	180 570	113,1
Neraspoređeno	5 686	5 301	93,2	108	19	17,4
Zemlje EFTA-e	254 809	265 129	104,1	140 015	154 775	110,5
Norveška	58 956	49 355	83,7	16 004	17 050	106,5
Švicarska	177 102	197 730	111,6	123 871	137 633	111,1

Zemlje	Izvoz			Uvoz		
	I. – VIII. 2022.	I. – VIII. 2023.	Indeksi I. – VIII. 2023. I. – VIII. 2022.	I. – VIII. 2022.	I. – VIII. 2023.	Indeksi I. – VIII. 2023. I. – VIII. 2022.
Zemlje CEFTA-e	2 797 290	2 826 442	101,0	1 960 171	1 727 212	88,1
Albanija	74 628	62 562	83,8	32 195	20 742	64,4
Bosna i Hercegovina	1 560 147	1 475 200	94,6	945 056	887 517	93,9
Crna Gora	203 039	226 595	111,6	5 373	5 271	98,1
Kosovo	87 600	107 061	122,2	8 046	8 003	99,5
Sjeverna Makedonija	103 598	120 249	116,1	82 075	78 656	95,8
Srbija	764 555	832 699	108,9	884 152	720 447	81,5
Zemlje OPEC-a	123 927	101 539	81,9	64 700	140 244	216,8
Alžir	3 604	4 916	136,4	15 998	17 141	107,1
Iran, Islamska Republika	3 769	3 888	103,2	4 726	2 985	63,2
Nigerija	887	6 538	737,3	15 066	41 072	272,6
Ujedinjeni Arapski Emirati	46 852	28 968	61,8	14 750	3 494	23,7
Ostale europske zemlje	590 691	602 223	102,0	952 415	654 949	68,8
Rusija	99 064	163 292	164,8	398 476	46 773	11,7
Turska	232 427	220 625	94,9	425 750	459 042	107,8
Ujedinjena Kraljevina	146 916	153 078	104,2	79 548	84 495	106,2
Ukrajina	56 660	57 519	101,5	45 516	63 327	139,1
Ostale azijske zemlje	318 261	297 440	93,5	2 447 674	2 509 427	102,5
Azerbajdžan	6 905	2 577	37,3	1 040 306	523 857	50,4
Bangladeš	1 353	1 541	113,9	12 459	39 531	317,3
Indija	12 386	11 805	95,3	119 422	190 756	159,7
Indonezija	5 971	5 700	95,5	37 175	64 334	173,1
Japan	40 922	51 300	125,4	30 754	54 316	176,6
Kazahstan	11 891	32 902	276,7	70 754	10 279	14,5
Kina	62 271	50 033	80,3	887 152	865 163	97,5
Koreja, Republika	6 224	10 279	165,2	71 466	44 403	62,1
Singapur	5 872	6 500	110,7	13 576	24 910	183,5
Tajvan, Kina	9 190	8 866	96,5	22 448	27 882	124,2
Vijetnam	20 991	19 907	94,8	38 187	53 693	140,6
Ostale afričke zemlje	156 223	127 693	81,7	174 210	276 898	158,9
Egipat	64 771	60 399	93,3	138 761	31 552	22,7
Južnoafrička Republika	9 197	8 116	88,2	11 068	32 096	290,0
Mozambik	6	42	744,8	4 228	191 001	1)
Ostale američke zemlje	414 224	498 367	120,3	2 152 274	943 981	43,9
Brazil	8 521	5 201	61,0	12 121	7 850	64,8
Kanada	29 372	38 599	131,4	21 904	22 220	101,4
Meksiko	7 008	56 377	804,5	17 187	16 349	95,1
SAD	348 707	365 906	104,9	2 065 119	716 072	34,7
Oceansijske zemlje	17 408	65 621	377,0	21 066	5 467	26,0
Australija	15 232	22 580	148,2	4 773	4 033	84,5

1) Indeks je veći od 999.

Izvor: DZS

8. TURIZAM

Tijekom cijele ove godine nastavlja se kontinuirani rast turističkog prometa u Hrvatskoj. U rujnu 2023. godine, posljednjemu ljetnom mjesecu, u komercijalnim smještajnim objektima ostvareno je 2,4 milijuna dolazaka i 11,6 milijuna noćenja turista, što je za 15,3 % više dolazaka i za 4,0 % više noćenja turista nego u rujnu 2022. godine. Porast dolazaka i noćenja u rujnu 2023. godine u odnosu na rujnu 2022. godine ostvarili su i domaći i strani turisti.

Domaći turisti ostvarili su 235 tisuća dolazaka i 650 tisuća noćenja, što je za 13,8 % više dolazaka i za 8,1 % više noćenja u odnosu na rujnu 2022. godine. Istodobno, strani turisti ostvarili su 2,2 milijuna dolazaka i 10,9 milijuna noćenja, što je za 15,5 % više dolazaka i za 3,7 % više noćenja.

GOSPODARSKA STATISTIKA

U strukturi ukupno ostvarenih noćenja turista 5,6 % čine noćenja domaćih turista, a 94,4 % noćenja stranih turista. U rujnu 2023. godine domaći turisti prosječno su ostvarili 2,8 noćenja po dolasku, dok su strani turisti ostvarili 5,1 noćenje po dolasku.

DOLASCI I NOĆENJA TURISTA U HRVATSKU

Opis	Dolasci				Noćenja			
	IX. 2023.	I. – IX. 2023.	Indeksi IX. 2023. / IX. 2022.	Indeksi I. – IX. 2023. / I. – IX. 2022.	IX. 2023.	I. – IX. 2023.	Indeksi IX. 2023. / IX. 2022.	Indeksi I. – IX. 2023. / I. – IX. 2022.
Ukupno	2 391 616	17 709 953	115,3	109,1	11 574 393	87 549 196	104,0	102,2
Domaći turisti	234 502	2 111 901	113,8	106,9	649 583	7 072 405	108,1	103,9
Strani turisti	2 157 114	15 598 052	115,5	109,4	10 924 810	80 476 791	103,7	102,0

