

RRiF | 12

Računovodstvo, revizija i financije

POSLOVANJE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

SADRŽAJ:

RAČUNOVODSTVO

<i>Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.</i> Priprema za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja u neprofitnom računovodstvu za 2023. godinu.....	2
<i>Jasna VUK, mag. oec. i ovl. rač.</i> Popis imovine i obveza kod neprofitnih organizacija	22

POREZI

<i>Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. struč. stud. i ovl. rač.</i> Sastavljanje 12. Obrasca PDV za 2023. godinu – neprofitne osobe	29
--	----

POSLOVNO DJELOVANJE

<i>Maja MAGDIĆ-HANŽEK, dipl. iur.</i> Obavljanje ugostiteljske djelatnosti i pružanje usluga u turizmu kod sportskih udruga	40
<i>Darko MAREČIĆ, dipl. iur.</i> Djelatnost trgovine u udrugama	48
<i>Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.</i> O neprofitnim organizacijama iz neprofitnoga računovodstvenog sustava	56

RAČUNSKI PLAN

<i>Priredila: dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.</i> RAČUNSKI PLAN za osobe koje primjenjuju dvostavno neprofitno računovodstvo.....	65
--	----

RAČUNOVODSTVO

Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.

UDK 336.12/617.2

Priprema za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja u neprofitnom računovodstvu za 2023. godinu

Neprofitne organizacije koje svoje poslovne knjige vode u sustavu neprofitnog računovodstva moraju za kalendarsku godinu sastaviti svoje financijske izvještaje. Rok za njihovu predaju za 2023. godinu je 29. veljače 2024. godine.

Računovodstveni propisi koji su mijenjani krajem 2022. godine primjenjuju se od 1. siječnja 2023. godine. No njihova promjena ne zadire u temelje računovodstva neprofitnih organizacija pa nema promjena u pristupu provjere računa glavne knjige za 2023. godinu u odnosu na onu koja se provela za 2022. godinu.

U ovom se članku osvrće na pravila mjerenja i vrednovanje pretežitog dijela pozicija financijskih izvještaja koje sastavljaju one neprofitne organizacije koje primjenjuju dvostavno knjigovodstvo.

1. UVOD

Opći pravni okvir koji primjenjuju sve neprofitne organizacije, bez obzira na (poseban) zakon na temelju kojeg su osnovane nije mijenjan u 2023. godini. Promjene su nastale u 2022. godini, a počele su se primjenjivati od 1. siječnja 2023. godine. Promjena u odnosu na prethodno vođenje računa glavne knjige je ona koja se odnosi na promjenu nacionalne (funkcionalne) valute. Od 1. siječnja 2023. godine nacionalna valuta je euro. Vezano za to Ministarstvo financija, Državna riznica, dalo je uputu *Knjigovodstvene evidencije neprofitnih organizacija na prijelazu godine u procesu prelaska na euro kao službene valute u Republici Hrvatskoj*.¹ Ovom je uputom navedeno da ako se zbog pravila zaokruživanja kod preračunavanja zaključnih stanja u kunama na dan 31. prosinca 2022. godine u početna stanja u eurima na dan 1. siječnja 2023. godine pojave razlike između aktive i pasive, one će se na taj dan iskazati u vlastitim izvorima. Jednako tako, ako zbog usklađivanja analitičkih evidencija sa sintetičkim računima glavne knjige nastanu razlike između zbroja pojedinačnih podataka iz analitičkog knjigovodstva i računa glavne knjige, treba ih anulirati. Tako uputa navodi da se preračunana svota na sintetičkom računu usklađuje s istovrsnom svotom na analitičkom računu i usklađenje tom osnovom iskazuje se u rezultatu poslovanja (višku / manjku prihoda). Uputa se osvrće i na neke druge okolnosti u kojima su se

javile razlike zbog preračunavanja zaključnih stanja pa je svakako treba primijeniti s dužnom pažnjom.

Krajem izvještajnog razdoblja za 2023. godinu neprofitne organizacije trebaju provjeriti računovodstvene stavke koje će iskazati u svojim godišnjim financijskim izvještajima. Korektivna knjigovodstvena isprava je popis imovine i obveza te razlike koje su na temelju njega utvrđene moraju svako biti uključene u ove provjere. O popisu imovine i obveza piše se u posebnom članku u ovom prilogu časopisu *Računovodstvo, revizija i financije* (dalje: RRiF).

U nastavku će se uz navođenje temeljnoga općeg pravnog okvira koji primjenjuju sve neprofitne organizacije usredotočiti na neke stavke godišnjih financijskih izvještaja koje sastavljaju neprofitne organizacije koje vode dvostavno knjigovodstvo.

Financijski izvještaj onih neprofitnih organizacija koje vode jednostavno knjigovodstvo pri čemu primjenjuju novčano računovodstveno načelo su drukčiji od onih za neprofitne organizacije koje primjenjuju dvostavno knjigovodstvo i načelo nastanka proslovnog odnosa.

2. PRAVNI OKVIR

Temeljni opći pravi okvir neprofitnih organizacija za potrebe vođenja poslovnih knjiga u sustavu neprofitnog računovodstva nije brojano. Računovodstvo neprofitnih organizacija i financijsko izvještavanje u sustavu neprofitnog računovodstva utemeljeno je na odredbama **Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija**² (Nar. nov., br. 121/14. i 114/22., dalje: **Zakon o financijskom poslovanju**) i **Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu**³ (Nar. nov., br. 1/15., 25/17., 96/18., 103/18. – ispr. i 134/22., dalje: **Pravilnik o računovodstvu**). Sustav izvještavanja u neprofitnom računovodstvu ureden je **Pravilnikom o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i registru neprofitnih organizacija** (Nar. nov.,

² Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 114/22.) stupio je na snagu 1. siječnja 2023. godine. Promjene su vezane za preračunavanje kunkskih svota koje su dio izvornog zakona u eurske svote prema fiksnom tečaju konverzije (7,53450).

³ Pravilnik o izmjeni Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 134/22.) stupio je na snagu 1. siječnja 2023. godine. Promjene u tom Pravilniku vezane su za preračunavanje kunkskih svota koje su dio do tada važećeg pravilnika u eurske svote prema fiksnom tečaju konverzije (7,53450).

¹ Knjigovodstvene evidencije neprofitnih organizacija na prijelazu godine, pristupljeno: 12. studenoga 2023., online: [Knjigovodstvene evidencije NO.pdf]

br. 31/15., 67/17., 115/18. i 21/21., dalje: **Pravilnik o izvještavanju**).

Odabir nekih propisa koji čine pravni okvir poslovanja neprofitnih organizacija izvan područja računovodstva je sljedeći:

- **Zakon o obveznim odnosima** (Nar. nov., br. 35/05. – 156/22. – Uredba iz ovlasti Vlade iz Nar. nov., br. 149/22.)
- **Opći porezni zakon** (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22.)
- **Zakon o volonterstvu** (Nar. nov., br. 58/07. – 84/21.)
- **Zakon o proračunu** (Nar. nov., br. 144/21.)
- **Zakon o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13. – 33/23.)

Osim tih „općih“ propisa koje se primjenjuju na sve neprofitne organizacije koje svoje poslovne promjene iskazuju u sustavu neprofitnog računovodstva, svaka od statusno istovrsnih organizacija (npr. udruga, sportskih organizacija, turističkih zajednica, zaklada, dobrovoljnih vatrogasnih društava i dr.) mora primjenjivati zakonodavni okvir na temelju kojeg su osnovane.

Uz prethodno navedene propise za njih su bitni i propisi iz područja obavljanja određenih djelatnosti za koje su propisani posebni uvjeti za njihovo obavljanje (npr. trgovina, ugostiteljstvo, turizam i dr.⁴) stoga što neprofitne organizacije mogu imati ograničenja u obavljanju tih djelatnosti ili potpunu zabranu njihova obavljanja.

Uz te se propise svakako ne mogu zanemariti ni porezni propisi koji mogu dati poseban položaj neprofitnih organizacija.⁵

S obzirom na to da se u sustavu neprofitnog računovodstva postoje dva knjigovodstvena sustava: jednostavni i dvostavni (dvojni), neprofitna organizacija mora primjenjivati onaj za koji se odredila ili koji je obvezno morala primjenjivati za 2023. godinu. Sada ne postoji mogućnost njegove promjene. Promjena je moguća tek za knjigovodstvo koje će se primjenjivati za 2024. godinu.

Napominje se da financijske izvještaje u sustavu neprofitnog računovodstva mogu predati samo one organizacije koje su upisane u registar neprofitnih organizacija⁶ koji se vodi pri Ministarstvu financija.

U taj se registar upisuju sve neprofitne organizacije bez obzira na to što su pri osnivanju upisane u svoje (matične) registre.

Zahtjev za upis u registar koji se vodi pri Ministarstvu financija podnosi se putem Obrasca RNO. Ministarstvo financija ne izdaje izvadak iz registra, nego je moguće ispisati stranicu iz registra koji je dostupan na mrežnoj stranici Ministarstva financija.⁷ Ne smije se zaboraviti da moguće promjene tom ministarstvu treba prijaviti putem Obrasca RNO-P.

Dio Obrasca RNO u kojem se, u biti, izvještava o primjenjivanom knjigovodstvenom sustavu, što je vidljivo na izvratku iz registra, dan je okviru ovog članka.

Shema 1. Isječak Obrasca RNO

PODACI ZA BAZU FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA			
27.	Obveza vođenja dvojnog knjigovodstva	28.	Obveza vođenja jednostavnog knjigovodstva
29.	Neprofitna organizacija koja udovoljava uvjetima za vođenje jednostavnog knjigovodstva, a odluči se za dvojno knjigovodstvo		

U nastavku se daju naglasak na neke račune glavne knjige koja je računovodstvena knjiga dvostavnog knjigovodstva u sustavu neprofitnog računovodstva koje primjenjuju neprofitne organizacije koje su navedene u Zakonu o financijskom poslovanju (dalje: **neprofitne organizacije**). Objašnjava se njihov sadržaj kako bi se ispravno razvrstali poslovni događaji koji su predmet bilježenja.

S obzirom na to da raznovrsne neprofitne organizacija (organizacija koje nisu osnovane radi stjecanja dobitka) načelno mogu primijeniti sva tri temeljna računovodstvena sustava (poduzetnički koje je svojstven trgovačkim društvima ili neprofitni i proračunski koji je primjeren neprofitnim organizacijama), daje se načelan pristup neprofitnoj organizaciji koji može koristiti pri utvrđivanju računovodstvenog sustava kojemu pripada.

⁴ U zasebnom članku u ovom prilogu razmatra se ugostiteljstvo i turizam te trgovina u neprofitnim organizacijama.

⁵ O posljednjem razdoblju oporezivanja porezom na dodanu vrijednost za 2023. godinu i o posebitostima neprofitnih organizacija u tom poreznom sustavu, pisano je u posebnom članku u ovom prilogu.

⁶ Druga velika skupina organizacija koje su po svojoj biti neprofitne (nisu osnovane radi stjecanja dobitka) pripada proračunskom sustavu, sustavu javne vlasti, te primjenjuje proračunsko računovodstvo.

⁷ *Registar neprofitnih organizacija*, pristupljeno: 12.1 studenoga 2023., online:[Registar neprofitnih organizacija (mfin.hr)]

NOVO U 2023.

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

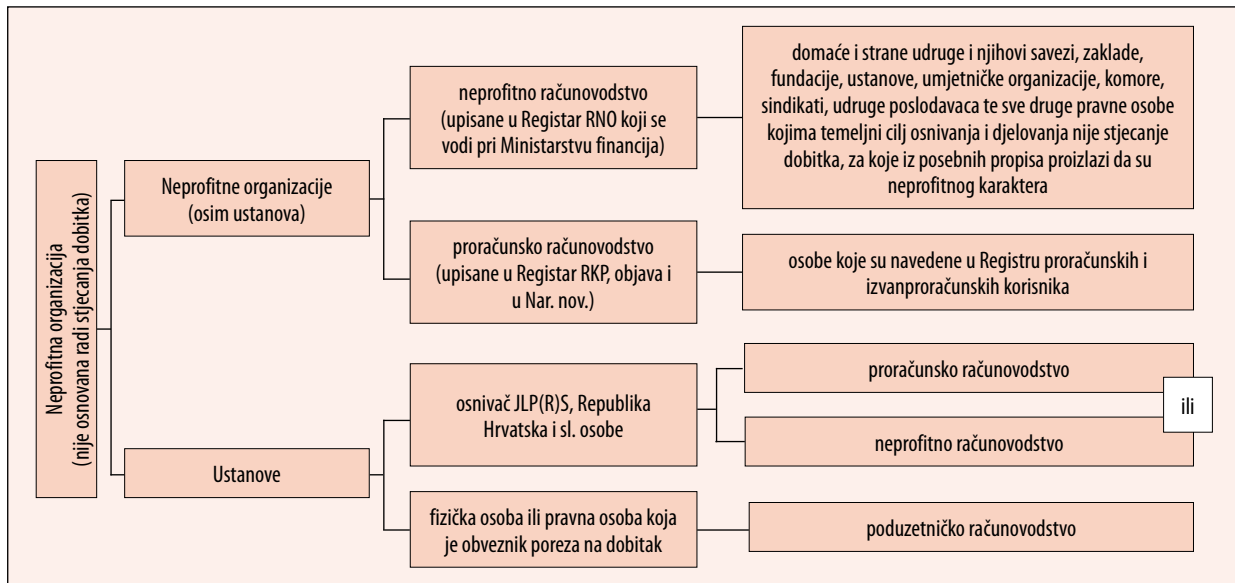
IX. izmijenjeno i dopunjeno izdanje 2023.

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.

Narudžbenica na kraju časopisa RRiF.



Shema 2. Odabir računovodstvenog sustava (načelan pristup)



O financijskim izvještajima neprofitnih organizacija koje pripadaju neprofitnom računovodstvenom sustavu pisat će se u jednom od sljedećih brojeva časopisa *RRiF*.

(Godišnje) financijske izvještaje za 2023. godinu podnose sve neprofitne organizacije bez obzira na to koju vrstu neprofitnog knjigovodstva primjenjuju. No financijski izvještaji se razlikuju.

3. OBJAŠNJENJA NEKIH OD POZICIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Prije objašnjenja odabranih pozicija financijskih izvještaja daju se temeljne postavke svih knjiženja koja će biti sastavni dio ovih provjera.

Pretpostavke svih knjiženja u ovom članku:

- Pri ispisu naziva računa ne rabi se uvijek puni naziv računa, nego samo propisani broj računa.
- Obračunsko razdoblje je 2023. godina, pri čemu se uvažava i polugodišnje obračunsko razdoblje samo ako je to posebno naglašeno.
- Neprofitna organizacija nije obveznik obračunavanja poreza na dodanu vrijednost. Ona je (mali) porezni obveznik iz čl. 90. st. 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.
- Ona nije ni obveznik poreza na dobitak prema Zakonu o porezu na dobit.
- Osnovni materijalni propisi koji se rabe u priznavanju navedenih poslovnih promjena su Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija i Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (dalje: *Pravilnik o računovodstvu*).

Pravni temelj postupanja koja se računovodstveno objašnjavaju, neprofitne organizacije moraju tražiti u zakonima na temelju kojih su osnovane, zakonima koji uređuju određeno poslovanje koje se računovodstveno iskazuje i svojim općim i internim aktima. Na primjer, davanje zajmova dopustivo je

samo ako je to dopušteno aktima neprofitne organizacije, darivanje jednako tako i dr. Porezno rastećenje nekih promjena također nije izravni temelj dopustivosti određenih izdataka, nego to može biti posredan izvor prava. Rukovodeći se prethodno navedenim, jasno je da i oporezivanje dobitka koje ostvare neke neprofitne organizacije koje obavljaju gospodarsku djelatnost ne daje pravo na isplatu preostalog dobitka nakon oporezivanja.

Jednako tako, potrebno je upozoriti neprofitne organizacije na to da svoje djelovanje i neka svoja postupanja moraju imati uređene svojim aktima.

U nastavku će se dati naglasci na neke stavke financijskih izvještaja. Uz temeljne skupine računa o kojim će biti riječ, navest će se i AOP iz odgovarajućega financijskog izvještaja.

Pri iskazivanju poslovnih promjena koristio se *RRiF*-ov analitički računski plan.

U nastavku brojevi oznaka AOP odnose se na Bilancu iz Obrasca BIL-NPF.

Uvodno se u dijelu koji se odnosi na dugotrajnu nefinancijsku imovinu upozorava na to da *Upitnik provjerava vodi li se analitička evidencija dugotrajne nefinancijske imovine i je li ona usklađena s njoj pripadajućim podatcima u glavnoj knjizi*.

Riječ je o pitanju iz *Upitnika o funkcioniranju sustava financijskog upravljanja i kontrola za ___ godinu* (dalje: *Upitnik*) koji je sastavni dio *Pravilnika o sustavu financijskog upravljanja i kontrola te izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija* (Nar. nov., br. 119/15. i 134/22.⁸) koji obvezno moraju primjenjivati sve neprofitne organizacije koje obvezno (po sili zakona) vode dvostavno knjigovodstvo.

⁸ Pravilnik o izmjeni Pravilnika o sustavu financijskog upravljanja i kontrola te izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 134/22.) počeo se primjenjivati 1. siječnja 2023. godine. Njime nisu uvedene samo promjene valutnih svota iz izvornog pravilnika zbog primjene fiksnog tečaja konverzije (7,53450) kuna u euro.

Dakle, navedeni Pravilnik ne moraju primjenjivati one neprofitne organizacije koje mogu i koje su donijele odluku o dragovoljnoj primjeni dvo-stavnog knjigovodstva.

0	Nefinancijska imovina (AOP 003+018+047+051+055+064)	AOP 002
---	--	------------

U okviru nefinancijske imovine javlja se niz pitanja koja se odnose na (skupinu 01), proizvedenu dugotrajnu imovinu (skupinu 02), sitan inventar (skupina 04), skupinu (skupinu 05) i proizvedenu kratkotrajnu imovinu (skupinu 06).

01	Neproizvedena dugotrajna imovina (AOP 004+008-017)	003
----	---	-----

Iako se zgrade i ostali građevinski objekti iskazuju odvojeno od zemljišta (odjeljak 0111) na kojemu se nalaze, ako ih nije moguće razdvojiti, tada se čitava vrijednost iskazuje u imovini koja ima veću vrijednost (ili zemljišta ili građevinskog objekta). Kako to odrediti, računovodstvenim propisima to nije uređeno.

Neproizvedena (materijalna) dugotrajna imovine koja se odnosi na prirodna bogatstva (podskupina 011) može se iskazati samo onda kada nad njom postoji vlasništvo neprofitne organizacije. Navedena pretpostavka bitna je samo kod zemljišta, rudnih bogatstava i ostale prirodne materijalne imovine. Za iskazivanje ostalih vrsta imovine vlasništvo nije pretpostavka. Ako nad navedenom imovinom ne postoji vlasništvo, ona se iskazuje u izvanbilančnoj evidenciji i smatramo da bi bilo prikladno da je predmet popisa imovine i obveza jer neprofitna organizacija njome gospodarski raspolaze.

Ulaganja u zakupljeni prostor, kao vrsta nematerijalne imovine, može imati računovodstveno obilježje imovine ili rashoda. U razred 0 (podskupina 012) uključuju se ulaganja koja imaju obilježje dugotrajne imovine bez obzira na javni oblik tih ulaganja (građevinski radovi, usluge, stvari i dr.). Upozorava se na to da se za zakup mora sklapati pisani ugovor. Potrebno je ugovoriti što se događa s tim ulaganjima kada zakupoprimalac napušta zakupljeni prostor.

Primjer 1.

U zakupljeni prostor uloženo je 3.000,00 €.

Ugovor o zakupu je sklopljen za razdoblje od 18 mjeseci, počinjući od ožujka 2023. godine. Dakle, zadnji mjesec korištenja je kolovoz 2024. godine.

Radovi koji su predmet ulaganja bili su gotovi u svibnju 2023. godine kada su i postali raspoloživi za uporabu, a prostorom se počelo koristiti u rujnu 2023. godine.

Obračunana svota amortizacije za koju se ispravljaja vrijednost ulaganja za 2023. godinu je 1.086,72 (3.000,00 € × 66,67 % : 12 mjeseci ⇒ 166,68 € × 6 mj = 1.000,08 €).