Izvor: DZS

DOLASCI I NOĆENJA TURISTA U HRVATSKU

Zemlje	Dolasci			Noćenja				Prosječan broj noćenja po dolasku I. – IX. 2023.
	I. – IX. 2022.	I. – IX. 2023.	Indeksi I. – IX. 2023. / I. – IX. 2022.	I. – IX. 2022.	I. – IX. 2023.	Indeksi I. – IX. 2023. / I. – IX. 2022.	Struktura noćenja, %	
Strane zemlje – ukupno	14 253 909	15 598 052	109,4	78 863 984	80 476 791	102,0	100,0	5,2
Njemačka	3 102 427	3 022 579	97,4	22 738 882	21 417 522	94,2	26,6	7,1
Slovenija	1 273 177	1 365 868	107,3	7 113 999	7 326 616	103,0	9,1	5,4
Austrija	1 339 433	1 396 679	104,3	7 061 847	7 231 079	102,4	9,0	5,2
Poljska	984 224	1 018 429	103,5	6 250 099	6 262 570	100,2	7,8	6,1
Češka	822 461	768 685	93,5	5 459 400	4 962 151	90,9	6,2	6,5
Italija	846 403	895 106	105,8	3 750 267	3 796 196	101,2	4,7	4,2
Mađarska	551 275	666 886	121,0	2 753 208	3 244 127	117,8	4,0	4,9
Ujedinjena Kraljevina	636 652	675 230	106,1	3 135 017	3 218 025	102,6	4,0	4,8
Nizozemska	510 191	514 123	100,8	3 074 300	2 941 523	95,7	3,7	5,7
Slovačka	472 371	480 457	101,7	3 048 061	3 005 499	98,6	3,7	6,3
Francuska	488 708	523 790	107,2	1 697 136	1 773 923	104,5	2,2	3,4
Bosna i Hercegovina	335 869	396 186	118,0	1 480 746	1 669 947	112,8	2,1	4,2
SAD	439 701	593 309	134,9	1 225 737	1 538 145	125,5	1,9	2,6
Švicarska	238 383	256 235	107,5	1 074 925	1 101 434	102,5	1,4	4,3
Švedska	175 693	201 130	114,5	878 990	1 005 649	114,4	1,2	5,0
Belgija	192 104	202 327	105,3	869 558	863 232	99,3	1,1	4,3
Srbija	159 290	182 168	114,4	761 479	846 890	111,2	1,1	4,6
Danska	121 937	132 151	108,4	744 657	778 885	104,6	1,0	5,9
Norveška	105 278	107 490	102,1	588 317	567 447	96,5	0,7	5,3
Rumunjska	114 333	135 502	118,5	465 321	528 535	113,6	0,7	3,9
Finska	59 321	79 981	134,8	275 509	343 495	124,7	0,4	4,3
Kontinentalna Kina	22 359	69 385	310,3	62 824	123 408	196,4	0,2	1,8
Koreja, Republika	27 494	116 670	424,3	51 522	158 848	308,3	0,2	1,4

Izvor: DZS

9. TRGOVINA NA MALO RH I EU-a

Kontinuirani rast prometa u trgovini na malo u Hrvatskoj nastavlja se i rujnu ove godine. Prema izvornim podacima, realni rast prometa u trgovini na malo u rujnu ove godine u odnosu na kolovoz manji je za 12,6 % i nominalno za 11,6 %. U odnosu na rujnu

2022. godine, realni promet trgovine na malo također bilježi rast za 5,7 % i nominalni za 13,4 %.

U rujnu ove godine u odnosu na prošlogodišnji rujnu, najveći rast prometa u trgovini na malo imale su Španjolska (+7,5 %), Cipar (+4,3 %), Luksemburg (+2,6 %) i Portugal (+1,1 %). Istodobno, pad prometa imaju: Slovenija (-17,0 %), Mađarska (-7,0 %), Belgija (-6,9 %), Slovačka (-5,1 %), Njemačka (-4,3 %), Švedska (-4,2 %) i Hrvatska (-1,4 %).

10. PROSJEČNA MJESEČNA NETO I BRUTO-PLAĆA U HRVATSKOJ ZA RUJAN 2023. GODINE

Prosječna mjesečna isplaćena neto-plaća po zaposlenome u pravnim osobama Hrvatske za rujnu 2023. godine iznosila je 1.156 €, što je nominalno niže za 0,6 %, a realno za 1,1 % u odnosu na kolovoz 2023. godine Prosječna mjesečna bruto-plaća po zaposlenome u pravnim osobama za rujnu 2023. godine iznosila je 1.596 €, što je u odnosu na kolovoz 2023. godine nominalno niže za 1,1 %, a realno za 1,6 %.

Prosječna mjesečna isplaćena neto-plaća za rujnu 2023. godine u odnosu na isti mjesec prethodne godine nominalno je viša za 14,2 %, a realno za 7,0 %.

Prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za rujnu 2023. u odnosu na isti mjesec prethodne godine nominalno je viša za 16,5 %, a realno za 9,2 %.

Za razdoblje od siječnja do rujna 2023. godine prosječna mjesečna isplaćena neto-plaća po zaposlenome u pravnim osobama iznosila je 1.133 €, što je u odnosu na isto razdoblje 2022. godine nominalno više za 12,5 %, a realno za 3,2 %.

Medijalna neto plaća u Hrvatskoj za rujnu 2023. godine iznosila je 998 €, dok je medijalna bruto-plaća iznosila 1.341 euro.

BRJ ZAPOSLENIH I PROSJEČNE NETO-PLAĆE U HRVATSKOJ ZA PET ODJELJAKA NKD-a S NAJVIŠIM I NAJNIŽIM PLAĆAMA U RUJNU 2023. GODINE

Odjeljci – NKD	Broj zaposlenih IX. 2023.	Prosječne neto-plaće u eurima	
		IX. 2023.	I. – IX. 2023.
Ukupno Hrvatska	1 435 260	1 156	1 133
NAJVIŠE NETO-PLAĆE			
1 Zračni prijevoz	891	1 857	1 829
2 Računalno programiranje, savjetovanje i djelatnosti povezane s njima	34 014	1 712	1 717
3 Vađenje sirove nafte i plina	589	1 680	1 856
4 Financijske uslužne djelatnosti, osim osiguranja i mirovinskih fondova	21 264	1 565	1 627
5 Proizvodnja duhana	891	1 428	1 530
NAJNIŽE NETO-PLAĆE			
1 Proizvodnja odjeće	9 465	754	749
2 Zaštitne i istražne djelatnosti	12 221	758	748
3 Ostale osobne uslužne djelatnosti	9 013	776	785
4 Proizvodnja kože i srodnih proizvoda	8 174	787	759
5 Djelatnost pripreme i usluživanja hrane i pića	52 519	831	802