RRiF-ovi savjetnici odgovaraju na pitanja od 8 do 13 sati
01/46 99 111

Knjiženje 1. Otpis vrijednosti ulaganja u zakupljeni prostor

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ulaganja radi prava korištenja Obveze prema dobavljačima u zemlji Za stanje	01240 24250	3.000,00	3.000,00
	Amortizacija Ispravak vrijednosti ulaganja u tuđi prostor Za otpis vrijednosti na temelju amortizacije	4311 01911	1.000,08	1.000,08

Objašnjenje:

Stopa amortizacije za neproizvedenu nematerijalnu imovinu utvrđuje se razmjerno broju godina iz ugovora koji je u vezi s njezinim korištenjem. U primjeru to je bila godina i pol i stoga je stopa amortizacije 66,67 %. Naime, prema Pravilniku o računovodstvu, ako je riječ o pravu korištenje tuđih sredstava koja se ubrajaju u neproizvedenu nematerijalnu imovinu, stopu amortizacije određuje sama neprofitna organizacija.

patenti, koncesije, licencije, pravo korištenja tuđih sredstava, višegodišnji zakup i slično	prema trajanju iz ugovora
--	---------------------------

Ako se ne može odrediti razdoblje u kojemu se koristi neproizvedena materijalna imovina, ona se otpisuje tek pri otuđenju.

Patenti, koncesije, licencije te pravo korištenja tuđim sredstvima otpisuju se prema trajanju tog prava iz ugovora.

Pri razmatranju odgovora na pitanje može li se imovina naknadno vrednovati, ako dođe do njezina tržišnog smanjenja ili povećanja, računovodstveni propisi ne daju odgovor. Prema načelu istinitosti čija se provedba zahtijeva, smatramo da uporište za naknadno vrednovanje se može iščitati iz načela razboritosti. Stajalište o tome trebalo bi biti u računovodstvenim politikama.

02	Proizvedena dugotrajna imovina (AOP 019+023+031+034+039+042-046)	018
----	---	-----

Porez na promet nekretnina je sastavnica nabavne vrijednosti imovine (ovdje, građevine).

Porez na dodanu vrijednost bit će isto sastavni dio nabavne vrijednosti građevinskog objekta ako neprofitna organizacija koja ju je nabavila nije obveznik obračunavanja PDV-a, odnosno ako je „mali“ porezni obveznik, te u okolnosti da je obveznik obračunavanja PDV-a, ali da s obzirom na namjenu nabavljene nekretnine ne smije priznati PDV koji je zaračunan na računu.

Na svoj dugotrajnoj imovini može se nešto raditi, pri čemu ono može u računovodstvenom smislu imati obilježje (povećanja) imovine ili ono može imati obilježje održavanja (investicijskog ili tekućeg). Vrijednost tih radova nije obilježja po kojemu će taj rad svrstati u jednu od ovih skupina. Ona može biti samo pokazatelj da je možda riječ o povećanju vrijednosti imovine.

Kada se povećava vrijednost imovine, tada se to u računovodstvenom smislu naziva ulaganjem. Tim (dodatnim) ulaganjima produljuje se vijek uporabe, povećava kapacitet, mijenja namjena ili znatno poboljšavaju funkcionalna svojstva postojeće dugotrajne

nefinancijske imovine, kao npr. ulaganja u obnovu, rekonstrukciju ili povećanje nefinancijske imovine koja ne moraju biti uvjetovana stanjem imovine. Teret ovog dokazivanja je na neprofitnoj organizaciji.

Kada se razmišlja imaju li radovi obilježje održavanja, trebala bi biti riječ o sljedećim aktivnostima: servisiranju uređaja i opreme, uređenju unutarnjih i vanjskih zidova, popravcima i zamjeni dotrajalih dijelova, periodičnim remontima postrojenja i opreme i slično. Ta ulaganja imaju s računovodstvenog motrišta obilježje izravnog rashoda.

Prijevozna sredstva izdvojena su u posebnu podskupinu (**podskupinu 023**).

Imovinu, a napose prijevozna sredstva kojima se koristi, može se pribaviti i sklapanjem ugovora o leasingu s leasing društvom. Posao leasinga s obzirom na svoja obilježja može biti posao financijskog leasinga i posao operativnog leasinga. Ako je riječ o poslu financijskog leasinga, iako neprofitna organizacija vlasnički ne raspolaže imovinom koja je predmet leasinga, prema računovodstvenim propisima on ima obilježje dugoročne imovine i iskazuje se u toj podskupini.

Troškovi povezani s operativnim leasingom imaju obilježje rashoda razdoblja. Pri tome se trebaju pratiti obračunska razdoblja radi pravilnog uključivanja troška leasing rata u rashode obračunskih razdoblja.

Jedan od načina stjecanja dugotrajne imovine je i darovanje (primitak dara, donacije).

O darovanju mora biti sklopljen ugovor i u biti je uvijek sklopljen s tom razlikom da on nije, ali ni ne treba, stoga što je tako predviđeno Zakonom o obveznim odnosima niti mora nositi naslov „ugovor“. **Bitno je da je vidljiva volja objiju ugovornih strana.** No, s obzirom na to da je knjigovodstvena isprava pisani ili memorirani elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni, predlaže se da on uvijek ima pisani oblik. Ako ga nema, tada bi jedna od ugovornih strana trebala sastaviti pisanu ispravu na kojoj bi navela osnovne elemente ugovora o darovanju radi vjerodostojnosti iskazane poslovne promjene.

Primjer 2.

Gradanin je neprofitnoj organizaciji darovao računalni program za knjigovodstvo. Darovao ga je u srpnju 2023. godine, od kada se računalni program i mogao koristiti.

Njegova procijenjena vrijednost je 1.000,00 €.

Obračunana amortizacija za razdoblje kolovoz – prosinac 2023. godine je 104,20 € ($1.000,00 \times 0,25 = 250,00; 250,00 : 12 \text{ mj.} = 20,84 \text{ €}; 20,84 \text{ €} \times 5 \text{ mj.}$).

Knjiženje 2. Darovana dugotrajna imovina koja se amortizira

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ulaganja u računalne programe Donacije nefinancijske imovine koja se amortizira Za primitak dara	0261	1.000,00	
		29220		1.000,00
2.	Amortizacija Pri nabavi nisu priznati rashodi Za obračunanu amortizaciju	4311	104,20	
		029111		104,20
3.	Donacije nefinancijske imovine koja se amortizira Prihodi od građana i kućanstava Za uključivanje u prihode razdoblja	29220	104,00	
		35410		104,20

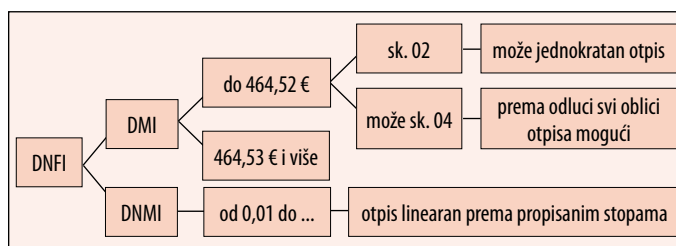
Za imovinu dobivenu na dar treba u pomoćnom knjigovodstvu dugotrajne nefinancijske imovine imati o tome obilježje, jer se za svotu obračunane amortizacije odgođeni prihodi uvrštavaju u prihode izvještajnog razdoblja. Dakle, mora se znati koliko amortizacije ima izvor u darovanoj dugotrajnoj imovini koja se amortizira.

Poteškoće će zasigurno nastati ako je dugotrajna imovina koja se amortizira djelomično nabavljena iz dara, a djelomično iz ostalih izvora. Morat će se osigurati podatak o tome koliko se amortizacije za jednu imovinu odnosi na izvor donacije, a koliko na ostale izvore.

04	Sitni inventar (AOP 052+053-054)	051
----	----------------------------------	-----

Prema odredbama *Pravilnika o računovodstvu*, sitni inventar je **dugotrajna materijalna imovina** koja se zbog pojedinačne nabavne vrijednosti manje od 464,53 € (prijasnjih 3.500,00 kn) može pratiti odvojeno od dugotrajne imovine u skupini 02 – *Proizvedena dugotrajna imovina*. Dakle, u toj skupini računa može se prema sada važećim propisima iskazati samo dugotrajna materijalna imovina. No, budući da su se u neprofitnom računovodstvenom sustavu u pojam sitnog inventara uključivale stvari i obilježja kratkotrajne imovine, u ovoj skupini računa trenutno može postojati imovina različite ročnosti. Ako je sitan inventar u prethodnim razdobljima bio priznat prema tadašnjim pravilima, ne smije se, ako bi prema sadašnjim pravilima izgubio to obilježje, prevoditi u dugotrajnu imovinu.

Shema 3. Razvrstavanje dugotrajne nefinancijske imovine



Pokrata	Opis pokrate
DNFI	dugotrajna nefinancijska imovina
DMI	dugotrajna materijalna imovina
DNMI	dugotrajna nematerijalna imovina

Vijek trajanja sitnog inventara određuje sama neprofitna organizacija u skladu s njezinim potrebama.

Pri rashodu, odnosno prestanku korištenja sitnim inventarom koji u tom času ima knjigovodstvenu vrijednost, trebalo bi samo za tu knjigovodstvenu vrijednost teretiti rashode odjeljka 4264 – *Sitni inventar i auto gume* uz odobrenje računa odjeljka 0491 – *Ispravak vrijednosti sitnog inventara*. **Tek nakon otuđenja takva sitnog inventara moglo bi ga se isknjižiti, odnosno isključiti iz knjigovodstvene evidencije.** Tada se zadužuje odgovarajući račun *podskupine 049*, a usporedno odobrava odgovarajući račun *podskupine 042*.

Upitnik provjerava taj trenutak isknjiženja imovine iz poslovnih knjiga.

Primjer 3.

Udruga je kupila plastični stolac za koji se predviđa da će trajati do dvije godine. Njegova je nabavna vrijednost 80,00 €.

Stolac se odmah počeo upotrebljavati.

U računovodstvenim je politikama utvrđeno da se sitni inventar otpisuje jednokratno, odmah pri nabavi.

Knjiženje 3. Nabava i otpis sitnog inventara

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	SI – pri nabavi nije bio priznat rashod Kupoprodaja Za nabavu	04211	80,00	80,00
		242500		
2.	Sitni inventar Pri nabavi nisu priznati rashodi Za otpis	42640	80,00	80,00
		04911		

Teka kada bi se otudio sitni inventar (predao na zbrinjavanje), on bi se isknjižio. Do tada bi morao ostati na bilančnim stavkama. Isto se odnosi i na dugotrajnu nefinancijsku imovinu.

3.	Ispravak vrijednosti sitnog inventara	04911	80,00	
	Sitni inventar	04211		80,00
	Za predaju na zbrinjavanje			

05	Nefinancijska imovina u pripremi (AOP 056 do 059+062+063)			AOP 055
----	--	--	--	------------

Odluku o tome što su ulaganja u tijeku izrade ili nabave proizvedene dugotrajne imovine (skupine 02) kada bi se trebalo koristiti računom skupine 05, treba donijeti neprofitna organizacija.

Kada neprofitna organizacija donese odluku o tome, mora ju dosljedno provoditi.

06	Proizvedena kratkotrajna imovina (AOP 065+070+073)			064
----	---	--	--	-----

Na odjeljku 0611 – Zalihe za preraspodjelu druga ma iskazat će se i kratkotrajna nefinancijska imovina koja je prikupljena kao sredstvo pomoći.

Primjer 4.

Humanitarna udruga prikuplja sredstva za pružanje pomoći potrebitim kućanstvima.

Od kućanstava je prikupila stvari (odjeću) čija je procijenjena vrijednost 600,00 €. Prikupila je i gotova novaca u svoti od 500,00 €. Gotov novaca položio se na račun.

Udruga je podigla novac za raspodjelu.

Kućanstvima je podijelila svu odjeću i 200,00 € novčane pomoći.

Knjiženje 4. Prikupljena i podijeljena sredstva za pružanje humanitarne pomoći

Tek. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Zalihe za preraspodjelu Eurska blagajna Obveze za donacije za prikupljena sredstva pomoći Za prikupljena sredstva	06111	600,00	
		113100	500,00	
		2451		1.100,00
2.	Transakcijski račun Prijelazni račun Za polog na račun u poslovnoj banci – izvod o prometu na računu	11110	500,00	
		11130		500,00

Tek. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
2.a	Prijelazni račun Eurska blagajna Za isplatu iz blagajne na račun u poslovnoj banci - promet blagajne	11130	500,00	
		113100		500,00
3.	Prijelazni račun Transakcijski račun Eurska blagajna Prijelazni račun Za podizanje gotovine s računa u blagajnu (promet poslovnog računa i blagajne)	11130	200,00	
		11110		200,00
		113100	200,00	
		11130		200,00
4.	Obveze za donacije za prikupljena sredstva pomoći Eurska blagajna Zalihe za preraspodjelu Dane tekuće donacije Donacije od kućanstava Za podijeljenu prikupljenu pomoć	2451	800,00	
		113100		200,00
		06111		600,00
		451110	800,00	
		35410		800,00

Da je i bilo podijeljeno sve što je i prikupljeno, smatramo da bi se za primljena sredstva trebao odobriti račun 2451 i da se ne bi izravno mogao koristiti račun 3541.

Na toj podskupini ne mogu se iskazivati obveze za prikupljene tuđe prihode niti kao „prijelazni“ račun za uravnoteženje prihoda i rashoda kako bi se izbjeglo iskazivanje viška / manjka prihoda.

Ako se kratkotrajna imovina odmah uporabi, nabava se ne iskazuje putem računa skupine 06, nego se odmah pri nabavi iskazuju rashodi, na primjer nabava uredskog materijala koji je odmah uporabi.

Proizvodi se mogu prodavati prema trgovinskim propisima samo u maloprodaji, dakle smo za krajnju potrošnju.

1	Financijska imovina (AOP 075+083+100+105+125+133+142)			074
---	--	--	--	-----

Poslovni subjekti, u načelu, vode platni promet putem transakcijskih računa (žiroračuna, podskupina 111), otvorenih kod poslovnih banaka. Neke neprofitne organizacije mogu imati ograničenja u poslovanju gotovim novcem. Ograničenja mogu biti izvanjska, ali mogu biti u unutarnja. Vanjska ograničenja postavljena su za one neprofitne organizacije koje su obveznici poreza na dobitak jer su u tom dijelu uz to i obveznici fiskalizacije. Ograničenja mogu biti postavljena i sustavom sprječavanja pranja novca (naplata i plaćanje poslovnim subjektima do 10.000,00 € po jednoj transakciji), sustavom oporezivanja primitaka fizičkih osoba koje isplaćuju neprofitne organizacije (samo su neke isplate fizičkim osobama dopuštene u gotovu novcu). Dakle, ne postoji jedinstven odgovor na pitanje može li neprofitna organizacija poslovati neograničeno gotovim novcem. Mora se promatrati svaka neprofitna organizacija i svaka okolnost u kojoj bi se moglo platiti / naplatiti gotovim novcem.

Mogu postojati i zapreke za provedbu obračunskih plaćanja (kompenzacija, cesija, asignacija, preuzimanja duga i bilo kojeg drugog oblika namire međusobnih obveza i potraživanja) zbog primjene Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., br. 68/18. – 47/20.) Zapreka za takvim plaćanjima je ako neprofitna organizacija kao ovršenik ima blokiran transakcijski račun.

Primjer 5.

Udruga duguje trgovačkom društvu M na ime primljenoga zajma. Zajam je bio odobren u novcu. Odobrenje zajma bilo je u siječnju 2023. godine, a svota zajma iznosi 1.500,00 €.

Na temelju ugovora o preuzimanju duga, udruga je u veljači 2023. godine namirila obvezu trgovačkog društva M. Obveza je iznosila 400,00 €.

Obveza za namirenje obveze po primljenom zajmu dostiže u travnju 2023. godine. Kada je obveza dospjela, izjavljen je prijeboj.

Knjiženje 5. Preuzimanje duga i prijeboj

Tek. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Transakcijski račun Obveze za primljene zajmove Za dio početnog stanja	11110 2621/M	1.500,00	1.500,00
2.	Ostala nespomenuta potraživanja Ostale nespomenute obveze Za preuzimanje duga	12942/M 24930	400,00	400,00
3.	Obveze za primljene zajmove Ostala nespomenuta potraživanja Za prijeboj	2621/M 12942/M	400,00	400,00
4.	Obveze za primljene zajmove Transakcijski račun Za povrat primljenog zajma	2621/M 11110	1.100,00	1.100,00

Objašnjenje:

Bez obzira na to što prema odredbama Zakona o obveznim odnosima za prijeboj ne treba, ako su ispunjeni svi drugi uvjeti za prijeboj, ni pristanak ni on treba biti pisano izjavljen, zbog potreba knjigovodstva, odnosno zbog toga što o prijeboju treba postojati knjigovodstveni dokument, prijeboj se treba pisano zabilježiti. Taj je pristup dobar pri dvojnog, bilateralnog, prijeboju, dok višestruki prijeboj trebaju ovjeriti svi sudionici u prijeboju. Iako je dostatno da pisanu izjavu o prijeboju ovjeri samo jedna od osoba koje sudjeluju u prijeboju, preporučujemo da to učine obje jer su time besprijeporno usklađene knjižne stavke koje se prebija.

S obzirom na to da nije otvoren poseban odjeljak računa za devizni račun, u odjeljku 1111 trebalo bi otvoriti analitičke račune za eurski račun kod poslovne banke i za devizni račun kod poslovne banke.

Uz taj račun usko su povezane i tečajne razlike.

Tečajne razlike iskazuju se kao financijski prihod odnosno rashod samo ako je riječ o ostvarenim (realiziranim) razlikama. No, tečajne razlike koje nastaju zbog stanja imovine (osim, smatramo, na deviznim računima) i obveza ne smatraju se, prema računovodstvenim propisima, tečajnim razlikama koje se iskazuju prihodom odnosno rashodom. Ako se one utvrđuju, iskazuju se kao odgođeni prihodi odnosno rashodi.

Na knjigovodstvenim računima na kojima se vode strana sredstva plaćanja mora se osigurati podatak i o devizama (stranoj valuti) i o eurskoj protuvrijednosti

Na odjeljku računa 1112 – Novac na računu kod inozemnih poslovnih banaka iskazuju se prometi na računima kod inozemnih poslovnih banaka u inozemstvu. Za poslovanje po tim računima moraju se poštovati propisi zemlje u kojoj je otvoren račun. Tuzemni propisi ne priječe otvaranje tih računa u

inozemstvu. Ograničenja kako u pogledu otvaranja računa tako i poslovanju po otvorenom računu mogu postaviti banke koje su otvorile te račune u inozemstvu.

Upozorava se da ako neprofitna organizacija ima takav (depozitni, u smislu deviznih propisa) račun u inozemstvu, o tome treba obavijestiti Poreznu upravu, za taj račun voditi nadzornu knjigu koja je uređena deviznim propisima te možda o tome i dostavljati statistički izvještaj Hrvatskoj narodnoj banci.

Poslovanje gotovim novcem prije je iznimka nego pravilo u poslovanju pravnih osoba. Za poslovanje gotovim novcem upotrebljava se račun odjeljka 1131 – Glavna blagajna.

Ovdje treba iskazati i promete pomoćnih blagajni. Naime, pomoćne blagajne su, u biti, dio ukupnoga gotovinskog poslovanja.

Primjer 6.

Član udruge dobio je odobrenje da za potrebe plaćanja računa vezanog za nabavu materijala za čišćenje podigne na bankomatu gotov novac u svoti od 60,00 €.

Račun za kupljeni uredski materijal je 20,00 €. Riječ je o računu koji je izdan neprofitnoj osobi. Dakle, nije riječ o „bezimеноm“ računu nego riječ je o onome koji je naslovljen na neprofitnu organizaciju.

Razlika podignute gotovine položena je u blagajnu. Taj gotov novac položen je i na transakcijski račun.

Knjiženje 6. Podizanje gotovine s bankomata i djelomičan polog u blagajnu

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od članova i ostalih fizičkih osoba za podignutu gotovinu na bankomatu Transakcijski račun Za podignutu gotovinu	12943 11110	60,00	60,00
2.	Kupoprodaja Potraživanja od članova i ostalih fizičkih osoba za podignutu gotovinu na bankomatu Za plaćanje računa	242500 12943	40,00	40,00
3.	Glavna blagajna Potraživanja od članova i ostalih fizičkih osoba za podignutu gotovinu na bankomatu Za polog neutrošene gotovine u blagajnu	113100 12943	20,00	20,00
4.	Prijelazni račun Glavna blagajna – promet Za polog gotovine iz blagajne na transakcijski račun	11130 113100	20,00	20,00

Objašnjenje:

S obzirom na to da sva gotovina nije položena u blagajnu, nije ni korišten prijelazni račun novčanih sredstava. Jednako tako, kada bi se platio račun koji nije naslovljen na neprofitnu osobu („bezimено“) račun, umjesto računa 242500 zadužio bi se račun rashoda – u primjeru: 42610 – Uredski materijal.

Dakle, podizanje gotovine ne znači da je ona preuzeta u blagajni pa nije prihvatljivo knjižiti zaduženje blagajne.

Ako bi se debitnom karticom platio račun na POS-terminalu, „provlačenjem“ kartice izravno bi se zatvorio račun dobavljača – u primjeru: 242500.

Podizanje gotova novca na računu blagajne iskazat će se samo ako se u blagajnu i dostavi novac. Ako novac nije dostavljen u blagajnu, iskazat će se samo potraživanje od osobe koja je podigla novac. Ona taj novac ili mora pravdati s namirenim računima ili vratiti u blagajnu. Ako je novac preuzeo radnik, potraživanje će se iskazati na odjeljku 1231, a ako ga je preuzela osoba koja nije radnik, na odjeljku 1294.

Na pitanje treba li neprofitna organizacija imati uređeno poslovanje gotovim novcem nema izravnog odgovora. Naime, takve izravne odredbe nema u propisima, a ni pitanja iz upitnika o samoprocjeni ne nameću uređivanje takva poslovanja. U upitniku o samoprocjeni postoji samo jedno pitanje koje je povezano s poslovanjem u gotovu novcu:

13.	Sve isplate putem blagajne obavljaju se na temelju odobrenja za isplatu koje daje zakonski zastupnik, odnosno osoba koju on ovlasti
-----	---

No, bez obzira na navedeno, smatramo da bi radi urednoga financijskog poslovanja i osjetljivosti pri postupanju gotovim novcem, svaka neprofitna organizacija trebala bi urediti poslovanje s gotovim novcem: može li se koristiti gotovini, za koje potrebe i koji je blagajnički maksimum. Blagajnički maksimum je pojam koji je povezan sa stanjem gotova novca na kraju radnog dana. Dakle, tijekom dana promet gotovim novcem može biti i višestruko veći od utvrdenoga blagajničkog maksimuma.

Samo ona neprofitna organizacija koja je obveznik plaćanja poreza na dobitak je obveznik fiskalizacije prema posebnom zakonu i samo tada je zakonski utvrđen blagajnički maksimum. Od 2023. godine ne postoje posebne odredbe o blagajničkom maksimumu prema odredbama deviznih propisa, već se u pogledu blagajničkog maksimuma primjenjuje čl. 41. f Zakona o fiskalizaciji i prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12. – 14/23.) odnosno Pravilnik o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 146/12. – 125/22.).

12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo (AOP 084+087+088+089+095)	083
----	--	-----

Pri sklapanju ugovora o depozitu (skupine 121) u načelu se dogovora kamata. Potraživanje za nju treba iskazati na posebnoj skupini potraživanja: 1641 – Potraživanja za prihode od financijske imovine.

Na jednak način treba postupiti i kada se ugovor o depozitu produljuje uz ugovornu obvezu da se kamate iz prethodnog ugovora o depozitu prevode u osnovno potraživanja – depozit.

Primjer 7.

Udruga je oročila višak novčanih sredstava. Oročila je 1.000,00 € na razdoblje od tri mjeseca (siječanj – ožujak).

Kamata na oročavanje je 6,00 €.

Istekom tromjesečja udruga nastavlja oročavanje. Sredstva su oročena samo na mjesec dana. Svota kamata je pripisana oročavanju.

Istekom travnja, oročavanje je raskinuto. Svota kamate za mjesec oročavanja je 2,00 €.

Oročena sredstva su vraćena.

Knjiženje 7. Oročavanje novčanih sredstava

Tek. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Depoziti u tuzemnim bankama	12111	1.000,00	
	Transakcijski račun Za oročavanje	11110		1.000,00
2.	Depoziti u tuzemnim bankama Kamate na depozite	12111 3413	6,00	6,00
	Za pripis kamate oročenju			
3.	Potraživanja za kamate Kamate na depozite	164111 3413	2,00	2,00
	Za obračun kamate za travanj			
4.	Transakcijski račun	11110	1.008,00	
	Depoziti u tuzemnim bankama	12111		1.006,00
	Potraživanja za kamate	164111		2,00
	Za povrat oročenih sredstava i naplatu kamate			

Objašnjenje:

U Republici Hrvatskoj (dalje: RH) propisane su najviše stope kamata (redovnih i zatezних). One su uređene ZOO-om i Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi. Mogu se ugovarati i niže stope.

Pravo na zateznu kamatu postoji u određenim okolnostima, bez obzira na to ugovara li se zatezna kamata. Dakle, ona se ne treba ugovoriti, ona se u propisanim okolnostima podrazumijeva. No ugovorne strane ne trebaju to pravo rabiti. Stoga, samo ako se obračunaju, mogu biti prihod odnosno ako su zaračunane, rashod.

U podskupini 123 iskazat će se samo potraživanja od radnika, a ne i od ostalih osoba. Smatramo da potraživanja od njih treba iskazati u odjeljku 1294 – Ostala nespomenuta potraživanja.

Bitno je napomenuti da je svota materijalnih prava vezanih za službeni put radnika uvijek uređena u području radnog prava (kolektivni ugovor, pravilnik o radu, ugovor o radu). No, tako utvrđena svota mora se svakako staviti u odnos sa svotama koje se mogu neoporezivo isplatiti prema propisima iz područja oporezivanja porezom na dohodak.

Ako svota materijalnih prava radnika prelazi okvire dane poreznim propisom, tada je razlika opterećena porezom i mogućim prirezom odnosno, k tome, još i doprinosima.

Time što je isplaćeno materijalno pravo u svoti koja je iznad neoporezivih svota u poreznom smislu postalo plaćom, po svom izvornom sadržaju, smatramo, nije promijenilo svoju bit. I dalje su to troškovi službenog puta. No, dopuštamo da može biti i drukčijih poimanja tih isplata.

Primjer 8.

Radnik je išao na službeni put. Dobio je nalog za službeni put koji može trajati jedan dan.

Radnik je dobio predujam u svoti od 130,00 € Predujam je isplaćen na radnikov tekući račun.

Nakon završetka službenog puta podnesen je obračun. Obračunana je dnevница u svoti od 10,00 €, trošak noćenja u svoti od 70,00 € i trošak cestarine u svoti od 20,00 €. S obzirom na to da je ukupni trošak službenog puta 100,00 €, radnik mora vratiti 30,00 €. Novac je vraćen u glavnu blagajnu.

S obzirom na to da putuje službenim automobilom, trošak prijevoza ne može iskazati na putnom obračunu.

Knjiženje 8. Službeni put radnika ako je za taj put dan predujam

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Predujmovi za službena putovanja – eurski	123170	130,00	
	Transakcijski račun Za dani predujam	11110		130,00
2.	Tuzemne dnevnice	421100	10,00	
	Smještaj u tuzemstvu	421110	70,00	
	Putni izdatci u tuzemstvu	421120	20,00	
	Predujmovi za službena putovanja – eurski	123170		100,00
Za obračun službenog putovanja				
3.	Glavna blagajna	113100	30,00	
	Predujmovi za službena putovanja – eurski	123170		30,00
Za povrat u blagajnu				

Objašnjenje:

Praksa poznaje i predloženo »poprijeko« knjiženje. Tako se i obračun službenog puta i prethodno dan predujam za službeni put iskazuju na računu potraživanja, a samo ako račun potraživanja postane pasivan (potražno stanje računa potraživanja), obveza se prenosi na račun obveza za službeni put (2421 – Naknade troškova radnicima). Jednako se tako sva knjiženja izvorno mogu provesti zaduživanjem računa 2421, a tek ako na dan bilanciranja stanje toga pasivnog računa postane aktivno, prevodi se u zaduživanje računa danih predujmova za službena putovanja.

Pravo radnika za naknadu ikoje vrste troškova koji su povezani sa službenim putom nije utvrđeno poreznim propisima i ono mora biti uređeno nekim od izvora radnog prava: na primjer u ovom slučaju ugovorom o radu. Stoga je u ovom slučaju pravo na dnevnicu utvrđeno u svoti od 10,00 €, bez obzira na to što je istovrsni trošak u vrijeme pisanja ovog članka neoporeziv do svote od 26,55 €.

Rok u kojemu se obračun službenog puta mora sastaviti nije izrijekom propisan. Uobičajeno je da je sve što se podnese na obračun, u roku od sedam dana. Ako obračun nije podnesen u tom roku, porezni bi nadzor mogao promišljati o tome je li radnik umjesto predujma za službeni put dobio pozajmicu, iz čega bi proizlazile odgovarajuće porezne obveze.

Ne postoji propisani obrazac naloga za službeni put. Ne postoji ni propisani obrazac za obračun službenog puta. No, što s motrišta poreza na dohodak on mora sadržavati, uređeno je Pravilnikom o porezu na dohodak.⁹

Radniku se bez njegove pisane suglasnosti povrat previše danog predujma ne može prebiti obvezom za isplatu njegove plaće, o njezinu dospjeću. Navedeno je propisano Zakonom o radu (Nar. nov., br. 93/14. – 64/23. – Odluka USRH).

Ako bi se otpisala potraživanja od radnika, svota otpisanih potraživanja ima, s motrišta oporezivanja dohotka, obilježje dohotka od nesamostalnog rada – plaće. Dakle, ta se svota mora pretvoriti u bruto-svotu na koju treba obračunati doprinose, porez i mogući prirez. Kada se od te bruto-svote oduzmu navedena opterećenja, mora preostati svota otpisanog potraživanja.

Potraživanje za PDV javit će se kod obveznika obračunavanja PDV-a. U odjeljku 1242 trebalo bi razdvojiti potraživanje za pretporez od potraživanja po obračunu PDV-a. Zbog toga su u analitičkom računskom planu otvoreni posebni računi.

⁹ Pravilnik o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.), čl. 8. st. 2.

Primjer 9.

Neprofitna je organizacija zaračunala ulaznicu za prigodno predavanje.

Vrijednost usluge je 250,00 €. Udruga je obveznik poreza na dodanu vrijednost.

Udrugi je zaračunan prijevoz koji je povezan i s poduzetničkom djelatnosti (navedeno predavanje) i onom za koju ona uživa oslobođenje od obračunavanja PDV prema odredbi čl. 39. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Vrijednost usluge prijevoza je 375,00 € (300,00 €, naknada i 75,00 €, PDV). Pružatelj usluge je obveznik PDV-a.

Postotak po kojemu za ovu „zajedničku“ uslugu organizacija može priznati zaračunani joj PDV kao pretporez je 20 % (u primjeru 15,00 €).¹⁰

Udruga je mjesečni obveznik PDV-a prema obračunanim naknadama. Pri obračunu PDV-a utvrđeno je da udruga mora platiti PDV u svoti od 35,00 €.

Knjiženje 9. Pretporez, obračunani PDV i obračun PDV-a

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca - usluge	161111	250,00	
	Prihodi od pružanja usluga	31120		200,00
	Zaračunani porez na dodanu vrijednost	24920		50,00
Za najam				
2.	Usluga prijevoza	42512	300,00	
	Usluga prijevoza-dio koji se odnosi na PDV	42512	60,00	
	Potraživanja za pretporez	12420	15,00	
	Obveze prema dobavljačima u zemlji	24250		375,00
Za prijevoz				
3.	Zaračunani porez na dodanu vrijednost	24920	50,00	
	Obveza za PDV po obračunu	24922		35,00
	Potraživanja za pretporez	12420		15,00
Za obračun PDV-a				

Pregled 1. Izračun ulazno zaračunanog PDV-a koji se može smatrati pretporezom i onog koji je dio rashoda

Ulazni PDV	Pretporez – 20 %	Rashod (nepriznati PDV) – 80 %
75,00	15,00	60,00

U računovodstvenim politikama trebalo bi se odrediti kojom će se vrstom imovine smatrati dani predujmovi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine, odnosno hoće li se dani predujam smatrati potraživanjima u odjeljku 1293 ili će se smatrati dugotrajnom imovinom u skupini 01 ili 02. Naime, računovodstvenim propisima nije izrijekom navedeno kako postupiti s tim danim predujmovima.

16	Potraživanja za prihode (AOP 134 do 137+140-141)	133
----	--	-----

Za iskazivanje potraživanja za prihode nije bitno iskazuju li se ona kao prihod (obračunskog razdoblja / budućega obračunskog razdoblja), nego je bit

¹⁰ O pravilima prema kojima se mora dijeliti PDV koji je iskazan na ulaznom računu neprofitnih organizacija može se pročitati u zasebnom članku u ovom prilogu.

očekuje li se neka buduća korist, odnosno je li nešto učinjeno za što se u budućnosti očekuju koristi (najčešće u vidu novca). Ako se ne očekuje, nije ispunjena temeljna pretpostavka za iskazivanje imovine, time i potraživanja (npr. za obećana darovanja). Bitna pretpostavka za sve stavke financijskih izvještaja – da bi se priznale – jest da ih se mora moći izmjeriti, odnosno poslovni odnos mora biti mjerljiv.

Smatramo da se i za neke vrste nerecipročnih prihoda može iskazati potraživanje (npr. članarine, obračunane prihode po posebnim propisima i sl.). Bit je da se uz njih ne može odmah odobriti prihod, stoga što je pretpostavka za to naplata. Dok se to ne dogodi, prihodi se moraju odgoditi

Shema knjiženja 1. Potraživanja za prihode

16.. – Potraživanja za recipročne prihode	3.... – Prihodi
(1) 5.000,00	5.000,00 (1)

16.. – Potraživanja za recipročne prihode	29.. – Odgođeni prihodi
(1) 5.000,00	5.000,00 (1)

Upozoravamo da se glede svih prihoda ne smije iskazati potraživanje. Tako, ne može se iskazati potraživanje za primljene darove (prema računovodstvenim propisima, donacije) jer nema prošlih događaja za koje se očekuje priljev ekonomskih koristi.

Primjer 10.

Udruga je izdala knjigu. Tu knjigu prodaje na sajmu knjiga.

Trgovačko društvo kupilo je knjigu čija pojedinačna prodajna vrijednost iznosi 80,00 €. Udruga je izdala račun.

Kupac nije knjigu platio u ugovorenu roku i udruga mu je do kraja obračunskog razdoblja obračunala zateznu kamatu. Svota zatezne kamate je 4,00 €.

Knjiženje 10. Potraživanja za prihode od prodaje i od kamata

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca	16110	80,00	
	Prihodi od prodaje proizvoda Za prodaju knjige	31110		80,00
2.	Potraživanja za prihode od financijske imovine – kamate	16411	4,00	
	Prihodi od zateznih kamata Za prihode od zateznih kamata	3414		4,00

Da su bile obračunane redovne kamate, prihod bi se odobrio na odjeljku 3418 – Ostali prihodi od financijske imovine.

Primjer 11.

Članarina za 2023. godinu zaračunana je 1. prosinca 2023. u svoti od 20,0 €.

Članovi su platili članarinu 31. prosinca 2023. Platili su i članarinu za 2024. godinu. Svota članarine za 2024. godinu je 30,00 €. Obje su članarine naplaćene na transakcijski račun.

Knjiženje 11. Potraživanja za članarine

Tek. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za članarine	16210	20,00	
	Prihodi od članarina Za članarinu za 2023.	32110		20,00
2.	Transakcijski račun	11110	50,00	
	Potraživanja za članarine	16210		20,00
	Naplaćeni prihodi budućih razdoblja Za naplatu članarine 2023., 2024.	29210		30,00

Objašnjenje:

Ovdje je za nerecipročne prihode izvorno odobren račun prihoda, a mogao je biti odobren i račun odgođenih prihoda. Nebitno je koji će prihodi biti izvorno odobreni, ali se moraju uskladiti s naplaćenim potraživanjima.

Ako se potraživanja naplate gotovinom, ne znači da se te naplate moraju fiskalizirati prema odredbama Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom Naime, neprofitne organizacije su obveznici fiskalizacije pa time i fiskaliziranja računa naplaćenih gotovinom odnosno kartičarski samo ako i samo za onaj dio gospodarske djelatnosti za koju su obveznici poreza na dobitak.

U odjeljku 1641 iskazivat će se potraživanja za kamate (redovne, zatezne). Ona se moraju iskazati odvojeno od temeljnog potraživanja uz koje su vezane. Uz to, iskazivat će potraživanja za prihode na temelju obračuna valutne klauzule.

U odjeljku 1642 – Potraživanja za prihode od nefinancijske imovine iskazat će se potraživanja od najamnine / zakupnine.

Skupina 16 ima svoj odjeljak za ispravak vrijednosti. Podskupina 169 – Ispravak vrijednosti potraživanja rabit će se samo ako potraživanja ostaju u evidenciji, ali su prijeporna.

Dakle, potraživanja se nakon otpisa isknjižavaju, a kod vrijednosnog usklađenja ona, iako ne moraju imati bilančno stanje, ostaju priznata u potraživanjima i u ispravku vrijednosti potraživanja.

Primjer 12.

Udruga ima umjetničku sliku koju je prodala trgovačkom društvu. Umjetnička slika prodana je po njezinoj nabavnoj vrijednosti, 500,00 €.

Kupac nije platio svoj dug. Potraživanje je u cijelosti postalo prijepornim. Prema odluci udruge, potraživanje je vrijednosno usklađeno.

Nakon što je potraživanje i utuženo, ostalo je nenaplaćeno. Prema odluci udruge, ono je isknjiženo.

Knjiženje 12. Ispravak vrijednosti potraživanja i njegov otpis

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Umjetnička djela	0262	500,00	
	Višak prihoda Za dio stanja	5221		500,00
2.	Ostala nespomenuta potraživanja	1651	500,00	
	Prihodi od prodaje dugotrajne imovine	3621		500,00
	Neotpisana vrijednost dugotrajne imovine	4621	500,00	
	Umjetnička djela Za prodaju slike (prihodi i isknjiženje)	0262		500,00

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
3.	Otpisana potraživanja	4622	500,00	
	Ispravak vrijednosti potraživanja Za vrijednosno usklađenje	1691		500,00
4.	Ispravak vrijednosti potraživanja	1691	500,00	
	Ostala nespomenuta potraživanja Za isknjiženje potraživanja	1651		500,00

Objašnjenje:

U ovom je primjeru pri prodaju dugotrajne nefinancijske imovine korišten bruto, a ne neto-pristup. Izravnih odredaba o tome koji od tih pristupa treba primijeniti, nema u računovodstvenim propisima.

Prema proceduri koja je povezana s naplatom potraživanja za prihode u tim okolnostima, potraživanje se mora ispraviti, ali ne još otpisati. Računski plan ne poznaje poseban račun rashoda koji se odnosi na vrijednosno usklađenje pa smatramo da je po biti najbliži ispravku vrijednosti rashod s nazivom 4622 – Otpisana potraživanja.

Prema istoj proceduri, a s obzirom na to da nije bilo naplaćeno u očekivanom vremenu, mora se otpisati. Samo obveznici poreza na dobitak i ako je riječ potraživanju koje je dio oporezive gospodarske djelatnosti, pitaju se je li riječ o priznatom rashodu. Svim ostalima je to priznati rashod ako je taj otpis dopustiv prema njihovim procedurama.

Svakako da se pri otpisu potraživanja mora razmotriti tko je osoba kojoj se otpisuje potraživanje zbog mogućeg motrišta oporezivanja dohotka fizičke osobe, odnosno uvećanja osnovice poreza na dobitak ako je neprofitna organizacija obveznik poreza na dobitak, a potraživanje se otpisuje pravnoj osobi.

Jednako tako neprofitna organizacija mora razmotriti tko je ovlašten donositi odluke o otpisu potraživanja jer je, u biti, riječ o otpisu imovine.

Napominje se da se Upitnikom propitkuje i jesu li postavljena ograničenja u raspolaganju imovinom.

Upozorava se na to da Upitnik traži odgovor na pitanje: *Poduzete su sve potrebne mjere za potpunu naplatu prihoda iz aktivnosti neprofitne organizacije.* Jednako tako, upitnikom se propitkuje jesu li postavljena ograničenja u raspolaganju imovinom.