Izvor: DZS

PROSJEČNA MJESEČNA NETO I BRUTO-PLAĆA
U HRVATSKOJ ZA RUJAN 2023. GODINE

Opis	IX. 2023.	I. – IX. 2023.	VII. - IX 2023.	Indeksi		
				IX. 2023. VIII. 2023.	IX. 2023. IX. 2022.	I. – IX. 2023. I. – IX. 2022.
Neto-plaća						
Prosječna mjesečna isplaćena neto-plaća po zaposlenome, euri	1 156	1 133	1 153	99,4	114,2	112,5
Realna neto-plaća po zaposlenome	–	–	–	98,9	107,0	103,2
Bruto-plaća						
Prosječna mjesečna bruto-plaća po zaposlenom, euri	1 596	1 564	1 597	98,9	116,5	114,3
Realna bruto-plaća po zaposlenome	–	–	–	98,4	109,2	104,9
Neto-plaća po satu						
Prosječna mjesečna isplaćena neto-plaća po satu, euri	6,75	6,44	–	108,0	118,8	112,6
Realna neto-plaća po satu	–	–	–	107,5	111,3	103,3
Bruto-plaća po satu						
Prosječna mjesečna bruto-plaća po satu, euri	9,32	8,88	–	107,5	121,2	114,3
Realna bruto-plaća po satu	–	–	–	107,0	113,6	104,9

Izvor: DZS

**11. ZAPOSLENOST I NEZAPOSLENOST
U HRVATSKOJ I ZEMLJAMA EU-a
I EUROPODRUČJA U RUJNU
I LISTOPADU 2023. GODINE**

U listopadu 2023. godine broj ukupno zaposlenih u Hrvatskoj iznosio je 1.667.104, a od toga 777.295 čine žene. U odnosu na rujan 2023. godine broj ukupno zaposlenih pao je za 0,1 %, dok je broj zaposlenih žena porastao za 0,3 %.

RANG ZEMALJA EUROPSKE UNIJE
I EUROPODRUČJA PREMA STOPI
NEZAPOSLENOSTI U RUJNU 2022. I 2023. GODINE

Rang rujan 2023.	Zemlje	Stopa nezaposlenosti u rujnu u %		Broj nezaposlenih u rujnu 2023. u tisućama
		2022.	2023.	
	EA-20	6,7	6,5	11 017
	EU-27	6,1	6,0	13 026
1	Češka	2,3	2,7	139
2	Malta	2,9	2,8	8
3	Poljska	3,0	2,8	477
4	Njemačka	3,1	3,0	1 821
5	Slovenija	3,8	3,6	37
6	Nizozemska	3,8	3,7	371
7	Mađarska	3,7	3,9	192
8	Luksemburg	4,7	3,9	19
9	Irska	4,4	4,2	116
10	Bugarska	4,0	4,5	139
11	Danska	4,6	4,8	151
12	Rumunjska	5,5	5,4	444
13	Austrija	5,2	5,5	260
14	Belgija	5,4	5,6	297
15	Slovačka	6,0	5,8	159
16	Litva	6,1	6,2	95
17	Cipar	6,7	6,2	31
18	Portugal	6,1	6,5	344
19	Latvija	7,1	6,6	62
20	Hrvatska	6,9	6,8	116
21	Finska	6,9	7,3	205
22	Estonija	5,2	7,4	55
23	Francuska	7,1	7,3	2 264
24	Italija	8,0	7,4	1 893
25	Švedska	7,3	7,8	448
26	Grčka	12,1	10,0	468
27	Španjolska	12,9	12,0	2 891
	SAD	3,5	3,8	6 301

NOVI PROPISI

NARODNE NOVINE

Broj 122. od 20. listopada 2023.

Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o obveznim evidencijama za obračun naknade od priređivanja igara na sreću

Pravilnikom je uvedena mogućnost prema kojoj priređivač igre na sreću može omogućiti opciju ranije isplate dobitka (*Cash-out*) po uplaćenom listiću. Odabirom ranije isplate dobitka, igrač može ostvariti pravo na isplatu dijela dobitka po uplaćenom listiću za vrijeme trajanja događaja.

Zbog te novosti izmijenjen je i sadržaj evidencija odnosno obrasca konačnog mjesečnog obračuna naknade od priređivanja igara kladjenja.

Ovaj Pravilnik stupa na snagu 28. listopada, a može se vidjeti na www.rrif.hr.

Broj 123. od 23. listopada 2023.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudskom registru

Zakonom su izmijenjene i dopunjene pojedine odredbe Zakona o sudskom registru (Nar. nov., br. 1/95. – 34/22.). Od bitnih izmjena treba istaknuti uvođenje pravila iz direk-

tive o prekograničnom preoblikovanju, spajanju i podjeli, zatim uvođenje automatske provjere postojanja dugovanja kod osnivanja trgovačkih društava i upisa ovlaštenih osoba te se propisivanje načina čuvanja poslovne dokumentacije u slučaju brisanja trgovačkog društva po službenoj dužnosti. Detaljnije o svim izmjenama pišemo u ovom broju časopisa *RRiF*.

Ovaj Zakon stupa na snagu 31. listopada 2023., osim odredaba čl. 2., 3. i 5. ovoga Zakona, čl. 43. st. 7. i 8. koji je dopunjen čl. 6. ovoga Zakona te čl. 7. ovoga Zakona koje stupaju na snagu 1. siječnja 2024. Ovaj Zakon može se vidjeti na www.rrif.hr.

Uredba o izmjeni Uredbe o visini trošarine na energente i električnu energiju

U razdoblju od 24. listopada do 6. studenoga 2023. godine primjenjuju se sljedeće visine trošarina:

- Bezolovni motorni benzin 456,00 EUR/1000 l
- Dizelsko gorivo 383,00 EUR/1000 l.

Pravilnik o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika

Pravilnikom se uređuju način i uvjeti otvaranja računa za specifične transakcije proračuna i proračunskih korisnika koje se po svojoj svrsi, namjeni, načinu provođenja

NOVI PROPISI

i ostalim obilježjima ne mogu provoditi izravno preko jedinstvenog računa proračuna, način i pravila izvršavanja specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika, računi proračunskih korisnika koji su izuzeti od obveze uplate prihoda, primitaka i drugih priljeva na jedinstveni račun proračuna odnosno izvršavanja rashoda, izdataka i drugih odljeva s jedinstvenog računa proračuna, obveza vođenja evidencije računa proračuna i proračunskih korisnika i izvještavanje.

Odredbe ovoga Pravilnika odnose se na državni proračun i proračunske korisnike državnog proračuna, proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunske korisnike jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te izvanproračunske korisnike utvrđene čl. 4., t. 17. Zakona o proračunu koji su organizacijski uključeni u proračun.

Detaljnije o ovome može se pročitati u časopisu RRiF br. 11/23., str. 189.

Ovaj Pravilnik stupa na snagu 31. listopada 2023., a može se vidjeti na www.rrif.hr.

Broj 124. od 25. listopada 2023.

Pravilnik o gospodarenju posebnim kategorijama otpada u sustavu Fonda

Pravilnikom se propisuju uvjeti gospodarenja EE otpadom, otpadnim vozilima, otpadnim baterijama i akumulatorima, otpadnim uljima i otpadnim gumama.

Ovaj Pravilnik stupa na snagu 2. studenoga 2023., a može se vidjeti na www.rrif.hr.

Broj 125. od 26. listopada 2023.

Uredba o visini minimalne plaće za 2024. godinu

Visina minimalne plaće za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2024. godine utvrđuje se u bruto svoti od 840,00 €. Ta minimalna plaća primjenjuje se počevši od plaće za siječanj 2024. godine koja se uobičajeno isplaćuje u veljači.

Broj 126. od 27. listopada 2023.

U ovom broju Narodnih novina nema propisa značajnih za financijsko-računovodstvenu profesiju.

Broj 127. od 28. listopada 2023.

U ovom broju Narodnih novina nema propisa značajnih za financijsko – računovodstvenu profesiju.

Broj 128. od 28. listopada 2023.

Dodatak III. Kolektivnom ugovoru za državne službenike i namještenike

Ovim Dodatkom III. Kolektivnom ugovoru za državne službenike i namještenike mijenja se i dopunjuje Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike (Nar. nov., br. 56/22., 127/22. i 58/23.) te se uređuju materijalna prava službenika i namještenika.

Nova osnovica od 947,18 € bruto primjenjuje se već na plaću za listopad 2023. godine, a ostala materijalna prava primjenjuju se od 25. listopada 2023. godine.

Detaljnije o promjenama može se pročitati u prilogu ovog broja časopisa RRiF – Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika.

Dodatak III. Temeljnem kolektivnom ugovoru za službenike i namještenike u javnim službama

Dodatkom III. Temeljnem kolektivnom ugovoru za službenike i namještenike u javnim službama mijenja se i dopunjuje Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama (Nar. nov., br. 56/22., 127/22. i

58/23.) te se uređuju materijalna prava službenika i namještenika u javnim službama.

Nova osnovica od 947,18 € bruto primjenjuje se već na plaću za listopad 2023. godine, a ostala materijalna prava primjenjuju se od 25. listopada 2023. godine.

Detaljnije o promjenama može se pročitati u prilogu ovog broja časopisa RRiF – Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika.

Broj 129. od 31. listopada 2023.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2023. godinu

Zakonom su izmijenjene i dopunjene pojedine odredbe Zakona o izvršenju Državnog proračuna Republike Hrvatske (Nar. nov., br. 145/22. i 63/23.). Detaljnije o promjenama može se pročitati u časopisu RRiF br. 11/23., str. 198.

Broj 130. od 2. studenoga 2023.

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima

Zakonom su izmijenjene i dopunjene pojedine odredbe Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93. – 18/23.). Ovim Zakonom uređuju se određene novosti u vezi s prekograničnim statusnim promjenama, usklađenju temeljnog kapitala zbog uvođenja eura, osnivanjem društva i dr. Detaljnije o bitnim izmjenama može se pročitati u članku objavljenom u ovom broju časopisa RRiF u rubrici Pravo trgovačkih društava.

Ovaj Zakon stupa na snagu 10. studenoga 2023. godine, osim odredbi čl. 4. i 5. ovog Zakona koje stupaju na snagu 1. siječnja 2024. godine. Ovaj Zakon može se vidjeti na www.rrif.hr.

Broj 131. od 3. studenoga 2023.

Prosječna mjesečna isplaćena neto plaća i prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za razdoblje siječanj – kolovoz 2023.

Prosječna mjesečna isplaćena neto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za razdoblje siječanj – kolovoz 2023. iznosila je 1131 €.

Prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za razdoblje siječanj – kolovoz 2023. iznosila je 1560 €.

Odluke o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak

U ovom broju Narodnih novina objavljene su odluke Grada Vodica i općine Pitomača o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak za porezne obveznike na području te lokalne samouprave.

U obje lokalne samouprave porezne stope su utvrđene kako slijedi:

- niža porezna stopa 20 %,
- viša porezna stopa 30 %.

Navedene odluke stupaju na snagu 1. siječnja 2024. godine.

Broj 132. od 6. studenoga 2023.

Uredba o izmjeni Uredbe o visini trošarine na energente i električnu energiju

U razdoblju od 7. do 20. studenoga utvrđene su sljedeće visine trošarina:

- Bezolovni motorni benzin 456,00 EUR/1000 l
- Dizelsko gorivo 383,00 EUR/1000 l.

Broj 133. od 7. studenoga 2023.

U ovom broju Narodnih novina nema propisa značajnih za financijsko – računovodstvenu profesiju.

Broj 134. od 8. studenoga 2023.

U ovom broju Narodnih novina nema propisa značajnih za financijsko – računovodstvenu profesiju.

Broj 135. od 10. studenoga 2023.**Odluka o izmjenama i dopuni Odluke o pravilima rada sustava TARGET-HR**

Odlukom su izmijenjene i dopunjene pojedine odredbe Odluke o pravilima rada sustava TARGET-HR (Nar. nov., br. 115/22. i 133/22.).

Ova Odluka stupa na snagu 20. studenoga 2023. godine, osim čl. 1. u dijelu kojim se mijenja čl. 19. st. 4. t. b), koja stupa na snagu 21. ožujka 2025., čl. 3., koji stupa na snagu 21. ožujka 2026., i čl. 9. st. 1. i 3., koji stupaju na snagu 1. siječnja 2024. Odluka se može vidjeti na www.rrif.hr.