19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (AOP 143+144)	142
----	--	-----

Na **odjeljku 1921** iskazat će se i naplata neregipročnih prihoda koja je ostvarena u sljedećoj izvještajnoj godini, ako se oni priznaju u izvještajnoj godini. Neregipročni prihodi mogu se priznati u izvještajnoj godini, prema odluci neprofitne organizacije, ako su naplaćeni sve do časa kada se mogu uključiti u financijske izvještaje izvještajnoga obračunskog razdoblja. Dakle, to je mogućnost i ako ne postoji takva odluka, neregipročni prihodi koji su naplaćeni nakon zadnjeg dana izvještajnog razdoblja ne mogu se odobriti prihodima izvještajnog razdoblja.

Primjer 13.

Neprofitna organizacija odlučila je da sve neregipročne prihode koji su naplaćeni do zaključno s 25. veljače izvještajne godine za prethodnu izvještajnu godinu uključi u prihode prethodne izvještajne godine.

Neprofitna organizacija naplatila je u blagajni 23. veljače 2024. godine 600,00 € dara od fizičke osobe.

Ista organizacija naplatila je na transakcijski račun 26. veljače 2024. godine dar od trgovačkog društva u svoti od 2.000,00 €.

Knjiženje 13. Neregipročni prihodi naplaćeni u sljedećem obračunskom razdoblju

2023.				
Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Nedospjela naplata prihoda Prihodi od građana i kućanstava Za neregipročne prihode naplaćene u 2024.	19210 35419	600,00	600,00

2024.				
Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Blagajna Nedospjela naplata prihoda Za neregipročne prihode 2023. koji su naplaćeni u 2024.	113100 19210	600,00	600,00
2.	Transakcijski račun Nedospjela naplata prihoda Za neregipročne prihode 2023.	11110 35310	2.000,00	2.000,00

Objašnjenje:

Iako su i jedan i drugi prihod neregipročni prihod, samo onaj koji će biti naplaćen 23. veljače 2024. godine uključen je u prihode 2023. godine jer je razdjelni datum 25. veljače 2024. godine. Uključenje / neuključenje te vrste prihoda koji su naplaćeni u izvještajnoj godini za prethodnu izvještajnu godinu ovisi o odluci neprofitne organizacije. Dakle, oni se mogu, ali se ne moraju, uključiti u prihode prethodne godine.

2	Obveze (AOP 147+174+182+190)	146
---	------------------------------	-----

Obveze se iskazuju kada je nastala poslovna promjena koja ima obilježje obveze (načelo nastanka događaja). Dakle, da bi se iskazala obveza, bitno je da je nastala poslovna promjena. Za njezino postojanje nije bitno je li ona plaćena.

Prema računskom planu neprofitnih organizacija, obveze mogu imati nekoliko prirodnih vrsta: obveze za radnike i obveze za financijsku imovinu (vrijednosne papire te kredite i zajmove).

Mogu li se ukalkulirati rashodi, može li se rezervirati putem rashoda?

Računovodstveni propisi ne navode rezerviranje troškova budućih razdoblja u izvještajnom razdoblju kao jedan od računovodstvenih postupaka.

Upitnik provjerava postoji li procedura za nabavu roba, radova i usluga.

Razrada računa koji služe za **iskazivanje plaće** je složena i u uobičajenom obračunu plaće se, u načelu, točno po traženim računima ne iskazuju, odnosno, u obračunu plaće ne postoji izračunani podatak za svaki od traženih podataka, a izračun koji bi dao tražene podatke zahtijevao bi usporedni obračun poreza i prireza za redovitu plaću, za naknade koje terete pravnu osobu, a koje se isplaćuju radniku, za plaću u naravi. Tek bi se putem tog izračuna mogao utvrditi neto redovite plaće, neto naknade plaće i neto za plaću u naravi. Smatramo da nema zapreke da se procijeni podatak o porezu i prirezu za tražene neto-stavke, u načelu, putem razmjera bruto-vrijednosti.

U **podskupini 242** naknade fizičkim osobama grupiraju se u nekoliko odjeljaka: radnicama;

članovima predstavničkih i izvršnih tijela, povjerenstava i sl.; volonterima te ostalim osobama izvan radnog odnosa.

Troškovi koji se nadoknađuju članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i sličnim tijelima **iskazuju se u odjeljku 2422.**

Tu će se iskazivati i svi oni primitci tih osoba koji se mogu njima besporezno isplatiti (troškovi povezani sa službenim putom, naknada za uporabu privatnog automobila u službene svrhe).¹¹

Ako bi neki primitak, npr. u vezi sa službenim putovanjem, bio opterećen javnim davanjima (porez / prirez i doprinosi), računovodstveno bi bila riječ o izvornoj vrsti rashoda – službenim putovanjem i ne bi mu se promijenila priroda zbog poreznog propisa.

Na odjeljku 2423 – **Naknade volonterima** iskazuju se svi troškovi koji su povezani s volonterima.

Računovodstveni propisi nisu objasnili koje se osobe smatraju volonterima.

U pozitivnim propisima RH postoji samo jedna skupina osoba koje se nazivaju volonterima: volonteri u Zakonu o volonterstvu.

Prema Zakonu o volonterstvu, volonteri imaju prava na određene naknade. Primitci u vezi s tim naknadama nemaju poseban porezni položaj u sustavu oporezivanja dohotka. Dakle, volonteri iz Zakona o volonterstvu ne mogu primiti besporezne primitke samo zato što imaju položaj volontera prema tom Zakonu.

Osobe koje nešto rade za udrugu, a nisu volonteri, i za taj rad ne primaju naknadu, prema računskom planu imaju status ostalih osoba izvan radnog odnosa. Njihovi se troškovi bilježe na odjeljku 2424 – **Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa.**

Na posebnim odjeljcima (2425, 2426) iskazuju se obveze prema dobavljačima.

Upozorava se da postoji niz pitanja u Upitniku u vezi s postupanjima s ulaznim računima.

Primjer 14.

Udruga kupuje uredski materijal. Za njegovu je kupnju dobavljaču trebalo platiti predujam. Predujam je plaćen u svoti od 250,00 €, 15. kolovoza 2023. godine. Plaćen je s transakcijskog računa.

S obzirom na to da je dobavljač obveznik PDV-a, 31. kolovoza dostavio je račun za primljeni predujam za buduću isporuku.

Uredski materijal isporučen je u rujnu 2023. godine.

Knjiženje 14. Nabava uredskog materijala, udruga nije obveznik PDV-a

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Dobavljači u zemlji	24250	250,00	250,00
	Transakcijski račun Za dan predujam	11110		
2.	Uredski materijal	42610	250,00	250,00
	Dobavljači u zemlji Za primljeni račun i materijal	24250		

¹¹ O službenim putovanjima kod neprofitnih organizacija može se pročitati u RRIF-u, br. 3/20., str. 115-126, Vuk, J.: Službena putovanja u tuzemstvu kod neprofitnih organizacija.

Objašnjenje:

Dano je knjiženje uobičajeno u praksi. Dakle, bez obzira na to što je dan predujam dobavljaču, on se ne knjiži na potraživanja za dane predujmove (odjeljak 1293), nego se odmah zadužuje račun odjeljka dobavljača (2425).

U tim okolnostima treba pripaziti da na dan bilanciranja dobavljači nemaju dugovno stanje. Ako bi imali dugovno stanje, trebalo bi ih tada s odjeljka 2425 prevesti u potraživanje (odjeljak 1293).

Nema zapreka da se predujam knjiži na odjeljak predujma u trenutku njegova plaćanja (1293-1111). Tada se primitkom računa odobrava odjeljak 1293 i tereti odjeljak dobavljača (2425-1293).

Iako je NO dobila račun za predujam koji je dala, on nije bitan za iskazivanje u njezinim knjigama stoga što ona nije obveznik obračunavanja PDV za svoje isporuke u RH. Da i je obveznik, samo bi se s toga računa iskazala zaračunani joj PDV, ako ga ima pravo iskazati kao pretporez, a potraživanja za dani predujam i dalje imaju obilježja potraživanja. Dakle, taj račun nije temelj za odobravanje obveze na knjigovodstvenom računa dobavljača jer još nije nastala obveza.

Napominje se da Upitnik provjerava jesu li propisani kriteriji za plaćanje predujmom.

Ako bi NO na dar dobila stvar ili primila uslugu i uz to primila račun darovatelja, taj se račun isto ne smije odobriti računom obveze prema dobavljaču, a potom, s obzirom na to da ga ne treba platiti, zadužiti i uz to odobriti prihode. Naime, obveze prema dobavljaču nema jer je riječ o daru i taj je račun samo dokument koji joj može poslužiti za procjenu vrijednosti, ako to treba iskazati stavkom imovine. U okolnosti da se taj dar ne zadužuje na račun imovine, prijeporno je treba li ga usporedno iskazati rashodom prema prirodnoj vrsti kojoj pripada i usporedno s time prihodom od donacije. Računovodstveni propisi to ne uređuju. Smatramo da bi stoga to postupanje trebalo biti predmet računovodstvene politike. Ako se ne bi iskazali rashod i prihod, naše je mišljenje da bi o tome trebala biti zabilješka u bilješkama koje su dio skupa financijskih izvještaja za neprofitne organizacije koje vode dvostavno knjigovodstvo.

Napominje se da ako neprofitna organizacija dobije na dar stvar / uslugu, darovatelj treba, ako je obveznik PDV-a, izdati račun bez obzira na to što ga neće naplatiti.

S obzirom na to da računovodstvenim propisima nije objašnjeno koje se obveze iskazuju na obvezama prema dobavljačima, a u poslovnoj je praksi uobičajeno da se na tim odjeljcima iskazuju obveze za kupljenu robu, proizvode i usluge, smatramo da nema zapreke iskazati obveze za poslove koji se obavljaju na temelju ugovora o djelu na odjeljku 2429 – **Ostale obveze za financiranje rashoda poslovanja.** Odgovarajući odjeljak rashoda / imovine koji je povezan s tom obvezom ovisi o prirodnoj vrsti posla za čije je izvršenje sklopljen ugovor o djelu.

Ako bi bila ugovorena naknada koja se isplaćuje „na ruke“, odnosno neto-svota honorara, tu svotu treba preračunati na bruto vrijednost – svotu koja uključuje javna davanja iz primitka (kod ugovora o djelu, mirovinskog osiguranja te poreza i mogućeg prireza). Upozorava se da ako

se u ugovorima rabe pojmovi „neto“ i „bruto“, treba ih jasno odrediti kako bi se izbjegli prijepori u njihovu tumačenju. To je stoga što ti pojmovi nisu zakonski uređeni. Naime, u praksi neki isplatalitelji u pojam bruto-vrijednosti uključuju i zdravstveni doprinos, doprinos koji se plaća na ukupan primitak fizičke osobe, iako je on obveza isplatalitelja, a ne primatelja.

Primljena sredstva za raspodjelu (npr. kada se u humanitarnoj akciji prikupe sredstva za podjelu osobama zbog kojih je ta akcija i pokrenuta) u trenutku primitka iskazuju se kao obveza za prikupljena sredstva pomoći (podskupina 245) sve dok se ona ne podijele.

U toj su podskupini otvorena dva odjeljka za poreze: porez na dodanu vrijednost (obveze za PDV – 2492) i 2491 – Obveze za poreze.

Iz računskog plana vidljivo je se da se u obvezama zasebno odobravaju doprinosi koji su povezani s plaćama radnika, dok doprinosi koji su vezani uz ostale primitke osoba koje nisu radnici, nemaju svoj zaseban odjeljak.

U ovom odjeljku treba iskazati obveze za poreze koji ne ovise o rezultatu poslovanja (npr. porez na cestovna motorna vozila, porez na kuće za odmor, porez na dobitak po odbitku i sl.).

Neprofitne organizacije su obveznici poreza na dobitak samo ako se bave gospodarskom djelatnosti u smislu Općega poreznog zakona i ako time narušavaju tržišnu utakmicu. Tada su obveznici poreza na dobitak samo za gospodarske djelatnosti, a ne za svoju ukupnu djelatnost.

Smatramo da pri obračunu primitaka fizičkih osoba nije primjereno razdvajati poreze i ostala javna davanja od izvorne vrste obveze za isplatu (u primjeru 24938) jer su i porezi i doprinosi obveza fizičke osobe. Stoga ih treba knjižiti kao sastavni dio prirodne vrste obveze.

Primjer 15.

Udruga isplaćuje stipendiju darovitom studentu za redovno školovanje u tuzemstvu na fakultetu. Svota mjesečne stipendije iznosi 250,00 €. Student je izjavio da uspredno ne prima neoporezivu istu vrstu stipendije kod drugog isplatalitelja.

Student prebiva u mjestu koje nema uveden prirez.

Knjiženje 15. Oporeziva stipendija

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Stipendije Ostale obveze Za obračun stipendije	45120 24938	250,00	250,00

Obračun poreza za isplatu djelomično oporezive stipendije:

	Stopa	Svota
Ukupna svota stipendije		250,00
Neoporezivo		232,27
Oporezivo		17,73
Porez	20	3,55
Za isplatu		246,45

Objašnjenje:

Ograničenje u neoporezivoj stipendiji dano je za isplatalitelja i primatelja: i jedan i drugi ne smiju premašiti svotu od 232,27 € mjesečno. Stipendije se mogu bez oporezivanja isplatiti ako se nisu isplatile u visini broja mjeseci za koje nisu isplaćene (232,27 € × broj mjeseci za koje stipendija nije isplaćena). Na stipendije se na temelju čl. 209. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. – 114/23.) ne plaćaju doprinosi za obvezna osiguranja.

Ako bi bilo ugovoreno da je svota stipendije ugovorena u neto-svoti (svoti koju treba isplatiti studentu), oporezivu svotu (u primjeru 17,37 €) trebalo bi preračunati na bruto-vrijednost (svotu koja uključuje javna davanja iz primitka studenta, u ovoj okolnosti porez). Upozorava se da ako se u ugovorima rabe pojmovi „neto“ i „bruto“, treba ih jasno odrediti kako bi se izbjegli prijepori u njihovu tumačenju. To je stoga što ti pojmovi nisu zakonski uređeni.

U odjeljku 2493 trebale bi se iskazati obveze iz cesija, asignacija i sl. Tu bi prostor našli i međudnosni unutar jedne pravne osobe (središnjica i podružnih / područnih jedinica). Napominje se da u ugovorima o promjeni na strani subjekta (cesiji, asignaciji, preuzimanju duga i dr.) mogu biti i fizičke osobe.

Tu bi se iskazale i obveze za gotovinske namire računna neprofitne organizacije koje plate fizičke osobe u ime pravne osobe.

Primjer 16.

Udruga je kupila računalo. Račun za računalo je naslovljen na udrugu. Svota računa je 600,00 €.

Račun je u ime udruge platilo član udruge.

Knjiženje 16. Preuzimanje duga od udruge

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Uredska oprema Dobavljači u zemlji Za kupnju računala	02210 24250	600,00	600,00
2.	Dobavljači u zemlji Za gotovinske namire radnika, članova i drugih osoba Za preuzimanje duga od udruge	24250 24931	600,00	600,00

U praksi se prema našim saznanjima ne koristi račun odjeljka 2493 nego se podmirenje računa izravno zadužuje računu iz odjeljka 2425.

29	Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (AOP 191+192)	190
----	---	-----

U pogledu odgođenog plaćanja rashoda odjeljak 2911 – Obračunani rashodi koji nisu bili fakturirani, a terete tekuće razdoblje u načelu se koristi umjesto odobravanja računa dobavljača kada se zna kolika je već vrijednost primljene usluge ili imovine, za što sa zadnjim danom obračunskog razdoblja nije primljen ulazni račun.

RRIF

- časopis s najvećom
nakladom u Hrvatskoj!

Zašto tolika čitanost?

Sadržava najviše članaka za praktičnu uporabu, savjetnici za konzultacije svakodnevno su Vam na raspolaganju i zato što njegujemo najviše standarde stručnosti.

Primjer 17.

Komunalno društvo dostavilo je račun za potrošnju vode. Obračunsko razdoblje je 15. prosinac – 31. prosinac 2023. godine; svota računa je 80,00 €; račun je izdan 5. siječnja 2024. godine.

Knjiženje 17. Odgođeno plaćanje rashoda

2023.				
Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Opskrba pitkom vodom Obračunani rashodi koji nisu bili fakturirani Za zaračunanu potrošnju vode u 2023.	42540 29110	80,00	80,00
2024.				
Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Obračunani rashodi koji nisu bili fakturirani Obračunani rashodi koji nisu bili fakturirani Za prijenos – donos između godina	29110 29111		80,00 80,00
2.	Obračunani rashodi koji nisu bili fakturirani Obveze prema dobavljačima Za primljeni račun	29111 24250	80,00	80,00

Objašnjenje:

U praksi se u ovoj okolnosti ne koriste računi podskupine 29, već se odmah odobrava račun dobavljača u skupini računa 24.

Smatramo da to nije bitan otklon koji bi utjecao na pouzdanost financijskih izvještaja. Poteškoće mogu nastati u usklađenu obveza / potraživanja između kupca / dobavljača.

Pri korištenju te podskupine računa mora se pripaziti na usklađenje računa. Pogrešno stanje tih računa upućuje na sigurnu pogrešku u rashodima – ili su izostali ili su višestruko iskazani. Stoga smo, radi lakšeg usklađenja, otvorili analitičke račune s obzirom na godinu u kojoj su izvorno knjiženi podatci na potražnoj strani (tekuća godina, prethodna godina).

Taj se račun koristi i u okolnostima kada se neki poslovni odnos mora iskazati prema prirodnoj vrsti na dugovnoj strani nekog računa računskog plana, a na potražnoj strani on se ne može odobriti prirodnoj vrsti poslovnog odnosa.

Svakako da je uobičajeno za neprofitne organizacije da se više koristi račun odjeljka 2922 – **Odgodeno priznavanje prihoda**.

U odjeljku 2922 – **Odgodeno priznavanje prihoda** iskazat će se svakako primljena na dar dugotrajna nefinancijska imovina koja se amortizira ili novac za njezinu kupnju te primljena donacija (darovi) povezani s izvršavanjem ugovornih programa (projekata i aktivnosti). Ti će se odgođeni prihodi uključivati u prihode razdoblja nastankom rashoda koji su povezani s nabavama za koje je primljen dar (amortizacija, za dugotrajnu nefinancijsku imovinu odnosno ostale vrste rashoda koje se financiraju iz tih darova).

Računovodstveni propisi nisu odredili sadržaj pojma programa, odnosno projekata i aktivnosti. Moglo bi se prikloniti određenju tih pojmova u proračunskom sustavu. Prema njima, projekt je sastavni dio programa za koji je unaprijed utvrđeno vrijeme trajanja, a u kojemu su planirani rashodi i izdatci za ostvarivanje ciljeva utvrđenih programom, dok je

aktivnost dio programa za koji nije unaprijed utvrđeno vrijeme trajanja, a u kojemu su planirani rashodi i izdatci za ostvarivanje ciljeva utvrđenih programom.

U nastavku brojevi oznaka AOP odnose se na **Izvještaj o prihodima i rashodima iz Obrascas PR-RAS-NPF**.

3	PRIHODI (AOP 002+005+008+011+024+040+049)	001
---	--	-----

Prihodi imaju svoje temeljno obilježje (... *povećanje ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala tijekom izvještajnog razdoblja u obliku pritjecanja imovine bez istodobnog povećanja obveza ili smanjenja obveza bez istodobnog odljeva imovine...*). Oni se, u načelu, priznaju uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaj (poslovnog odnosa), ali od toga postoji iznimka u području nerecipročnih prihoda koji se odobravaju računima prihoda tek kada sredstva postanu raspoloživa (u biti naplaćena, bez obzira na javni oblik te naplate).

31	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga (AOP 003+004)	002
----	--	-----

Ovo je skupina recipročnih prihoda pa stoga sredstva (npr. novac) ne trebaju biti stvarno raspoloživa da bi se odobrio prihod. Stoga, već ako je iskazano potraživanje, odobrava se prihod razdoblja.

Smatramo da bi se tu trebali uključiti i prihodi od prodaje proizvoda ako neprofitna organizacija proizvodi proizvode. Naime, računovodstveni propisi ne objašnjavaju što se, prema njima, smatra robom. Naime, smatramo da je bit prihoda koji se tu iskazuje prodaja, odnosno da su stvari, bez obzira na to je li riječ o stvari koja ima obilježje robe ili proizvoda, namijenjene prodaji.