Broj 136. od 13. studenoga 2023.

U ovom broju Narodnih novina nema propisa značajnih za financijsko – računovodstvenu profesiju.

Broj 137. od 15. studenoga 2023.**Pravilnik o ambalaži i otpadnoj ambalaži, plastičnim proizvodima za jednokratnu uporabu i ribolovnom alatu koji sadržava plastiku**

Pravilnikom se propisuju postupci za ispunjenje ciljeva uporabe otpadne ambalaže, uvjeti gospodarenja ambalažom i otpadnom ambalažom, zahtjevi u pogledu sakupljanja, skladištenja i obrade otpadne ambalaže, zahtjevi u proizvodnji, stavljanju na tržište i uporabi ambalaže, način i uvjeti označavanja ambalaže, obveza vođenja evidencije i dostave izvješća, obveze i način ispunjavanja obveza proizvođača proizvoda pakiranih u ambalažu, obveze i način obveznog postupanja posjednika otpadne ambalaže te druga pitanja u svezi ambalaže i otpadne ambalaže, a sve u svrhu postizanja ciljeva za otpadnu ambalažu.

Detaljnije o novostima koje donosi ovaj Pravilnik pisati ćemo u sljedećim brojevima časopisa *RRiF*.

Ovaj Pravilnik djelomično stupa na snagu 23. studenoga 2023., a neke odredbe stupaju na snagu kasnije pri čemu je stupanje na snagu za pojedine odredbe propisano čak 1. siječnja 2027. godine. Pravilnik se može vidjeti na www.rrif.hr.

Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u listopadu 2023.

Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u listopadu 2023. u odnosu na rujana 2023. iznosi 98,9.

Broj 138. od 17. studenoga 2023.**Odluka o proširenju primjene Kolektivnog ugovora za pomorce na brodovima koji obavljaju prijevoz u linijskom obalnom pomorskom prometu**

Primjena Kolektivnog ugovora za pomorce na brodovima koji obavljaju prijevoz u linijskom obalnom pomorskom prometu (Nar. nov., br. 93/23.) zaključenog dana 29. lipnja 2023. proširuje se na sve poslodavce i radnike u Republici Hrvatskoj u djelatnosti prijevoza i skladištenje područje H, odjeljak 50, skupina 50.1 Pomorski i obalni prijevoz putnika i skupina 50.2 Pomorski i obalni prijevoz robe Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007. – NKD 2007. (Nar. nov., br. 58/07.).

Indeks potrošačkih cijena u listopadu 2023.

Indeks potrošačkih cijena u listopadu 2023. u odnosu na rujana 2023. iznosi 100,5.

Odluka o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak Općine Hrašćina

Odlukom se utvrđuju visine poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak za porezne obveznike na području Općine Hrašćina kako slijedi:

- niža porezna stopa 20,00 %,
- viša porezna stopa 30,00 %.

Odluka stupa na snagu 1. siječnja 2024. godine.

Odluka o visini poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak na području Općine Severin

Odlukom se utvrđuje visina poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak za porezne obveznike na području Općine Severin kako slijedi:

- niža porezna stopa 18 %,
- viša porezna stopa 28 %.

Odluka stupa na snagu 1. siječnja 2024. godine.

Broj 139. od 20. studenoga 2023.**Uredba o izmjeni Uredbe o visini trošarine na energente i električnu energiju**

U razdoblju od 21. studenoga do 4. prosinca 2023. godine utvrđene su sljedeće visine trošarina:

- Bezolovni motorni benzin 456,00 EUR/1000 l
- Dizelsko gorivo 383,00 EUR/1000 l.

Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o utvrđivanju neto vrijednosti imovine i cijene udjela dobrovoljnog mirovinskog fonda

Pravilnikom je propisano da se referentni tečajevi Europske središnje banke objavljeni na mrežnoj stranici Hrvatske narodne banke smatraju relevantnim za preračunavanje imovine i obveza mirovinskog fonda denominiranim u stranoj valuti u eursku protuvrijednost.

Za preračun fer vrijednosti deviznih terminkskih transakcija kao referentni tečaj uzima se srednji tečaj HNB-a ili, ako neka od valuta nije uvrštena na tečajnici HNB, za izračun se primjenjuje srednji tečaj za takvu valutu objavljen na financijsko-informacijskom servisu.

Ovaj Pravilnik stupa na snagu 1. siječnja 2024. godine.

Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o utvrđivanju neto vrijednosti imovine i vrijednosti obračunske jedinice obveznog mirovinskog fonda

Pravilnikom je propisano da se referentni tečajevi Europske središnje banke objavljeni na mrežnoj stranici Hrvatske narodne banke smatraju relevantnim za preračunavanje imovine i obveza mirovinskog fonda denominiranim u stranoj valuti u eursku protuvrijednost.

Jednako kao što je propisani kod dobrovoljnih tako se i kod obveznih mirovinskih fondova za preračun fer vrijednosti deviznih terminkskih transakcija kao referentni tečaj uzima se srednji tečaj HNB-a ili, ako neka od valuta nije uvrštena na tečajnici HNB, za izračun se primjenjuje srednji tečaj za takvu valutu objavljen na financijsko-informacijskom servisu.

Ovaj Pravilnik stupa na snagu 1. siječnja 2024. godine.

Priredio: Ivan PETARČIĆ, mag. oec.

Pozivamo Vas da obnovite pretplatu za 2024. godinu

TOP

KNJIGE



**HRVATSKI
RAČUNOVODSTVENI
SUSTAV**

IX. izdanje 2023.

Opseg: 1326 str.

**Cijena: 71,40 €
537,96 kn**



**KOMENTAR
IZMJENA I DOPUNA
ZAKONA O RADU**

kolovoz 2023.

Opseg: 552 str.

**Cijena: 73,50 €
553,79 kn**



**POREZ NA DODANU
VRIJEDNOST -
PRIMJENA U PRAKSI**

lipanj 2023.

Opseg: 1312 str.