Tu bi se mogli iskazivati i prihodi od **prodaje rashodovane nefinancijske imovine**, i to: dugotrajne imovine i sitnog inventara. No, ako je riječ o prihodima od prodaje dugotrajne imovine i sitnog inventara koji nisu rashodovani, smatramo da bi ih trebalo iskazivati u podskupini računa 342 – **Prihodi od nefinancijske imovine (sitni inventar)** odnosno 362 – **Prihodi od prodaje dugotrajne imovine**. Naime, imovina koju se rashoduje dobiva obilježje imovine koju se prema biti može prodati. Sve dok ta nefinancijska imovina nije rashodovana, ona je, prema svojoj biti, namijenjena za drukčiji uporabu.

S obzirom na to da se uz sponzoriranje veže protučinidba, ako je ona povezana s uslugama (npr. reklamiranje), u toj se skupini računa može otvoriti poseban račun za prihode od sponzoriranja. No, ako je protučinidba povezana sa stvarima (robom, proizvodima), tada bi se posebni prihodi mogli otvoriti u odjeljku 3111.

No, ako neprofitna organizacija i ne izda račun, a pružila je uslugu ili isporučila proizvod / robu, ona taj poslovni odnos mora iskazati kao prihod razdoblja u skupini računa 31. Naime, nije izdani račun jedini dokument koji odražava poslovni odnos, nego je bitno je li on nastao ili nije.

Primjer 18.

Neprofitna organizacija ima slobodan vlastiti poslovni prostor. Dala ga je u zakup drugoj pravnoj osobi za obavljanje njezine djelatnosti. Ugovorena je mjesečna zakupnina u svoti od 150,00 €. Zakup je ugovoren od prosinca 2023. godine.

Ova organizacija nije izdala račun iako ga je bila obvezna izdati.

Knjiženje 18. Zakup prostora

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za prihode od nefinancijske imovine Prihodi od zakupa Za zakup	16420 34211	150,00	150,00

Objašnjenje:

Iako račun nije izdan, protekom razdoblja u kojemu se zakup primac nalazio u prostoru, potrebno je odobriti prihode razdoblja, prosinca 2023. godine. Svakako se mora upozoriti da je riječ o isporuci u smislu oporezivanja PDV-om pa se one ubrajaju u svotu od 40.000,00 € (prijašnjih 300.000,00 kn) koje obvezno uvode neprofitne organizacije u položaj obveznika obračunavanja PDV-a na isporuke u RH.

Upozorava se na stajalište Državne riznice koji je dan u Uputi za izradu i predaju financijskih izvještaja neprofitnih organizacija za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2020. godine za one neprofitne organizacije koje obavljaju isključivo gospodarsku djelatnost u smislu Općega poreznog zakona: ... osim računovodstva po propisima za neprofitne organizacije, obvezna voditi i računovodstvo za poduzetnike te, osim financijskih izvještaja za neprofitne organizacije, sastaviti i predati i navedene financijske izvještaje za poduzetnike.

32	Prihodi od članarina i članskih doprinosa (AOP 006+007)	005
----	---	-----

Računovodstveni propisi odredili su sadržaj pojma članarine (odjeljak 3211) koja je izrijeком navedena kao neregipročni prihod. Članarinom se prema računovodstvenim propisima smatraju prihodi koji se ostvaruju od kontinuiranih uplata članova neprofitne organizacije. Osim obilježja kontinuiteta, da bi se prihod smatrao prihodom od članarina, što je članarina trebalo bi urediti aktima neprofitne organizacije koja se financira iz tih izvora.

Porezni propisi samostalno određuju sadržaj pojma članarine. Stoga za porezne potrebe nije odlučujuće imenovanje nekih davanja članarinom ako ona njemu sadržajno ne odgovaraju.

Članarine se prema računovodstvenim propisima smatraju neregipročnim prihodima. Kao neregipročni prihodi izrijeком se ne navode članski doprinosi. U praksi se članskim doprinosima nazivaju i naknade troškova koji se za pojedine aktivnosti naplaćuju od članova neprofitne organizacije, npr. nadoknada troškova u vezi s obrazovanjem koje je organizirala neprofitna organizacija samo za potrebe svojih članova.

33	Prihodi po posebnim propisima (AOP 009+010)	008
----	---	-----

Prihodi prema posebnim propisima iz proračuna (odjeljak 3311) jesu prihodi koje neprofitne organizacije ostvaruju prema zakonima i drugim propisima. Dakle, mora postojati propis prisilne naravi koji određene skupine osoba obvezuje na plaćanja npr. doprinosa kako bi taj doprinos toj organizaciji bio prihod. Za tu je skupinu prihoda izazovno iskazivati potraživanja jer nije rijetko da za to ne postoji osnovna pretpostavka: mjerljivost, odnosno, nepoznati su sve dok se ne naplate.

35	Prihodi od donacija (AOP 025+030+033+036+037)	024
----	---	-----

Skupina računa 35 je skupina neregipročnih prihoda. Stoga se dobivene donacije (darove), s obzirom na to da pripadaju toj skupini računa, odobravaju prihodima onda kada su raspoloživi – naplaćeni. Donacije, prema odredbama Pravilnika o neprofitnom računovodstvu, obuhvaćaju novac i drugu imovinu koja se bez obveze vraćanja ili protučinidbe dobije iz izvora razvrstanih u skladu s Računskim planom neprofitnog računovodstva.

Da bi neki posao dobio obilježje darivanja (donacije), mora biti jasno iz međusobnih odnosa između darovatelja i obdarenika. Naime, darovanje je ime-novani ugovor iz Zakona o obveznim odnosima. On ne mora prema odredbama tog Zakona biti, osim ako je predmet darovanja nekretnina, u pisanom obliku. No, iz poslovne dokumentacije za potrebe vjerodostojnosti knjigovodstvenih isprava mora biti razvidna volja obiju ugovornih strana (npr. zamolba i odluka, pisani ugovor o darovanju i sl.).

Ugovor o darovanju uređen je odredbama čl. 479. – 498. Zakona o obveznim odnosima.

Predložak 1. Ugovor o darovanju

Između Općine X, Kotarnica 55, (dalje: Darovatelj)

i

Udruge „Makovi“, M. Rešetara bb, Zagreb (dalje:

Obdarenik)

sklopljen je 15. srpnja 2023. godine

UGOVOR O DAROVANJU**Članak 1.**

Darovatelj je vlasnik računala IBM PM 235, proizvedenog 2020. godine, s tvorničkim brojem 22222, serije MM.

Članak 2.

Darovatelj se obvezuje Obdareniku bez protučinidbe prepustiti (darovati) računalo iz članka 1. ovog Ugovora.

Članak 3.

Obdarenik prima računalo na dar koje je predmet ovog Ugovora.

Članak 4.

Obdarenik prihvaća dar u videnu stanju.

Članak 5.

Dar će biti preuzet 16. srpnja 2023. godine u prostorijama Darovatelja.

Članak 6.

Darovatelj ne odgovara za materijalne i pravne nedostatke dara, ali ako je namjerno prešutio nedostatak, obvezan je Obdareniku nadoknaditi štetu koja mu je odatle nastala.

Članak 7.

Ovaj je Ugovor sklopljen u dvama jednakim primjercima. Svaka od ugovornih strana zadržava po jedan primjerak.

Članak 8.

Ugovor je pravovaljan kada ga potpišu obje ugovorne strane.

U Zagrebu 15. srpnja 2023.

Darovatelj:
Općina X

Obdarenik:
Udruga „Makovi”

Za darovanja se ne može iskazivati potraživanje jer nisu ispunjene temeljne pretpostavke za iskazivanje imovine (potraživanja) prije nego što se raspolaže primitkom.

Od toga osnovnog načela iskazivanja donacija na prihodnoj strani, iznimka je primljena donacije za ili u obliku dugotrajne nefinancijske imovine koja se amortizira te ona koja je primljena za provedbu projekata i aktivnosti stoga što se tada oni odgađaju odobravanjem računa skupine 29.¹²

U računskom planu uvedeni su računi koji se odnose na prihode koje neprofitne organizacije ostvare iz EU-ovih fondova. Pri tome su posebno izdvojeni oni koji bilježe izravno dobivena sredstva iz tih fondova (račun 3522) odnosno trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba (račun 3532) od onih koji se dobiju posredno kroz proračunski sustav (računi 3513 i 3514). Postoje različita promišljanja stručne prakse o tome kako iskazati te vrste donacija.

Stoga, ako neprofitna organizacija primi sredstva iz EU-ovih fondova putem npr. nekog ministarstva, tada će koristiti račun 3513, a ako ih ostvari izravno iz posebnih programa EU-a, upotrijebit će račun 3522.

36	Ostali prihodi (AOP 042 do 045)	049
----	---------------------------------	-----

U ovoj bi se skupini računa mogli odobriti i prihodi od zastare potraživanja dobavljača.

Primjer 19.

Udruga je kupila uredski materijal. Ugovorena vrijednost uredskog materijala je 30,00 €.

Udruga je podmirila račun u svoti od 20,00 €.

S obzirom na to da je udruga bila u financijskim poteškoćama, preostalu obvezu nije platila. Dobavljač nije poduzimao radnje dobrog gospodarstvenika da bi naplatio taj dio svog potraživanja. Nastupila je i zastara njegove naplate prema odredbama Zakona o obveznim odnosima.

Pri popisu imovine i obveza navedeno je primijećeno te je popisno povjerenstvo predložilo da se taj dug više ni ne plati. Predložilo je da se u slučaju da dobavljač u budućnosti traži naplatu svoga potraživanja, istakne prigovor zastare.

Knjiženje 19. Prestanak obveze zbog zastare potraživanja dobavljača

n-ta godina				
Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Uredski materijal Dobavljači u zemlji Za kupnju materijala	42610 24250	30,00	30,00
2.	Dobavljači u zemlji Transakcijski račun Za podmirenje dijela obveze	24250 11110	20,00	20,00

n + 4-ta godina				
Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Uredski materijal Otpis obveze Za prestanak obveze zbog nastupa zastarjelosti potraživanja	42610 3631	30,00	10,00

Objašnjenje:

Zastara je jedan od instituta Zakona o obveznim odnosima koji je uređen čl. 214. – 246. Ako bi udruga željela namiriti svoju obvezu prema dobavljaču, zastara je u tome ne sprječava.

Napominje se da je za utvrđivanje je li potraživanje dobavljača odnosno obveza kupca zastarjela potrebno sagledati kada zastara počinje teći i vrijeme koje je potrebno za zastaru. Opći rok zastare je pet godina, a za tražbine iz trgovačkih ugovora je tri godine. Za neke tražbine utvrđen je drugi rok zastare. Stoga, oprez!

Ovaj institut iz Zakona o obveznim odnosima ne smije se nikako zamijeniti s institutom otpusta duga koji je uređen čl. 203. – 206. Prema tom institutu obveza prestaje kad vjerovnik izjavi dužniku da neće zahtijevati njezino ispunjenje, a dužnik se s tim suglasi. Dakle, iako se i u ovoj okolnosti zadužuje račun dobavljača i odobrava račun prihoda, mora postojati suglasnost objiju strana: dobavljača i kupca.

37	Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija (AOP 050 do 053)	049
----	--	-----

Skupina računa 37 ima dva zasebna odjeljka: 3711 – Tekući prihodi od povezanih neprofitnih organizacija i 3712 – Kapitalni prihodi od povezanih neprofitnih organizacija. Te račune mogu u svojoj glavnoj knjizi imati samo neprofitne organizacije niže razine jer one primaju sredstva od drugih organizacija „više razine“, dok su usporedni računi ovim računima prihoda računski iz skupine 47 – Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija. Dakle, ono što je kod neprofitne organizacije više razine iskazano na skupini 47, kod organizacije niže razine mora biti iskazano na računu skupine 37.

Ti se računi ne smiju rabiti kod nepovezanih neprofitnih organizacija kao nekadašnji računi transfere sredstava. Ti se računi ne bi smjeli rabiti ni za druge odnose između povezanih neprofitnih organizacija. Primjerice, ako organizacija više razine nije obvezna za neke potrebe financirati organizaciju niže razine, a ona ima interes to učiniti, primitak tih sredstava trebao bi se iskazati, ako je riječ o darovanju, u skupini računa 35 – Prihodi od donacija.

Nije izriekom propisano što određuje pojam kapitalnih prihoda odnosno rashoda. Za određivanje je

¹² Pogledati u objašnjenje skupine 02.

li nešto kapitalni ili tekući prijenos, smatramo da se zbog neprofitnog obilježja odgovarajuće može primijeniti pravilo iz proračunskog sustava. Prema odredbama čl. 101., st. 2. Zakona o proračunu, kapitalni rashodi su, među ostalima, rashodi za nabavu nefinancijske imovine, rashodi za održavanje nefinancijske imovine i dodatna ulaganja u nefinancijsku imovinu. Dakle, kada su sredstva primljena za potrebe obveznog financiranja neprofitne organizacije niže razine, potrebno je rasporediti prihode u one koji su namijenjeni kapitalnim ili tekućim nabavama.

Ovdje se još ističu računi koji su povezani s prijenosom sredstava iz EU-ovih fondova koji se ostvare između povezanih neprofitnih organizacija, računi 3713 i 3714.

4	RASHODI (AOP 055+067+108+109+120+128+139)	054
---	---	-----

U ovom razredu temeljna razrada računa je u nekoliko skupina. Posebno se ističe da se istovrsni rashodi mogu pojaviti u odnosu na različite skupine osoba (npr. službena putovanja) pa stoga treba oprežno odabirati odjeljke na koje će se oni bilježiti.

Posebno se treba pratiti odnose li se rashodi na izvještajno razdoblje ili na buduće razdoblja.

41	Rashodi za radnike (AOP 056+061+062)	055
----	--------------------------------------	-----

U ovoj skupini iskazuju se rashodi (plaće, ostali rashodi, doprinosi na plaću) kojima je uzrok nastanka ugovor o radu ili drugi jednakovrijedni akt. Dakle, tu se ne iskazuju rashodi koji su povezani s fizičkim osobama s kojima neprofitna organizacija nema sklopljen ugovor o radu odnosno drugi jednakovrijedan akt.

Primjer 20.

Plaća za radnika obračunana je prema sastavnicama koje su dane u Obračunu 1.

Obračun 1. Obračun plaće za mjesec dana rada prema ugovoru o radu za studeni 2023. godine

Red. br.	Naziv doprinosa i poreza	Svota	Učešće elementa bruto-plaće u ukupnoj plaći	Neto plaća: raspodjela
1.	Redovan rad	2.800,00	0,875	
	Prekovremeni rad	100,00	0,031	
	Posebni uvjeti rada	150,00	0,047	
	U naravi	100,00	0,031	
	Naknada plaće – godišnji odmor	50,00	0,016	
	Plaća - ukupno	3.200,00	1	
2.	Doprinos za mirovinsko osiguranje	640,00		
	- doprinos za MO (I stup)-15,0 %	480,00		
	- individualna kapitalizirana štednja (II stup) - 5,0 %	160,00		
3.	Dohodak	2.560,00		
4.	Osobni odbitak	530,90		

Red. br.	Naziv doprinosa i poreza	Svota	Učešće elementa bruto-plaće u ukupnoj plaći	Neto plaća: raspodjela
5.	Porezna osnovica	2.029,10		
6.	Porez:			
	2.029,10 x 0,20	405,82		
	Ukupno porez	405,82		
7.	Prizez na porez:	405,82		
	Zagreb 18%	73,05		
8.	Porez i prizez	478,87		
9.	Neto-plaća (3-8)	2.081,13	1	2.081,13
	- neto-plaća, redovan rad		0,875	0,00
	- neto-plaća, prekovremeni rad		0,031	0,00
	- neto-plaća, posebni uvjeti rada		0,047	0,00
	- neto-plaća, osim neto-plaće u naravi i neto naknade plaće			0,00
	- neto-plaća, u naravi		0,031	-0,01
	- neto-plaća, naknada plaće: godišnji odmor		0,016	0,00
	- neto-plaća (neto-plaće u naravi i neto naknade plaće)			0,00
10.	Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje (16,5 %)	528,00		
	Ukupno doprinosi na plaću	528,00		
	Ukupno rashodi vezani za plaću	3.728,00		

Knjiženje 20. Plaća za studeni 2023. godine

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Redovan rad	4111	2.800,00	
	Plaće u naravi	4112	100,00	
	Prekovremeni rad	4113	100,00	
	Posebni uvjeti rada	4114	150,00	
	Ostali rashodi za zaposlene – naknada plaće	41213	50,00	
	Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje	413100	528,00	
	Obveze za plaće - neto	2411		1.983,32
	Obveze za naknade plaće - neto	2412		33,30
	Obveze za plaće u naravi - neto	2413		64,51
	Obveze za porez i prizez na dohodak iz plaće	2414		478,87
	Obveze - doprinos za MO	24150		480,00
	Obveze - individualna kapitalizirana štednja	24151		160,00
	Doprinos za zdravstveno osiguranje	241600		528,00
	Za obračun plaće		3.728,00	3.728,00

Objašnjenje:

Raspodjela neto-plaće na sastavnice koje zahtijeva računski plan napravljena je prema udjelu (učecu) istovrsnih sastavnica u bruto-plaći. Detaljnije obrazloženje može se pročitati u ovom članku u okviru razreda 2.

Smatramo da bi se na odjeljku računa 4121 mogli iskazati rashodi koji su povezani s pravom na prehranu radnika i na naknadu troškova smještaja radnika nastalih za vrijeme radnog odnosa kod

poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije te naknade za troškove redovne skrbi djece radnika isplaćene na račun radnika na temelju vjerodostojne dokumentacije ustanova predškolskog odgoja te drugih pravnih ili fizičkih osoba koje na temelju posebnih propisa i odluka nadležnog tijela skrbe o djetetu predškolske dobi. Pri tome nije bitno izlaze li te naknade možda i izvan okvira neoporezivih primitaka radnika, no bitno je je li radnicima dano pravo na te naknade. Upozorava se do porezni položaj ne može izravno urediti prava radnika.

42	Materijalni rashodi (AOP 068+072+077+082+087+097+102)	067
----	--	-----

U ovoj se skupini, osim naknade troškova radnicima (službenih putovanja, naknada za prijevoz na posao i povratak s posla, za rad na terenu i odvojeni život, stručno usavršavanje radnika), iskazuju i naknade članovima predstavničkih i izvršnih tijela, povjerenstava i sl. te naknade osobama izvan radnog odnosa.

Neprofitne pravne osobe radi ispravnog poslovanja imaju svoja tijela: predstavnička, izvršna i sl. Njihovi nazivi, osnivanje i rad uređeni su zakonima na temelju kojih su te pravne osobe osnovane odnosno na temelju njihovih najviših akata koji se u praksi prepoznaju pod nazivom statut.

Naknade volonterima iskazuju se u podskupini računa 423.¹³ Ne bi preporučili da se tu uključe i troškovi osoba koje nisu članovi (npr. udruge), a koji besplatno pomažu pravnoj osobi (udruzi), a da im pritom nastaju neki troškovi. Njih bi bilo prikladno uključiti u podskupinu 424 – *Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa*. Tu bi se trebale iskazivati i isplate dnevnica, uporaba privatnog automobila u službene svrhe, prijevozni troškovi i dr. Pri tome nije bitan njihov porezni položaj. Stoga, ako je neko pravo opterećeno javnim davanjima (porezi, doprinosi), ono se u ukupnoj svoti iskazuje na računu ove podskupine.

Vežano za iskazivanje rashoda na odjeljku računa 4252 – *Usluge tekućeg i investicijskog održavanja*, pri ulaganjima stvari i usluga na nekretninu odnosno pokretninu, a radi pravilnog razvrstavanja tih ulaganja, temeljno pitanje koje se postavlja jest je li riječ o održavanju (tekućem / investicijskom) ili o povećanju vrijednosti imovine u koju je ulagano. Računovodstveni propisi daju odgovor na taj prijedpor.¹⁴

Vežano za iskazivanje rashoda na odjeljku računa 4257 – *Intelektualne i osobne usluge*, postavlja se pitanje knjiže li se tu sve usluge kojima je ugovor o djelu pravni temelj izvršenja.

Prema općem poimanju, osobne usluge bile bi one koje pružaju fizičke osobe bez obzira na to jesu li autorske ili nisu, dok bi intelektualne usluge bile one koje imaju pravo na zaštitu intelektualnog vlasništva (npr. autorska i srodna prava, patenti i uporabni modeli, žig, industrijski dizajn).

Primjer 21

Neprofitna organizacija sklopila je ugovor o djelu za čišćenje prostorija nakon obavljene obnove poslovnog objekta.