**Cijena: 84,00 €
632,90 kn**

	cijena €	(kn)	kol.
HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV, IX. izdanje 2023.	71,40	(537,96)	.....
KOMENTAR IZMJENA I DOPUNA ZAKONA O RADU, skupina autora, kolovoz 2023.	73,50	(553,79)	.....
POREZ NA DODANU VRIJEDNOST – PRIMJENA U PRAKSI, IX. izdanje 2023.	84,00	(632,90)	.....
RRIF-ov POREZNI PRIRUČNIK 2023., ožujak 2023., dvije knjige	73,50	(553,79)	.....
RRIF-ov RAČUNSKI PLAN ZA PODUZETNIKE, XXVI. izdanje, veljača 2023.	12,60	(94,93)	.....
ZAKON O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA (redakcijski pročišćeni tekst) ožujak 2023.	21,00	(158,22)	.....
PRIRUČNIK ZA UVOĐENJE EURA, kolovoz 2022.	16,72	(126,00)	.....
OBITELJSKA POLJOPRIVREDNA GOSPODARSTVA, II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, 2022.	36,23	(273,00)	.....
ZAKON O OBVEZNIM ODNOSIMA, (urednički pročišćeni tekst), prosinac 2021.	13,94	(105,00)	.....
RAČUNOVODSTVO PODUZETNIKA, XII. izdanje, ožujak 2021.	79,43	(598,50)	.....
RAČUNOVODSTVO PODUZETNIKA, XII. izdanje 2021. + RRIF-ov RAČUNSKI PLAN ZA PODUZETNIKE, XXVI. izdanje, veljača 2023.	84,00	(632,90)	.....
POREZNI I SOCIJALNI POLOŽAJ IZASLANIH (UPUĆENIH) RADNIKA NA RAD U DRUGU DRŽAVU, skupina autora, studeni 2020.	33,45	(252,00)	.....
ZAKON O PARNIČNOM POSTUPKU, (redakcijski pročišćeni tekst), rujan 2019.	11,15	(84,00)	.....
OBRAČUN PUTNIH TROŠKOVA I OSTALIH NADOKNADA, III. izdanje, veljača 2019.	39,02	(294,00)	.....
ZAKON O KOMUNALNOM GOSPODARSTVU, siječanj 2019.	33,45	(252,00)	.....
ZBIRKA PROPISA IZ CESTOVNOG PROMETA, (redakcijski pročišćeni tekst), srpanj 2018.	16,59	(125,00)	.....
ČLANOVI DRUŠTVA, ČLANOVI UPRAVE, PROKURISTI I LIKVIDATORI, lipanj 2017.	50,17	(378,00)	.....
RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA, VII. izdanje 2017.	78,04	(588,00)	.....
KOMENTAR JEDINSTVENIH NOMOTEHNIČKIH PRAVILA, studeni 2015.	13,10	(98,70)	.....
NOMOTEHNIKA – IZRADA OPĆIH AKATA, ožujak 2015.	25,08	(189,00)	.....
NOMOTEHNIKA – IZRADA OPĆIH AKATA I KOMENTAR JEDINSTVENIH NOMOTEHNIČKIH PRAVILA, – KOMPLET	30,66	(231,00)	.....
KREDITNI RIZIK, (Jakovčević / Jolić) travanj 2013.	44,59	(336,00)	.....
KNJIGA POSLOVNIH UDJELA, (za popunjavanje)	13,26	(99,91)	.....
KOMENTAR ZAKONA O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA (listopad 2008.) + Zakon o trgovačkim društvima (pročišćeni tekst, ožujak 2023.)	83,62	(630,00)	.....
KONTROLING, kolovoz 2008.	52,96	(399,00)	.....

**U CIJENU SVIH KNJIGA URAČUNAN JE PDV
Fiksni tečaj konverzije 7,53450 kn za 1 €**

e-pošta: rrif@rrif.hr

NARUDŽBENICA

Naziv naručitelja:

Odjel ili ime osobe na koju se šalje:

Ulica i broj: Pošt. broj i mjesto:

Telefon: e-pošta:

IBAN: OIB:

U dne Potpis odgovorne osobe:

U prilogu narudžbenice molimo pošaljite potvrdu o uplati na IBAN RRIF plus d.o.o. Zagreb, broj HR2624020061100033007, uz poziv na Vaš OIB. Tajnost podataka zajamčena.

STALNA IZDANJA



✓ **RAČUNOVODSTVO REVIZIJA I FINANCIJE za 2024. godinu**

Opseg: oko 230 str.

- tiskano izdanje (br. 1–12)	(212,39 € + PDV 13 %)	240,00	(1.808,28)	.....
- tiskano + web-izdanje (br. 1–12)	(255,75 € + PDV 13 %)	289,00	(2.177,47)	.....
- web-pretplata 1. 1. – 31. 12. 2024.	(185,84 € + PDV 13 %)	210,00	(1.582,25)	.....



✓ **PRAVO I POREZI za 2024. godinu**

Opseg: oko 140 str.

- tiskano izdanje (br. 1–12)	(190,00 € + PDV 13 %)	214,70	(1.617,66)	.....
- tiskano + web-izdanje (br. 1–12)	(220,00 € + PDV 13 %)	248,60	(1.873,08)	.....
- web-pretplata 1. 1. – 31. 12. 2024.	(165,49 € + PDV 13 %)	187,00	(1.408,95)	.....

cijena € (kn) kol.

Fiksni tečaj konverzije 7,53450 kn za 1 €

STRUČNE INFORMACIJE ZA 2023. GODINU

STRUČNE INFORMACIJE su prilog broju 2/23.
NAJNOVIJE STRUČNE INFORMACIJE objavljene su na
RRiF-ovoj mrežnoj stranici rrif.hr
► SLOBODAN PRISTUP!



e-pošta: rrif@rrif.hr

NARUDŽBENICA

Naziv naručitelja:

Odjel ili ime osobe na koju se šalje:

Ulica i broj: Pošt. broj i mjesto:

Telefon: e-pošta:

IBAN: OIB:

U _____ dne _____

Potpis odgovorne osobe:

U prilogu narudžbenice molimo pošaljite potvrdu o uplati na IBAN RRIF plus d.o.o. Zagreb, broj HR2624020061100033007, uz poziv na Vaš OIB. Tajnost podataka zajamčena.

PREGLED SREDNJIH TEČAJEVA ZA NEKE VALUTE PREMA TEČAJNICI HNB-a OD 21. LISTOPADA 2023. DO 22. STUDENOGA 2023. GODINE

DATUM	USD	GBP	CHF	CAD	CZK	HUF	SEK	PLN
21.10.2023.	1,0591	0,87213	0,9442	1,4492	24,704	383,05	11,6340	4,4653
24.10.2023.	1,0597	0,87153	0,9461	1,4542	24,645	381,98	11,7071	4,4590
25.10.2023.	1,0632	0,87025	0,9501	1,4564	24,659	383,20	11,7456	4,4630
26.10.2023.	1,0576	0,87240	0,9474	1,4549	24,693	385,30	11,7715	4,4825
27.10.2023.	1,0540	0,87170	0,9466	1,4565	24,714	383,50	11,8005	4,4673
28.10.2023.	1,0541	0,87023	0,9502	1,4572	24,658	382,93	11,8235	4,4715
31.10.2023.	1,0605	0,87345	0,9564	1,4670	24,557	382,43	11,8060	4,4565
PROSJEK ZA LISTOPAD	1,0563	0,86798	0,9547	1,4474	24,584	385,33	11,6472	4,5124
1.11.2023.	1,0619	0,87366	0,9607	1,4712	24,558	382,13	11,8275	4,4405
2.11.2023.	1,0537	0,86945	0,9572	1,4610	24,677	383,75	11,8060	4,4658
3.11.2023.	1,0661	0,87305	0,9622	1,4707	24,634	382,00	11,8190	4,4495
4.11.2023.	1,0702	0,86983	0,9625	1,4653	24,414	380,38	11,7400	4,4500
7.11.2023.	1,0741	0,86640	0,9646	1,4664	24,443	379,98	11,6575	4,4670
8.11.2023.	1,0686	0,86855	0,9626	1,4679	24,622	378,50	11,6695	4,4618
9.11.2023.	1,0671	0,87015	0,9599	1,4711	24,666	379,38	11,6555	4,4655
10.11.2023.	1,0691	0,87205	0,9637	1,4736	24,555	378,50	11,6340	4,4490
11.11.2023.	1,0683	0,87435	0,9636	1,4753	24,525	377,43	11,6290	4,4243
14.11.2023.	1,0670	0,87155	0,9656	1,4754	24,581	377,20	11,6100	4,4280
15.11.2023.	1,0724	0,87230	0,9668	1,4832	24,551	377,61	11,6537	4,4211
16.11.2023.	1,0868	0,87188	0,9640	1,4854	24,506	377,30	11,4510	4,3970
17.11.2023.	1,0849	0,87520	0,9651	1,4891	24,446	376,30	11,4898	4,3730
18.11.2023.	1,0872	0,87395	0,9643	1,4908	24,461	377,75	11,4810	4,3770
21.11.2023.	1,0928	0,87630	0,9665	1,4994	24,541	378,90	11,4270	4,3690
22.11.2023.	1,0955	0,87326	0,9673	1,5029	24,509	379,18	11,4040	4,3625

Napomena: Svi tečajevi su iskazani za 1 EUR. Ako za pojedine dane nije naveden tečaj, to znači da vrijedi prethodni poznati tečaj.
* **Prosjeck za studeni objavit ćemo u sljedećem broju časopisa RRiF.**



RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I FINACIJE

IMPRESSUM

Časopis za računovodstvo, reviziju, poreze, plaće i nadoknade, neprofitno i proračunsko poslovanje, poslovne financije, bankarstvo, poslovnu informatiku, trgovačko pravo, radno pravo, carine, za tržište i propise i ostalu gospodarsku praksu i teoriju

Nakladnik: **RRiF-plus, društvo s ograničenom odgovornošću za nakladništvo i poslovne usluge**, Zagreb, Vlaška 68, OIB: 18376805890, www.rriif.hr, e-pošta: rriif@rriif.hr

Direktorica: **dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. struč. stud. i ovl. rač.**

Savjeti i odgovori **od 8,00 do 13,00 sati** na telefon: **01/46 99 111**

Za dokupljene minute za savjete broj je **01/46 99 122** (minute za savjetovanje mogu dokupiti i pretplatnici i oni koji nisu pretplatnici)

PRETPLATA: 01/4699-760; 099/4699-760 – Suzana MIHALIĆ • **TAJNIŠTVO: 01/4699-700** – Mirela ROGULJA

INFORMATIČKA POTPORA ZA ON-LINE IZDANJA: 01/4699-730 – Ivo TIŠLJAR • **RAČUNOVODSTVO: 01/4699-770** – Krešimir ŠOJAT

GLAVNA UREDNICA: dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač.; **ZAMJENIK GLAVNE UREDNICE:** Ivan PETARČIĆ, mag. oec.

UREDNICI: dr. sc. Vlado BRKANIC, prof. struč. stud., ovl. rač. i ovl. rev.; mr. Anja BOŽINA, ovl. rač.; dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. struč. stud. i ovl. rač.; dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.; dr. sc. Đurđica JURIC, prof. struč. stud. i ovl. rač.; Iva MARJANOVIĆ KAVANAGH, mag. oec. i ovl. rev.; dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. struč. stud. i ovl. rač.; Ivan PETARČIĆ, mag. oec.; Lucija TURKOVIĆ-JARŽA, dipl. oec. i ovl. rač.; Hana VELAJ, mag. iur., Ante VIDOVIĆ, dipl. iur.; Jasna VUK, mag. oec. i Anamarija WAGNER, mag. oec., ovl. rev. i ACCA