Ugovorena vrijednost je 1.000,00 € ukupno. Osoba nije član dobrovoljnoga mirovinskog društva. Prebivalište osobe je u gradu koji je propisao prerez na prerez na dohodak po stopi 12 %.

Obračun 2. *Obračun drugog dohotka koji je ostvaren na temelju ugovora o djelu*

Red. br.	Opis	Izračun	Stopa	Svota
1	Primitak			1.000,00
2	MIO - I. stup		10 %	100,00
3	Dohodak	(1-2)		900,00
4	Porez	(3x0,20)	20 %	180,00
5	Prerez	(4x0,12)	12 %	21,60
6	Ukupno porez i prerez	(4+5)		201,60
7	Neto-primitak (za isplatu)	(3-6)		698,40
8	Obvezno ZO	(1x0,075)	7,5 %	75,00
9	Ukupni teret			1.075,00

Knjiženje 21. *Osobne usluge*

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Intelektualne i osobne usluge	42571	1.075,00	
	Obveze prema dobavljačima u zemlji – neto	24250		698,40
	Obveze prema dobavljačima u zemlji – porez i prerez	24251		201,60
	Obveze prema dobavljačima u zemlji – MIO i ZO	24252		175,00
	<i>Za obračun primljene osobne usluge</i>			

Stoga, pravni temelj sklopljena posla nije odredio račun razreda 4, nego to što je pružena osobna usluga.

Objašnjenje:

Svakako da je prijeporno treba li doprinos za zdravstveno osiguranje, čiji je obveznik obračunavanja i plaćanja isplattelj, uključiti u izvornu prirodnu vrstu rashoda odnosno obveze ili ne? Smatramo da je primjerenije da to bude dio izvorne vrste rashoda odnosno obveze stoga što ne postoje posebni računi kojima bi se bez prijepora mogli pridružiti te da se na taj način realnije priznaju poslovni odnosi nego da se svrstaju u neke ostale rashode odnosno obveze.

Smatramo da se usluge koje pružaju daci i studenti putem učeničkih i studentskih organizacija mogu iskazati i u okviru *odjeljka 4257* jer je riječ o osobnim uslugama za čije obavljanje između daka / studenta i poslodavca posreduje učenička odnosno studentska organizacija.

Ako je neprofitna organizacija sudionik sustava javne nabave prema **Zakonu o javnoj nabavi** (Nar. nov., br. 120/16. i 114/22.), prema Uputi za izradu i predaju financijskog izvještaja neprofitne organizacija za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2019.

¹³ O volonterima pogledajte prethodno objašnjenje uz skupinu 24.

¹⁴ O obilježjima održavanja pogledajte u prethodnom dijelu članka u okviru objašnjenja podskupine 24.

godine¹⁵, naknadu za uporabu servisa eRačuna i za naknadu za obavljene usluge informacijskog posredništva elektroničkih računa i pratećih isprava, bilježiti će na računu 4258, *Računalne usluge*.

43	Rashodi amortizacije	108
----	----------------------	-----

Naknadno vrednovanje dugotrajne nefinancijske imovine provodi se, u načelu, njezinim sustavnim otpisivanjem prema propisanim amortizacijskim stopama koje su sastavni dio *Pravilnika o neprofitnom računovodstvu*. No, dugotrajna imovina kojoj je pojedinačna nabavna vrijednost do 464,53 € (prijašnjih 3.500,00 kn) može se (ali ne mora) odmah otpisati pri njezinoj nabavi. U računovodstvenim politikama treba o sustavu otpisa takve imovine iznijeti stajalište.

Druga iznimka propisana je za dugotrajnu imovinu koja se koristi za određene namjene odnosno koja je nabavljena iz određenih izvora. Riječ je o onoj dugotrajnoj nefinancijskoj imovini koja se:

- koristi za gospodarsku djelatnost kod neprofitnih organizacija obveznika poreza na dobitak
- nabavlja iz donacija povezanih s izvršenjem ugovornih programa (projekata i aktivnosti)
- nabavlja iz donacija povezanih s nefinancijskom imovinom.

Taj ubrzani otpis NO mora prihvatiti jer je to mogućnost, a ne i obveza. Primjereno je da to bude dio računovodstvenih politika.

Upozorava se da se propisane stope otpisa ne mogu smanjiti.

Pregled 2. Stope amortizacije

Red. br.	Naziv sredstva ili skupine sredstva	Vijek trajanja	Godišnja stopa (%)
1	2	3	4
I	GRAĐEVINSKI OBJEKTI		
1.	stambeni i poslovni objekti		
	od betona, metala, kamena i opeke	80	1,25
	od drveta i ostalog materijala	20	5
2.	ceste, željeznice i slični građevinski objekti	25	4
3.	ostali građevinski objekti	20	5
II	POSTROJENJA I OPREMA		
1.	Uredska oprema i namještaj		
	računala i računalna oprema	4	25
	uredski namještaj	8	12,5
	ostala uredska oprema	5	20
2.	Komunikacijska oprema		
	komunikacijski uređaji	5	20
	pokretni komunikacijski uređaji	2	50
3.	Oprema za održavanje i zaštitu	5	20
4.	Medicinska i laboratorijska oprema	5	20

¹⁵ Dostupno na: Okružnica I-VI 2019.pdf (gov.hr). Pristupljeno: 13. studenoga 2023. godine.

Red. br.	Naziv sredstva ili skupine sredstva	Vijek trajanja	Godišnja stopa (%)
5.	Instrumenti, uređaji i strojevi	8	12,5
	precizni i optički instrumenti	5	20
	mjerni i kontrolni uređaji:		
	– mehanički	8	12,5
	– elektronički	5	20
6.	Sportska i glazbena oprema	5	20
7.	Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene	5	20
III	PRIJEVOZNA SREDSTVA		
1.	Prijevozna sredstva u cestovnom prometu	8	12,5
	osobni automobili i vozila hitne pomoći	5	20
2.	Prijevozna sredstva u željezničkom prometu	8	12,5
3.	Prijevozna sredstva u pomorskom i riječnom prometu	8	12,5
	brodovi veći od 1000 brt	20	5
4.	Prijevozna sredstva u zračnom prometu	10	10
IV	KNJIGE		
	Knjige u knjižnicama	5	20
V	VIŠEGODIŠNJI NASADI I OSNOVNO STADO	5	20
VI	NEMATERIJALNA PROIZVEDENA IMOVINA		
1.	Ulaganja u istraživanja rudnih bogatstva	10	10
2.	Ulaganja u računalne programe	4	25
3.	Ostala nematerijalna proizvedena imovina	4	25
VII	NEPROIZVEDENA NEMATERIJALNA IMOVINA		
	patenti, koncesije, licence, pravo korištenja tuđih sredstava, višegodišnji zakup i slično		prema trajanju iz ugovora

45	Donacije (AOP 121+125)	120
----	------------------------	-----

Ovo je rashodni račun donacija odnosno riječ je o danim donacijama. Na pitanje može li neprofitna organizacija dati dar nekoj drugoj pravnoj ili fizičkoj osobi, odgovor se pronalazi u aktima kojima je uređen rad te neprofitne organizacije. Ovom se prigodom upozorava da to treba biti i planirano u financijskom planu te da se mora promotriti dariva li se pravnoj ili fizičkoj osobi. Ako se dariva fizičkoj osobi, onda je, u načelu, riječ o njezinu primitku koji se smatra drugim dohotkom pa ga treba opteretiti javnim davanjima, a ako se dariva pravnoj osobi, samo ako je neprofitna organizacija obveznik plaćanja poreza na dobitak mora razmišljati smatra li se taj dar i poreznim rashodom.

Noviji odjeljci računa su oni koji se odnose da donacije koje su povezane s EU-ovim projektima pa ih se mora izdvojiti od ostalih donacija.

46	Ostali rashodi (AOP 129+134)	128
----	------------------------------	-----

Na odjeljku računa 4621 – Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otudene i rashodovane dugotrajne imovine iskazuje se sadašnja vrijednost imovine kada se ona rashoduje ili prodaju.

RRiF-ovi savjetnici odgovaraju na pitanja od 8 do 13 sati

01/46 99 111

Rashodovanjem imovine ona se ne isknižava. Ona se isknižava tek kada se otudi. Do tada se na temelju odluke o rashodu otpisana vrijednost uravnotežuje s nabavnom ili procijenjenom vrijednosti, ovisno o tome prema kojoj je vrijednosti ta imovine izvorno iskazana.

Primjer 22.

Neprofitna organizacija ima namještaj koji se nalazi u dugotrajnoj imovini, koji više nije prikladan za njezine potrebe. S obzirom na to da se više njime neće koristiti, rashodovala ga je, ali se još uvijek nalazi u njezinim prostorijama.

Nabavna vrijednost namještaja je 500,00 €, a ispravak vrijednosti 100,00 €.

Nakon nekog vremena taj je namještaj darovan drugoj udruzi koja ga može upotrijebiti.

Knjiženje 22. Rashodovana i otuđena dugotrajna nefinancijska imovina

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Uredski namještaj	0221	500,00	
	Ispravak vrijednosti opreme	0291		100,00
	Višak prihoda	5221		400,00
<i>Za stanje</i>				
2.	Neotpisana vrijednost i drugi rashodi rashodovane imovine	4621	400,00	
	Ispravak vrijednosti opreme	0291		400,00
	<i>Za rashod imovine</i>			
3.	Ispravak vrijednosti opreme	0291	500,00	
	Uredski namještaj	0221		500,00
	<i>Za otuđenje na temelju darivanja drugoj NO</i>			

47	Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija (AOP 140 do 143)	139
----	---	-----

Ovo je usporedna skupina računa nasuprot skupini 37 – **Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija**. S obzirom na navedeno, ti su računi, u biti, eliminacijski računi uspješnosti ako bi se pristupilo konsolidaciji prihoda i rashoda na razini cijele te međusobno povezane skupine NO.

I ovdje se mogu susresti računi koji se odnose na prijenose sredstava iz EU-ovih fondova ako se ona prenose onim neprofitnim organizacijama koje su povezane (organizacijski i sl.) s tom neprofitnom organizacijom koja prenosi ta sredstva (*računi 4713 i/ili 4714*).

Brojevi AOP oznaka u nastavku odnose se na Izveštaj o prihodima i rashodima iz Obrascu BIL-NPF.

5	Vlastiti izvori (AOP 196+199-200)	195
---	--	-----

Jedan dio vlastitih izvora (*podskupina 511*) u okviru čini knjigovodstvena vrijednost dugotrajne nefinancijske imovine za koju je pri nabavi bio priznat rashod njezine nabave u cijelosti. Naime, s obzirom na to da se pri nabavi te dugotrajne nefinancijske imovine u trenutku nabave morao zadužiti račun rashoda, morao se odobriti račun izvora vlasništva. Riječ je o toj vrsti imovine koja se, u načelu, nabavljala zaključno s 2007. godinom.

Ta se imovina otpisivala, i otpisuje se sve dok postoji njezina sadašnja vrijednost, tako da se tereti račun izvora vlasništva i odobrava korektivni račun (račun ispravka vrijednosti) imovine koja je bila nabavljena.

Kao dio te podskupine je i dio koji se slobodno formirao. On se tijekom prošloga računovodstvenog sustava formirao na različite načine i u različitim okolnostima. Ponekad se formirao prenošenjem viška prihoda (bivšeg salda fonda) koji je utvrđen za izvještajnu godinu, a ponekad trajnim ulaganjima osoba izvan neprofitne organizacije.

Utvrđivanje rezultata poslovanja koji se iskazuje na računu podskupine 52 – **Rezultat poslovanja** odvija se u nekoliko koraka. Obračunski računi su 3911 – *Raspored prihoda*, 4911 – *Raspored rashoda* i 5211 – *Obračun prihoda i rashoda*.

U nastavku se daje prikaz utvrđivanja rezultata djelovanja neprofitne organizacije. Pri tome su bez knjižnih oznaka upisani pretpostavljeni pojedinačni promet na nekim odjeljcima knjigovodstvenih računa (konta).

Primjer 23.

Neprofitna je organizacija na temelju podataka na računima prihoda i računima rashod utvrdila višak prihoda poslovanja za 2023. godinu.

Knjiženje 23. Utvrđivanje viška prihoda poslovanja

3111 - Prodaja robe		4111 - Plaće	
(1)	100,00	40,00	Σ 250,00
		60,00	250,00 (2)
		100,00	Σ
3211 - Članarine		4211 - Sl. putovanja	
(1)	200,00	Σ 400,00	400,00 (2)
		Σ	
3551 - Donacije		4254 - Komunalne usluge	
(1)	500,00	Σ 620,00	620,00 (2)
		Σ	
3911 - Raspored prihoda		4293 - Članarine	
(3a)	800,00	800,00 (1)	Σ 180,00
			180,00 (2)
		4911 - Raspored rashoda	
		(2) 1.450,00	1.450,00 (3b)
		5211 - Obračun prihoda i rashoda	
		(3b) 1.450,00	800,00 (3a)
			650,00 (4)

Knjižne oznake:

(1) Za raspored prihoda.

(2) Za raspored rashoda.

(3a) Za obračun prihoda.

(3b) Za obračun rashoda.

(4) Za višak/manjak prihoda.

Kada se utvrdi višak prihoda (*račun 5221*), njegova sudbina ovisi o osnivačkim aktima neprofitne organizacije. U načelu, taj se višak ne može dijeliti osnivačima. On može, ali ne mora, postati imovinom osnivača tek kada se likvidira neprofitna organizacija. Ovom prigodom napominjemo da ta zarada ne može pripasti članovima udruge.

Ako je u aktima odnosno zakonima na temelju kojih su osnovane neprofitne organizacije određeno da se višak prihoda ne iskoristi za poslovanje, nego za dugoročnije ciljeve, moglo bi ga se prevesti i u

vlastite izvore. Smatramo da bi to bilo prihvatljivo samo u okolnostima kada tako dopuštaju zakoni na temelju kojih je osnovana neprofitna organizacija i ako je tako predvidjela u svojim temeljnim aktima.

Većina neprofitnih organizacija koristi se viškom prihoda za redovito poslovanje. Ako se njime koristi za redovito poslovanje, ne smije ga ponovno prevesti u prihode novoga izvještajnog razdoblja.

Neprofitna bi organizacija mogla iskazati prihod u svoti viška prihoda ili dijela viška prihoda u novom izvještajnom razdoblju kada bi viškom prihoda mogao raspolagati netko izvan neprofitne organizacije i kada bi on prenamijenio višak prihoda tako da umjesto da se višak isplati njemu, on ostane na raspolaganju neprofitnoj organizaciji.

Neprofitne organizacije često žele zaduživanjem računa viška prihoda i odobravanjem računa prihoda izvještajnog razdoblja popraviti rezultat poslovanja izvještajnog razdoblja. Htijenje za poboljšanjem rezultata poslovanja ne može biti razlogom prevođenja viška prihoda u prihode novoga izvještajnog razdoblja.

S obzirom na to da neprofitne organizacije često žele rezervirati višak ili dio viška prihoda za neke namjene, upitno je mogu li to učiniti putem knjigovodstvenih računa.

Prema računovodstvenim pravilima ne postoji mogućnost rezerviranja viška prihoda iskazivanjem rashoda odnosno na temelju tih rashoda smanjenjem viška prihoda. Dakle, rezerviranje se ne može provesti putem računa razreda 4.

Ne postoje posebni knjigovodstveni računi na kojima bi se iskazale rezervacije u okviru razreda 5. No, smatramo da ne postoji zapreka da se otvore analitički računi *odjeljka 5221* na kojima bi se vidio dio viška koji se smije potrošiti samo za određene namjene.

Ako organizacija ostvari manjak poslovanja (*račun 5222*), akti organizacije trebali bi odrediti kada ga treba pokriti i kako ga pokriti. Oni se mogu pokriti iz vlastitih izvora, viška prethodnih razdoblja, osobnih sredstava članova / osnivača i dr.

Odluke o višku / manjku za tekuću izvještajnu godinu donose u godini / godinama koje slijede nakon nje te se tek u tim godinama može iskazati pokriće tog manjka. Dakle, manjak za 2023. godinu mora se njime i iskazati, a može se pokriti tek od 2024. godine pa nadalje.

Nedvojbeno je da manjak prihoda može biti veći od viška prihoda odnosno od vlastitih izvora, odnosno da stanje razreda može biti dugovno.

Računovodstveni propisi ne objašnjavaju neki poseban način knjiženja u tim okolnostima.

4. ZAKLJUČAK

Neprofitne organizacije mogu voditi dvostavno i jednostavno knjigovodstvo. Za 2023. godinu za koju se sastavljaju financijski izvještaji ono je zadano, odnosno određeno početkom te godine.

Za one neprofitne organizacije koje vode dvostavno knjigovodstvo poslovni odnosi se razvrstavaju na račune glavne knjige i krajem godine se provjeravaju kako bi financijski izvještaji u sustavu neprofitnog računovodstva bili pouzdani.

Provjerava se mjerenje stavaka koje su bilježene na tim računima.

U članku se, uz objašnjenje temeljnih pravila mjerenja i priznavanja odabranih stavaka financijskih izvještaja koje sastavljaju neprofitne organizacije koje primjenjuju dvostavno knjigovodstvo, posebno upozorilo na neke posebitosti bilježenja poslovnih odnosa.



Jasna VUK, mag. oec. i ovl. rač.

UDK 657.3

Popis imovine i obveza kod neprofitnih organizacija

Jedan od preduvjeta za sastavljanje financijskih izvještaja neprofitnih organizacija je usklada knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem. Zbog toga se provodi godišnji popis imovine i obveza te se knjiže možebitno utvrđene popisne razlike. Obveza provedbe godišnjeg popisa imovine i obveza (inventura) odnosi se na sve neprofitne organizacije neovisno o načinu vođenja poslovnih knjiga. Godišnji popis imovine i obveza ima i svrhu detektiranja imovine koja više ne služi svojoj svrsi i obveza koje više ne postoje. U članku ukratko objašnjavamo kako provesti godišnji popis imovine i obveza te kako evidentirati utvrđene popisne razlike.

1. CILJ, SVRHA I PREDMET POPISA IMOVINE I OBVEZA

Cilj provedbe godišnjeg popisa je uskladiti stanje u poslovnim knjigama sa stvarnim stanjem imovine i obveza na zadnji dan poslovne godine. Obveza provedbe godišnjeg popisa imovine i obveza za sve neprofitne organizacije proizlazi iz čl. 19. st. 2. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 121/14. i 114/22., dalje: Zakon). Iznimno, popis knjiga i knjižnične građe ne mora se provoditi svake godine, nego svake treće godine.

Popis imovine i obveza, prema našem mišljenju, obvezno provode sve neprofitne organizacije neovisno o tome kakve knjigovodstvo vode – jednostavno ili dvojno knjigovodstvo. Razlika je samo o tome s kojim se knjigama uspoređuje stvarno stanje utvrđeno popisom.

Zakon obvezuje neprofitne organizacije na provedbu popisa imovine i obveza na početku poslovanja, kod pokretanja postupka likvidacije, u slučaju statusnih promjena i kod otvaranja stečajnog postupka.

Prilikom obavljanja prvog popisa, na početku poslovanja, neprofitna organizacija treba popisati imovinu i obveze te njihove pojedinačne vrijednosti iskazati u naturalnim (količina) i vrijednosnim (novčanim) pokazateljima. Svrha provedbe godišnjeg popisa imovine i obveza je usklađenje stanja u poslovnim knjigama (knjigovodstvenog stanja) sa stvarnim stanjem, a sve u cilju sastavljanja financijskih izvještaja koji moraju pružiti objektivnu i realnu sliku financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije.

S obzirom na to da se bilanca sastavlja na zadnji dan poslovne godine (31. prosinca), s tim je datumom potrebno napraviti i popis imovine i obveza te knjiženje nastalih popisnih razlika. Međutim, popis se fizički se, u načelu, ne obavlja na taj datum već prije ili poslije, ali se utvrđeno stanje svodi na taj datum. Svodenje stanja na datum popisa ovisi o

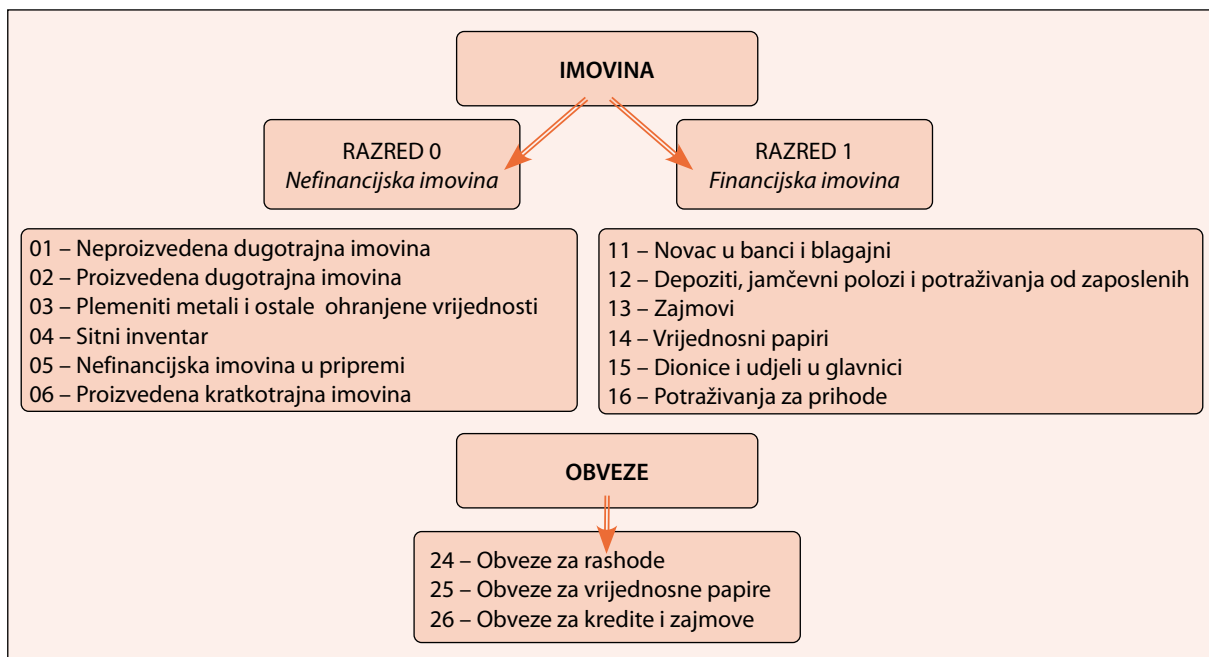
tome provodi li se popis prije ili poslije 31. prosinca. Ako se popis provodi prije 31. prosinca, stanje dobiveno na datum provođenja popisa treba uvećati za ulaze (npr. nabava imovine, primljene donacije i sl.) te umanjiti za izlaze (npr. isplate s računa, prodaja imovine i sl.). Nasuprot tomu, ako se popis provodi nakon 31. prosinca, popisanim stanju treba dodati izlaze, a oduzeti ulaze.

Neprovođenje popisa imovine i obveza predstavlja prekršaj prema čl. 45. st. 1. t. 15. Zakona za koji su propisane novčane kazne za neprofitnu organizaciju kao pravnu osobu te za njezina zakonskog zastupnika. Visina novčane kazne ovisi o tome kako knjigovodstvo vodi neprofitna organizacija.

Obveza neprofitne organizacije je popisati cjelokupnu imovinu i obveze neovisno o tome nalazi li se ta imovina u prostorima neprofitne organizacije (ili prostorima koje neprofitna organizacija koristi) ili kod njezinih članova te cjelokupne obveze. Stoga možemo zaključiti da je predmet popisa sve ono što neprofitna organizacija posjeduje (njezina imovina) i ono što je obvezna (njezine obveze).

Sljedeća shema prikazuje koju sve imovinu i obveze treba obuhvatiti popis.

Shema 1. Predmet obuhvata popisa imovine i obveza



Popis imovine i obveza treba obuhvatiti i razred 6 – *Izvanbilančni zapisi* ako neprofitna organizacija ima evidentiranu tuđu materijalnu imovinu ili vrijednosne papire te s njima povezane obveze. Popisom se treba obuhvatiti sva imovina neovisno o tome ima li knjigovodstvenu vrijednost ili ne, jer je svrha provedbe popisa utvrditi postojanje same imovine odnosno obveza. Popisom treba obuhvatiti i imovinu koja se u trenutku popisa ne nalazi kod neprofitne organizacije odnosno kada je riječ o imovini danoj u zakup ili na korištenje drugima (npr. članovima udruge).

2. POSTUPAK PROVEDBE POPISA IMOVINE I OBVEZA

Popis provode popisna povjerenstva. Način provedbe popisa neprofitna organizacija uređuje statutom ili drugim svojim najvišim aktom, a u skladu s odredbama Zakona.

2.1. OSNIVANJE POPISNIH POVJERENSTAVA

Osnivanje popisnog ili popisnih povjerenstava te organizacija samog popisa u djelokrugu je rada zakonskog zastupnika neprofitne organizacije. Naime, u skladu s čl. 20. st. 2. Zakona, **zakonski zastupnik neprofitne organizacije određuje datum popisa, rokove obavljanja popisa i dostavljanja izvještaja s**

priloženim popisnim listama. Za provođenje popisa može se imenovati jedno ili više povjerenstava ovisno o tome koliko neprofitna organizacija ima imovine i raspoloživih osoba koji će tu imovinu popisivati.

U odredbama Zakona nije posebno navedeno tko može biti član popisnog povjerenstva te koliko članova popisno povjerenstvo treba imati te stoga neprofitna organizacija sama uređuje osnivanje popisnih povjerenstava, njihov sastav i djelovanje. Članovi povjerenstva mogu biti osobe koje su zaposlenici neprofitne organizacije, ali i vanjski suradnici što je mnogo češće. U praksi se najčešće osnivaju povjerenstva koja imaju najviše tri člana (predsjednika povjerenstva i dva člana). Međutim, popisno povjerenstvo može biti i samo jedna osoba ako to okolnosti nalažu. U tim je okolnostima stupanj vjerodostojnosti popisa nizak.

Kako bi rezultati provedenog popisa bili objektivni i nepristrani, u povjerenstvu se ne bi trebala nalaziti osoba koja je izravno odgovorna za imovinu koja se popisuje. No kod nekih neprofitnih organizacija to najčešće nije moguće provesti jer nema dovoljno osoba koje bi obavile popis, a da ujedno nisu i odgovorne za imovinu koju popisuju. Naime, u praksi često u neprofitnoj organizaciji nema osoba koje imaju sklopljen ugovor o radu s neprofitnom organizacijom pa se postavlja pitanje tko će popisati imovinu i obveze. Smatramo da nema zapreke da se to da u zadatak osobi koja i nema poveznicu s neprofitnom organizacijom. Naknada joj se, ako je ona ugovorena, isplaćuje na temelju sklopljena ugovora o djelu.

Zakonski zastupnik donosi odluku o provedbi godišnjeg popisa imovine i obveza te imenovanju popisnog (popisnih) povjerenstava. U nastavku prikazujemo primjer prethodno navedene odluke.

Primjer odluke o godišnjem popisu imovine i obveza i osnivanju popisnog povjerenstva:

Udruga Loptica
Vlaška 205
Zagreb

U skladu s čl. 20. st. 1. Zakona o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 121/14. i 114/22.) i čl. 12. Statuta Udruge Loptica (dalje: Udruga) donosim

Odluku o godišnjem popisu imovine i obveza te osnivanju popisnog povjerenstva

- Sa stanjem 31. prosinca 2023. godine treba obaviti sveobuhvatni popis imovine i obveza Udruge odnosno:
 - nefinancijsku imovinu (razred 0)
 - financijsku imovinu (razred 1) i
 - obveze (razred 2).
- Voditelj računovodstva Darko Darkić organizira i rukovodi popisom.
- Popis će obaviti Povjerenstvo za popis u sastavu: Petra Perić – predsjednica povjerenstva, Josip Josić – član i Luka Lukić – član.
- Popisno povjerenstvo treba obaviti popis u razdoblju od 27. prosinca 2023. godine do 3. siječnja 2024. godine.
- Popis će se obaviti u prostorijama Udruge, a način provedbe popisa odredit će organizator popi-

sa te će upute o tome dostaviti popisnom povjerenstvu najkasnije do 22. prosinca 2023. godine.

- Izveštaj o obavljenom popisu s prijedlozima vezanim uz popisne razlike te popisne liste predsjednica povjerenstva treba zakonskom zastupniku dostaviti najkasnije do 5. siječnja 2024. godine.

U Zagrebu 1. prosinca 2023. godine

Predsjednica Udruge Loptica
Dina Dinić

Kako bi se popis mogao obaviti na odgovarajući način propisan Zakonom, odluku o provedbi popisa, zajedno sa svim materijalima koji su potrebni za njegovu provedbu, treba dostaviti svim osobama koje sudjeluju u popisivanju.

2.2. PROVEDBA POPISA IMOVINE I OBVEZA

Preduvjet za provedbu kvalitetnog popisa imovine i obveza su proknjiženi svi poslovni događaji u poslovnim knjigama na temelju vjerodostojne dokumentacije te provedena kontrola ispravnosti knjiženja. Ako poslovne knjige nisu provjerene odnosno ako nisu provedeni svi poslovni događaji, nema svrhe provoditi popis imovine i obveza i stvarno stanje usklađivati sa stanjem u knjigama koje nije točno. U cilju provedbe kvalitetnog popisa imovine i obveza uputno je da neprofitna organizacija slijedi faze prikazane na sljedećoj slici.

Slika 1. Faze provedbe popisa imovine i obveza

1.	– donošenje odluke o osnivanju popisnog (popisnih povjerenstava)
2.	– popisivanje imovine i obveza
3.	– unos podataka o stvarnom stanju imovine i obveza u popisne liste
4.	– unos podataka o knjigovodstvenom stanju u popisne liste
5.	– utvrđivanje popisnih razlika (manjak ili višak)
6.	– sastavljanje Izveštaja o obavljenom godišnjem popisu
7.	– dostavljanje Izveštaja o obavljenom godišnjem popisu zakonskom zastupniku neprofitne organizacije
8.	– donošenje odluke o popisnim razlikama: <ul style="list-style-type: none"> • nadoknađivanje utvrđenih popisnih manjkova • otpis nenaplativnih i zastarjelih potraživanja • rashodovanje uništene, zastarjele ili neupotrebljive imovine
9.	– knjiženje popisnih razlika

Kako će se provoditi popis, ovisi o vrsti imovine i obveza koja se popisuje. **Popis nefinancijske imovine** (npr. nekretnine, oprema i sl.) provodi se brojanjem i mjerenjem. **Nematerijalna imovina** (npr. patenti, koncesije, licencije i sl.) koja se po svojim karakteristikama javlja u obliku prava i nema

materijalni oblik, ne može se popisati brojanjem jer je to imovina koja je sadržana u ugovorima i drugoj dokumentaciji. Kod te imovine popis se obavlja prema knjigovodstvenom stanju, a cilj je utvrditi opravdanost iskazivanja ove imovine. Također se tijekom popisa provjerava hoće li evidentirana imovina u budućnosti donositi koristi ili ne, odnosno postoje li još uvijek uvjeti za korištenje (npr. je li možda istekao rok za korištenje licencije za računovodstveni program). Ako se objektivno može odrediti da neko evidentirano pravo neće donositi koristi u budućnosti, predlaže se njegovo rashodovanje.

Popis financijske imovine i obveza također se provodi prema knjigovodstvenom stanju. Zadatak povjerenstva je utvrditi postoji li i dalje pravna osnova za evidentiranje obveza, jesu li obveze možda već ispunjene (npr. prijeloži ili plaćanja), a da ono nije evidentirano. Popis obveza provodi se tako da se izvrši usklađenje s dobavljačima i ostalim vjericima prema kojima postoji obveza potvrđivanjem izvoda otvorenih stavki. Ako se tijekom usklađenja s dobavljačima ustanovi da postoji obveza koja nije evidentirana zbog nedostatka vjerodostojne dokumentacije, potrebno ju je pribaviti kako bi se obveza mogla evidentirati.

Popis potraživanja započinje, u načelu, slanjem izvoda otvorenih stavki (IOS-a) kupcima, poglavito značajnima po prometu. Iako takav način popisa nije posebno propisan Zakonom, to je najpouzdaniji način popisa potraživanja odnosno utvrđivanje stvarnog stanja potraživanja. Preporučuje se da neprofitna organizacija sastavi izvod otvorenih stavki i dostavi ga svojim kupcima. Na izvodu otvorenih stavki od kupca zahtijeva se potvrda suglasnosti otvorenih stavki ili ako on nije suglasan s iskazanim stanjem, podatak o osporavanju iskazanog.

Primjer 1. Izvod otvorenih stavki

Udruga Loptica Vlaška 205 10 000 Zagreb OIB: 55667788991	Udruga Naš kvart Lopatinečka 23 10 000 Zagreb OIB: 44226677883
--	--

Predmet: Izvod otvorenih stavki

Pregledom naših analitičkih evidencija utvrdi smo da na dan 27. prosinca 2023. godine imate dug prema nama u vrijednosti 550,00 € prema sljedećim stavkama:

Broj računa	Datum računa	Datum dospijeca	Svota duga u €
13/2023.	30. 4. 2023.	30. 5. 2023.	250,00
15/2023.	30. 6. 2023.	30. 7. 2023.	300,00
Ukupno:			550,00

Pregled izradio:
Darko Darkić

1. Potvrđujemo suglasnost otvorenih stavki.
2. Osporavamo stavke u cijelosti.
3. Osporavamo stavke _____.

Potpis odgovorne osobe:

Molimo da Izvod otvorenih stavki potpišete uz zaokruživanje odgovarajuće oznake te da ga vratite na našu adresu u roku od 8 dana. U protivnom ćemo smatrati da ste suglasni s otvorenim stavkama.

Nakon prikupljenih podataka od kupaca, sastavlja se popis potraživanja u kojemu bi se potraživanja mogla prikazati prema dospijecu te se može navesti prijedlog daljnjeg postupanja ako su ona već dospjela (utuženje ili otpis) koji mora biti u skladu s usvojenim procedurama. Prilikom donošenja odluke o otpisu potraživanja treba razmotriti i porezni položaj otpisa. Ako se otpisuje potraživanje od fizičke osobe, riječ je o dohotku koji je potrebno oporezivati na odgovarajući način. Nefitne organizacije obveznice poreza na dobitak, trebaju također razmotriti porezni položaj otpisanog potraživanja od kupaca pravnih osoba ili obrtnika – je li riječ o porezno priznatom ili nepriznatom trošku. Otpis treba biti i u skladu s dopustivim rasponima raspolaganja imovinom zakonskog zastupnika kao što je propisano internim aktom neprofitne organizacije.

Popis proizvedene kratkotrajne imovine (npr. zalihe) provodi se brojanjem, vaganjem ili mjerenjem. Prilikom popisa zaliha popisno povjerenstvo treba obratiti pozornost i na njihovo stanje odnosno je li možda za neke zalihe istekao rok trajanja ili su izgubile na svojoj kvaliteti zbog djelovanja vanjskih čimbenika. Ako se utvrde zalihe koje nisu više upotrijebive, treba donijeti odluku o njihovu otpisu, ali i predložiti kako se način one mogu unovčiti (npr. prodati) ili zbrinuti na odgovarajući način.

Ako neprofitna organizacija vodi blagajničko poslovanje, potrebno je popisati gotov novac u blagajni brojanjem novčanica. Za utvrđeni manjak novca u blagajni potrebno je utvrditi tko je odgovoran. Zatečeni novac treba nakon brojanja provjeriti na način da se utvrdi postoje li možda oštećene novčanice. Oštećene novčanice potrebno je odnijeti u banku i zamijeniti za neoštećene. Popis novca na računu u banci provodi se utvrđivanjem stanja novca na tim računima sa stanjem 31. prosinca prema izvodu s tih računa. Ako se na izvodu računa pojavljuje negativni saldo, znači da neprofitna organizacija koristi dopušteni minus u okviru ugovora o kreditu s bankom te treba provesti knjiženje obveze po kreditu. U tom je slučaju stanje novca na računu nula, a vrijednost kredita povećava obveze.

2.3. POPISNE LISTE

Ključna isprava prilikom provedbe popisa imovine i obveza je popisna lista. **Popisne liste jesu knjigovodstvene isprave čiju vjerodostojnost potpisima potvrđuju članovi povjerenstva za popis** (čl. 20. st. 3. Zakona). Sadržaj popisne liste nije posebno Zakonom propisan, ali je navedeno da se podatci o popisu unose u popisne liste u naturalnim, odnosno novčanim izrazima. S obzirom na to da je cilj popisa utvrditi stvarno stanje te knjigovodstveno stanje usporediti s njim, u praksi popisna lista kojom se popisuje imovina najčešće ima sljedeće podatke:

- podatke o neprofitnoj organizaciji koja provodi popis
- podatke o popisnom povjerenstvu

JESTE LI SE PRETPLATILI NA RRIF ZA 2024. GODINU?

- podatke o stvarnom stanju imovine
- podatke o knjigovodstvenom stanju imovine
- podatke o popisnim razlikama (višak ili manjak)
- napomenu o stanju imovine
- podatke o mjestu i datumu provedbe popisa
- potpise članova povjerenstva za popis i
- potpis osobe odgovorne za imovinu koja se popisuje.

Međutim, ne može se sva imovina i obveze „uvrstiti“ u popisne liste koje sadržavaju prethodno navedene podatke. Stoga se za pojedine vrste imovine i obveza koriste popisne liste drukčijeg sadržaja. Tako se, primjerice, kod popisa stanja novca na računima u popisnu listu unose podatci kako prikazuje sljedeći primjer.

Primjer popisne liste za popis stanja novca na računima:

Udruga Loptica				
Stanje novca na transakcijskim računima udruge na 31. prosinca 2023. godine				
Broj računa (IBAN)	Banka	Broj zadnjeg izvoda	Stanje novca po izvodu u €	Stanje novca u poslovnim knjigama u €
HR2823600551100124532	ZB d.d.	12	3.540,18	3.540,18
HR4528500441100182338	JV d.d.	253	2.320,00	2.320,00
Ukupno			5.860,18	5.860,18
Popisno povjerenstvo: 1. Petra Perić – predsjednica 2. Josip Josić – član 3. Luka Lukić – član U Zagrebu 3. siječnja 2024. godine				

Kod popisa novca u blagajnama u popisnu listu unosi se novac koji je zatečen i prebrojen u blagajni te se knjigovodstveno stanje s time uspoređuje.

U nastavku donosimo primjer popisne liste za popis nefinancijske imovine.

Primjer popisne liste za popis nefinancijske imovine:

Udruga Loptica Popis započet: 29. 12. 2023. Popis završen: 29. 12. 2023.		POPISNA LISTA nefinancijske imovine broj 1					Popisno povjerenstvo: 4. Petra Perić – predsjednica povjerenstva 5. Josip Josić – član 6. Luka Lukić – član				
Red. br.	Inv. br.	Naziv imovine	Nabavna vrijednost	Ispravak vrijednosti	STVARNO STANJE količina	STANJE PO KNJIGAMA količina	RAZLIKA				Napomene
							VIŠAK		MANJAK		
							kol.	svota	kol.	svota	
1.	5	Projektor XYZ	700,00	350,00	2 kom	1 kom	1	350,00	0	0,00	
2.	7	Stolica uredska	300,00	300,00	5 kom	5 kom	0	0,00	0	0,00	
3.	8	Stol (pisaći)	250,00	200,00	0 kom	1 kom	0	0,00	1	250,00	
4.	9	Ormar (željezni)	600,00	600,00	1 kom	1 kom	0	0,00	0	0,00	
5.	10	Telefon	500,00	300,00	2 kom	1 kom	1	100,00	0	0,00	
6.	11	Klima uređaj	800,00	0,00	1 kom	1 kom	0	0,00	0	0,00	
7.	12	Ormar za spise	400,00	0,00	1 kom	1 kom	0	0,00	0	0,00	
UKUPNO			3.550,00	1.750,00	12 kom	11 kom	2	450,00	2	250,00	
Završeno rednim brojem 7. Potpis odgovorne osobe: Darko Darkić											
Potpis članova popisnog povjerenstva: 1. Petra Perić 2. Josip Josić 3. Luka Lukić											
U Zagrebu 29. prosinca 2023. godine											

2.4. SASTAVLJANJE IZVJEŠTAJA O PROVEDENOM POPISU

Izvještaj o obavljenom popisu imovine i obveza sastavlja se na temelju popisnih lista i zapažanja članova povjerenstava te se on predaje zakonskom zastupniku neprofitne organizacije. Uz izvještaj o obavljenom popisu zakonskom zastupniku neprofitne organizacije dostavljaju se i popisne liste. Sadržaj izvještaja o obavljenom popisu imovine i obveza nije posebno Zakonom propisan, no u praksi najčešće sadržava sljedeće elemente:

- podatke o utvrđenim popisnim razlikama (manjkovi i viškovi)
- mišljenje o razlogu nastanka popisnih razlika (osobito manjkova)
- mišljenje o utvrđenim obvezama koje su zastarjele (prijedlog za otpis obveza)

- mišljenje o utvrđenim potraživanjima koja su dospjela, a nisu naplaćena (prijedlog za postupanja)
- prijedlozi za povećanje učinkovitosti upravljanja imovinom i obvezama.