VANJSKI SURADNICI: prof. dr. sc. Vinko BELAK; mr. sc. Bruno BEŠVIR, ovl. rev. i ovl. rač. forenz.; Dušanka BOBEK GOSPODARIĆ, univ. dipl. oec. (Slovenija); mr. sc. Melita BULJAN, dipl. oec.; Slavica CVITANIĆ, dipl. oec.; Vesna DEJANOVIĆ, dipl. oec.; doc. dr. sc. Dario DUNKOVIĆ; prof. dr. sc. Viliam GORENC; dr. sc. Miroslav GREGUREK, prof. struč. stud.; dr. sc. Šime GUZIĆ, v. pred. i ovl. rač.; prof. dr. sc. Roberto ERCEGOVAC; Hajdica FILIPČIĆ, dipl. oec.; prof. dr. sc. Marko HOČEVAR (Slovenija); prof. dr. sc. Drago JAKOVIČEVIĆ; Renata KALČIĆ, dipl. oec.; mr. sc. Ivan KELEBUH, dipl. oec.; Ante LOBOJA, dipl. iur.; Maja MAGDIĆ-HANŽEK, dipl. iur.; mr. sc. Mirjana MAHOVIĆ KOMLJENOVIĆ; Antonio MAREČIĆ, mag. iur.; Darko MAREČIĆ, dipl. iur.; Željka MARINOVIĆ, dipl. oec.; Zvonimir MARINOVIĆ, dipl. iur.; dr. sc. Ljiljana MATUŠKO ANTONIĆ; Fran MEČAR, mag. oec.; doc. dr. sc. Ivan MILOTIĆ; prof. dr. sc. Nikola MIJATOVIĆ; prof. dr. sc. Josipa MRŠA; Dražen OPALIĆ, bacc. oec.; prof. dr. sc. Ivica PERVAN; Sandra PEZO, dipl. oec.; Nikolina PRATZER, dipl. iur.; Marijana RADUSIN LIPOŠINOVIĆ, mag. oec., univ. spec. oec.; dr. sc. Dolores PUŠAR BANOVIĆ; mr. sc. Tanja RAŠIĆ KRAJNOVIĆ, diol. oec.; Sanja ROTIM, dipl. iur.; predsjednik Savezne komore por. savjet. Njemačke dr. Hartmund SCHWAB; Kristina ROGINEK, dipl. iur.; Jelena ŠELER, dipl. iur.; Alen ŠKUDAR, dipl. oec.; dr. sc. Ljiljana VIDUČIĆ i mr. Bosiljko ZLOPAŠA.

Pretplata za **2023.** na tiskano izdanje iznosi **232,00 € / 1.748,00 kn**; na tiskano + web-izdanje **281,00 € / 2.117,19 kn**; na web-izdanje **201,00 € / 1.514,43 kn**.

Cijena pojedinog primjerka časopisa prema internom cjeniku. Časopis izlazi mjesečno. **Transakcijski račun: HR2624020061100033007**

Die Steuerberaterkammer München und RRiF plus d.o.o. Zagreb haben eine Vereinbarung über die Zusammenarbeit und gegenseitiger Unterstützung ihrer Mitglieder geschlossen.

Komora poreznih savjetnika München i RRiF plus d.o.o. Zagreb sklopili su Sporazum o suradnji i pomoći za svoje članove.

Časopis **RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I FINACIJE** prijavljen je sukladno čl. 12. Zakona o medijima (Nar. nov., br. 59/04.)

u Upisnik pri Hrvatskoj gospodarskoj komori pod brojem XII-5756/2-2004-197 od 10. XI. 2004. godine.

Za članke, crteže i oblikovanja objavljene u ovom časopisu sva su prava pridržana. Nedopuštena je objava, prerada, reproduciranje, umnožavanje, imitiranje, stavljanje na elektroničke medije i drugi način prenošenja bez dopuštenja nakladnika. **Rukopisi se ne vraćaju.**

Kompjutorski slog i prijelom: **EDIT** d.o.o., Zagreb.

Tisak: **Radin print culture RADIN PRINT d.o.o.**, Sveta Nedelja

Redakcija ovog broja dovršena je za tisak 24. studenoga 2023. godine



Dobar, bolji, RRiF-ovac



#onokad se poklope aktiva i pasiva u bilanci

Veleučilište RRiF jednaje od rijetkih visokoškolskih ustanova koja kroz svoje studijske programe obrazuje stručnjake iz područja financija, računovodstva i poreza. Studij se izvodi kao redoviti i izvanredni. Za izvanredne studente predavanja i vježbe održavaju se u poslijepodnevnom satima. Ovaj studij daje vam alat s kojim postajete samostalni, stručni i educirani iz najtraženijeg područja u ekonomiji. Na Veleučilištu RRiF učite od najboljih!

A kada diplomirate na Veleučilištu RRiF:
VI NEĆETE TRAŽITI POSAO – POSAO ĆE TRAŽITI VAS!



STRUČNI PRIJEDIPLOMSKI STUDIJ

180
ETCS
BODOVA

6
SEMESTARA

Računovodstvo i financije u trajanju od tri akademske godine (6 semestara) - 180 ECTS bodova.

Prvostupnik(ica) ekonomije

STRUČNI DIPLOMSKI STUDIJ

120
ETCS
BODOVA

4
SEMESTARA

Korporativne financije u trajanju od dvije akademske godine (4 semestra) - 120 ECTS bodova.

Magistar / Magistra korporativnih financija

Point2000 - nove mogućnosti

*Sretan Božić
i Nova godina!*

Point izvještajni sustav - za sve poslovne segmente

- Za računovodstvo - Financijski izvještaji
- Za management - Managersko izvješćivanje
- Za komercijalu - Komercijalni izvještajni sustav
- Za upravljanje ljudskim resursima - HR manager

Point2000 je sveobuhvatni informacijski sustav, koji pokriva skoro sve segmente poslovanja:

- Nabava • Prodaja • Knjigovodstvo i Financije
- Zalihe • Fakturiranje • Proizvodnja
- Posloводство • Trajna sredstva
- POS sustavi u trgovini i ugostiteljstvu
- HR: Kadrovi, Plaće, Evidencija prisutnosti...

Point2000, zahvaljujući velikim mogućnostima kombiniranja modula i parametriranja, može se primjenjivati u: • Industriji • Trgovini • Graditeljstvu • Prometu • Ugostiteljstvu • Državnim ustanovama • Bankarstvu ...

Point2000 omogućava:

- Slanje i primanje elektroničkih računa
- Razmjenu dokumenata putem EDI sustava.

Point2000 je integralni sustav – transakcija nastala u jednom modulu, automatski se prenosi na sve ostale.

Point2000 baziran je na modularnoj arhitekturi, pa je širenje sustava vrlo jednostavno.

POINT

POINT
Solutions

10255 Zagreb, Donji Stupnik, Gospodarska 12, telefon: +385 (0)1 6530-999, fax: +385 (0)1 6530-990, e-mail: point@point.hr • <http://www.point.hr>
Regionalni ured: HR-21204 Dugopolje, Kneza Domagoja 59, Poslovna zona Dugopolje, telefon: +385 (0)21 44 00 66, fax +385 (0)21 567 932
Support centar Ploče: HR-20340 Ploče, Trg Prišnica 1, tel./fax: +385 (0)20 670 222; 670 276 E-mail: point@point.com.hr • <http://www.point.com.hr>