Uz prethodno navedeno, popisno povjerenstvo može u izvještaju o obavljenom popisu dati i druga objašnjenja i upute kako bi zakonskom zastupniku neprofitne organizacije pružili što više podataka koji će poslužiti kao podloga za donošenje odluka o popisnim razlikama.

**Čitajte najnovije
financijske vijesti i stajališta
MF na RRiF-ovim
mrežnim stranicama**

Primjer izvještaja o obavljenom popisu imovine i obveza:**IZVJEŠTAJ O OBAVLJENOM POPISU**

Predsjednici Udruge Loptica

Povjerenstvo osnovano Odlukom o godišnjem popisu i osnivanju povjerenstva za popis od 1. prosinca 2023. godine u sastavu:

Petra Perić – predsjednica povjerenstva

Josip Josić – član

Luka Lukić – član

obavilo je popis nefinancijske i financijske imovine u razdoblju od 27. prosinca 2023. godine do 3. siječnja 2024. godine, a sa stanjem na 31. prosinca 2023. godine.

1. Povjerenstvo je obavilo popis u punom sastavu uz nazočnost osoba koje su odgovorne za upravljanje imovinom.
2. Imovina kojom raspolaže Udruga je označena inventarskim brojevima.
3. Povjerenstvo nije utvrdilo nepravilnosti u radu osoba odgovornih za pojedini oblik imovine.

Popisom je utvrđen:

– višak – jednog projektora XYZ koji je korišten, pretpostavlja se da je dobiven u okviru donacije koja nije evidentirana. Procijenjena vrijednost je 350,00 €. Također je utvrđen višak jednog telefona, korištenog, čija je procijenjena vrijednost 100,00 €.

– manjak pisaćeg stola (inventarski broj 8, nabavna vrijednost 250,00 €, amortiziran u vrijednosti 200,00 €). Procijenjena vrijednost je 100,00 €.

Prijedlog povjerenstva za knjiženje: Višak treba evidentirati prema procijenjenoj vrijednosti. Za utvrđeni manjak nije utvrđena odgovornost osobe te se predlaže evidentiranje manjka na teret udruge.

Napomene i prijedlozi povjerenstva:

- potraživanja od bivših članova udruge za članarine su nenaplativa te ih treba otpisati
- obveza prema dobavljaču Pergola d.o.o. je zastarjela te ju treba otpisati
- stanje na transakcijskom računu u banci JV d.d. treba proknjižiti kao obvezu za primljen kratkoročni kredit.

U Zagrebu 4. siječnja 2024. godine

Potpis članova povjerenstva:

Petra Perić – predsjednica povjerenstva

Josip Josić – član

Luka Lukić – član

Ako je u provedbi popisa sudjelovalo više imenovanih povjerenstava, svako povjerenstvo sastavlja svoj izvještaj i dostavlja ga zakonskom zastupniku udruge.

3. POPISNE RAZLIKE

Kao rezultat provedenog popisa pojavljuju se popisne razlike koje mogu biti višak ili manjak imovine. Višak nastaje kada je stvarno stanje imovine veće od stanja u poslovnim knjigama. Ako je stvarno

stanje imovine manje u odnosu na stanje u knjigama, nastaje manjak imovine. **Zakonski zastupnik neprofitne organizacije**, u skladu s čl. 21. Zakona i ovlastima koje proizlaze iz statuta ili drugih najviših općih akata neprofitne organizacije, na temelju izvještaja popisnog povjerenstva i priloženih popisnih lista **odlučuje o:**

- nadoknađivanju utvrđenih manjkova
- priznavanju i evidentiranju utvrđenih viškova
- otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza
- rashodovanju imovine
- mjerama protiv osoba odgovornih za manjkove, oštećenja, neusklađenost knjigovodstvenog i stvarnog stanja, zastaru i nenaplativost potraživanja i slično.

Odluku o popisnim razlikama i prijedlogu njihova knjiženja, zakonski zastupnik neprofitne organizacije dostavlja u računovodstvo koje provodi knjiženje poslovnih događaja. Sve utvrđene popisne razlike i odluke o načinu njihova nadoknađivanja trebaju se proknjižiti u računovodstvo s datumom 31. prosinca.

3.1. MANJAK IMOVINE

Razlozi nastanka manjka mogu biti: ljudski faktor (npr. otuđenje, nesavjesno upravljanje imovinom), prirodne karakteristike imovine (kalo, rastep, rasip, kvar i lom) ili viša sila (krađa, poplava i sl.). Kada se utvrdi manjak, treba ustanoviti koji je razlog njegova nastanka te kako će se evidentirati. Potrebno je razlikovati manjak koji se evidentira na teret neprofitne organizacije, manjak na teret radnika (osobe koja upravlja pojedinim oblikom imovine) i manjak na teret odgovorne osobe.

Manjak za koji se ne može utvrditi odgovorna osoba knjiži se **na teret neprofitne organizacije**. Način knjiženja takva manjka ovisi o tome ima li imovina koja nedostaje knjigovodstvenu vrijednost ili ne. Ako je riječ o manjku dugotrajne nefinancijske imovine koja ima knjigovodstvenu vrijednost, tada se ta vrijednost knjiži na teret računa 4624 – *Ostali nespomenuti rashodi*. Kod manjka dugotrajne nefinancijske imovine koja nema knjigovodstvenu vrijednost, jer je u cijelosti amortizirana, provodi se njezino isknižavanje iz evidencije. Preporučuje se da se utvrde okolnosti u kojima će se manjak imovine moći proglasiti „objektivnim“ manjkom, odnosno teretiti neprofitna organizacija.

Ako je utvrđen **manjak na teret odgovorne osobe**, nastaje potraživanje od nje te se na procijenjenu vrijednost manjka treba ispostaviti račun s datumom 31. prosinca. Tada to se više ne može smatrati manjkom jer je naknadno objektiviziran primatelj te isporuke. Neprofitna organizacija može donijeti odluku da neće tražiti od odgovorne osobe plaćanje, već će se svota manjka (smatra se neto-svotom) podići na bruto i obračunati kao plaću (ako je riječ o osobi koja je zaposlena u neprofitnoj organizaciji) odnosno kao drugi dohodak (ako je riječ o osobi koja nije zaposlenik neprofitne organizacije – vanjski suradnik). Ako odgovorna osoba zna tko je „kriv“ za manjak, ali tu osobu ne tereti, svota manjka u bruto svoti smatra se plaćom u naravi odgovorne osobe.

Primjer 2. Knjiženje manjka utvrđenog popisom

Druga Prijevoz za sve provela je popis imovine i obveza. Utvrđen je manjak računala nabavne vrijednosti 900,00 €, ispravka vrijednosti 700,00 €. Za nastali manjak nije utvrđena odgovornost neke osobe te se donosi odluka o isknjižavanju imovine na teret udruge. Utvrđen je i manjak rashladnog uređaja vrijednosti 200,00 € koji je otpisan u cijelosti (sitan inventar) za koji se također ne tereti ni jedna osoba. Utvrđen je manjak ormara (nabavna vrijednost 1.100,00 €, ispravak vrijednosti 600,00 €, procijenjena vrijednost 600,00 €) na teret radnika. Radniku se izdaje račun za ormar na procijenjenu vrijednost. Radnik je prihvatio odgovornost te je dogovorena obročna otplata.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme Ostali nespomenuti rashodi Instrumenti, uređaji i strojevi <i>Za manjak opreme na teret udruge</i>	02911 46246 0225	700,00 200,00	900,00
2.	Ispravak vrijednosti sitnog inventara Sitni inventar u uporabi <i>Za isknjižavanje sitnog inventara</i>	04911 04211	200,00	200,00
3.	Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme Ostali nespomenuti rashodi Uredska oprema i namještaj <i>Za isknjiženje ormara (manjak nadoknađuje radnik)</i>	02911 46246 02210	600,00 500,00	1.100,00
4.	Potraživanja od kupaca Prihodi od prodaje dugotrajne imovine <i>Za račun radniku za manjak</i>	1611 36211	600,00	600,00

Procjenu vrijednosti imovine koja je utvrđena kao manjak na teret radnika može obaviti popisno povjerenstvo, oslanjajući se na raspoložive podatke o tržišnoj vrijednosti te imovine. S obzirom na to da neprofitna organizacija iz prethodnog primjena nije obveznik poreza na dodanu vrijednost, na vrijednost manjka za koji se tereti radnik nije obračunan PDV. Kod neprofitnih organizacija koje su obveznici PDV-a, na vrijednost manjka potrebno je obračunati PDV primjenom propisane stope te potraživati od radnika za ukupnu svotu. Radnik može dati pisani pristanak da se svota za koju ga se tereti nadoknadi na teret njegove neto-plaće.

3.2. VIŠAK IMOVINE

Višak imovine ne može nastati zbog njezinih prirodnih karakteristika, je za njegov nastanak odgovoran ljudski faktor – poslovni događaj nije proknjižen ili je proknjižen na pogrešan način, imovina nije evidentirana i sl. Nastankom viška evidentira se povećanje imovine i povećanje prihoda. Način knjiženja utvrđenog viška ovisi o tome o kojoj je imovini riječ. U načelu, vrijednost nastalog viška predstavlja prihod. Kod utvrđenog viška novca u blagajni priznaje se prihod na računu 36333 – *Viškovi*. Vrijednost viška procjenjuje popisno povjerenstvo na temelju raspoloživih podataka.

Primjer 3. Knjiženje viška utvrđenog popisom

Popisom imovine udruge Ženska snaga utvrđen je višak novca u blagajni u svoti od 3,00 € te višak jednog ormara procijenjene vrijednosti 350,00 €.

Knjiženje:

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Glavna blagajna Viškovi <i>Za višak novca u blagajni</i>	113100 36332	3,00	3,00
2.	Uredska oprema i namještaj (ormar) Višak <i>Za utvrđeni višak (ormar)</i>	02210 36332	350,00	350,00

Prije knjiženja viškova utvrđenih popisom potrebno je provjeriti nije li višak nastao zbog manjkave evidencije, odnosno treba provjeriti jesu li proknjiženi svi poslovni događaji jer je najčešći razlog nastanka viška imovina nepravodobno knjiženje poslovnih događaja. Naime, moguće je da je neprofitna organizacija primila donaciju, ali ju nije proknjižila na odgovarajući način. Stoga je iznimno važno proknjižiti sve poslovne događaje prije provedbe popisa.

4. POPISNE RAZLIKE KOD NEPROFITNIH ORGANIZACIJA OBVEZNIKA PDV-a I POREZA NA DOBITAK

Neprofitna organizacija koja je obveznik PDV-a treba na vrijednost nastalog manjka obračunati PDV primjenom odgovarajuće stope ako je riječ o manjku imovine kod koje je propisana obveza obračuna PDV-a odnosno ako je riječ o imovini kojom se koristi za obavljanje oporezive djelatnosti. Naime, u skladu s čl. 26. st. 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23.), **kod poreznog se obveznika manjkovi dobara za koje se ne tereti odgovorna osoba smatraju izuzimanjem dobara u neposlovne svrhe i podliježu oporezivanju, osim kala, rastepa, kvara i loma, a najviše do visine utvrđene odlukom Gospodarske komore i manjkova dobara nastalih djelovanjem više sile.** Manjkovi zbog više sile predstavljaju manjkove (štete) od elementarnih nepogoda (poplava, požara, potresa i dr.), ratnih razaranja i provalnih krađa, do visine utvrđene na temelju očevidnika nadležnog tijela za procjenu štete. Ako se neprofitna organizacija bavi proizvodnjom i uz to je obveznik PDV-a, tehnološki manjkovi koji nastaju u procesu proizvodnje smatraju se manjkovima na koje se ne obračunava PDV. Na popisom utvrđeni višak ne obračunava se PDV. Kako bi se moglo pravilno postupiti vezano za obračun PDV-a na utvrđeni manjak, potrebno je odrediti na koju se djelatnost s motrišta PDV-a odnosi imovina koja nedostaje.

S motrišta odredaba Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.) i Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23.) kalo, rastep, kvar i lom do visine utvrđene odlukom komore, tehnološki manjak i manjak na teret odgovorne osobe predstavljaju porezno priznati manjak. Međutim, odredbe propisa iz područja poreza na dobitak primjenjuju se samo na djelatnost po osnovi koje je

neprofitna organizacija obveznik ovog poreza. Ako neprofitna organizacija nije obveznik poreza na dobitak, manjak se evidentira kao trošak.

5. OTPIS OBVEZA I POTRAŽIVANJA

Obveze i potraživanja koja su zastarjela ili su nenaplativa treba otpisati. Zakonski zastupnik neprofitne organizacije donosi odluku o otpisu potraživanja kada su ona zastarjela ili nenaplativa. Potraživanja po osnovi isporuka dobara i usluga zastarijevaju u roku od 3 godine od nastanka potraživanja ako nisu poduzete radnje vezane uz prekid zastare. Ako su potraživanja zastarjela ili nenaplativa, može se donijeti odluka o njihovom otpisu. Pritom je potrebno imati na umu da otpis potraživanja prema fizičkim osobama može dovesti do obračuna doprinosa, poreza i možebitnog prireza.

Otpisom potraživanja nastaju rashodi. Knjiženje se provodi na način da račun 4622 – *Otpisana potraživanja* duguje, a račun potraživanja koje se otpisuje – potražuje. Ako se naknadno naplate otpisana potraživanja, potrebno je provesti knjiženje tako da račun 1111 – *Novac na računu kod tuzemnih poslovnih banaka* duguje, a račun 3632 – *Naplaćena otpisana potraživanja* potražuje.

Posljedica otpisa obveza je nastanak prihoda. Dugovanje se ne može otpisati jer dug može samo otpustiti vjerovnik uz suglasnost dužnika, a ne dužnik. No, ako su obveze zastarjele, može se donijeti odluka da se obveza neće namiriti i da će se isticati rok zastare ako vjerovnik traži plaćanje svog potraživanja. Na temelju navedenoga može se zadužiti račun obveze, a račun 3631 – *Otpis obveza* odobriti.

6. RASHODOVANJE DUGOTRAJNE NEFINANCIJSKE IMOVINE

Kad neprofitna organizacija više ne može koristiti određenu imovinu jer je ona oštećena ili zastarjela, donosi se odluka o rashodovanju. Rashodovanje

predstavlja, u načelu, trajno povlačenje imovine iz uporabe jer se više ne može koristiti, a prijedlog za rashodovanje imovine može dati popisno povjerenstvo. Jedan od zadataka popisnog povjerenstva je i utvrditi koja imovina nije više u uporabi, od koje se imovine ne očekuju koristi u budućnosti te koja se imovina treba dati na uništavanje. Nakon donošenja odluke o rashodovanju imovine, ona se povlači iz uporabe te se uništava ili otuđuje (npr. prodaje, daruje, daruje na zbrinjavanje i sl.). Sama odluka o rashodovanju ne znači i „brisanje“ imovine iz evidencije sve do njezina fizičkog otuđenja

7. ZAKLJUČAK

Godišnji popis imovine i obveza obvezno provode sve neprofitne organizacije neovisno o tome kako vode poslovne knjige. Popis imovine i obveza treba obaviti s datumom na koji se sastavljaju financijski izvještaji (31. prosinca) odnosno na datum bilanciranja. Za provedbu popisa zaduženo je popisno povjerenstvo koje imenuje zakonski zastupnik neprofitne organizacije. Popis može provoditi jedno ili više povjerenstava ovisno o tome koliki je opseg popisa. Ključna isprava prilikom provedbe popisa je popisna lista u koju se unose podatci o stvarnom i knjigovodstvenom stanju te se utvrđuju popisne razlike.

Popisno povjerenstvo utvrđuje popisne razlike koje se knjiže u skladu s donesenom odlukom. Popisne razlike mogu biti višak ili manjak. Manjak može biti na teret neprofitne organizacije, odgovorne osobe ili djelovanjem više sile. Svrha provođenja popisa nije samo utvrditi popisne razlike nego utvrditi i stanje imovine i obveza te se stoga nakon provedenog popisa najčešće provodi procedura koju je propisala neprofitna organizacija, a kojoj posljedica može biti rashodovanje imovine odnosno otpis potraživanja ili obveza.



POREZI

Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. struč. stud. i ovl. rač.

UDK 336.226.32

Sastavljanje 12. Obrasca PDV za 2023. godinu – neprofitne osobe

Osobe koje svoje poslovne događaje bilježe u sustavu neprofitnog računovodstva, a obavljaju poduzetničku djelatnost i s motrišta PDV-a prelaze prag isporuka dobara i usluga u tekućoj ili prethodnoj godini, smatraju se obveznicima PDV-a. Obveza sastavljanja i predaje Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine odnosi se samo na obveznike PDV-a, a ne i na male porezne obveznike. Način i pravila sastavljanja 12. Obrasca PDV-a nisu se promijenila u odnosu na 2023. godinu, osim što su svote u eurima.

Ovim se člankom daju posebitosti i obračunske radnje za ovu skupinu obveznika, a odnose se na sastavljanje

Obrasca PDV za prosinac 2023. godine. Detaljnije o ulasku / izlasku poreznih obveznika u sustav PDV-a može se pročitati u časopisu *RRiF*, br. 11/23., str. 100.

1. UVOD

Neprofitne pravne osobe – obveznici PDV-a trebaju za usluge i isporuke dobara koje su oporezive PDV-om primjenjivati sva pravila koja propisuju 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. 79/13. – 43/23., dalje: **Pravilnik 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.**¹ To znači da iako su djelatnost i poslovanje neprofitnih pravnih osoba specifični u odnosu na porezne obveznike trgovačka društva, s motrišta PDV-a nema znatne razlike.

U određenim situacijama neke neprofitne pravne osobe bit će osobe koje se ne smatraju poreznim obveznicima, a u nekim situacijama smatrat će se *malim* poreznim obveznicima i osobama koje obavljaju isključivo isporuke koje su oslobođene PDV-a, a koji su navedeni u čl. 39. Zakona o PDV-u.

Međutim, samo one neprofitne pravne osobe koje su u sustav PDV-a ušle jer su ostvarile isporuke dobara i usluga u tekućoj godini u svoti većoj od 39.816,84 € ili prethodnoj, 2022. godini (tada je prag iznosio 300.000,00 kn), ili su to učinile dragovoljno, trebaju sastavljati Obrascu PDV-a tijekom 2023. godine kao mjesečni ili tromjesečni obveznici PDV-a te predati i Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine (dalje: 12. Obrazac PDV).

Podsjećamo da je u skladu s čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u i čl. 186. st. 1. Pravilnika o PDV-u propisan uvjet za ulazak u sustav PDV-a – vrijednost isporučenih dobara i usluga u svoti većoj od 39.816,84 € (prag prometa) u prethodnoj ili tekućoj godini. To znači da je *malim* porezni obveznik trebao ući u sustav PDV-a „po sili zakona“ **kada je tijekom 2023. godine prešao navedeni prag isporuka.** Ulazak je obavezan od 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojemu je obavio isporuke dobara i usluga iznad propisane svote. **Napominjemo da se prag isporuka koji je određen u svoti od 39.816,84 € odnosi se na isporuke u 2023. godini te ulazak u sustav PDV-a tijekom 2023. godine, a za izlazak iz sustava PDV-a u 2024. godini i ulazak u sustava PDV-a od 1. siječnja 2024. godine propisan je prag u svoti od 40.000,00 €.**²

Međutim, mnogi će poduzetnici upravo zbog visine praga prometa iskoristiti mogućnost dragovoljnog izlaska iz sustava PDV-a na kraju godine. Za izlazak iz sustava PDV-a u 2024. godini primjenjuje se prag u svoti od 40.000,00 €. Pritom poduzetnici trebaju voditi računa o poreznim posljedicama, ponajprije obvezi ispravka pretporeza za nabavljena gospodarska dobra u prethodnim poreznim razdobljima za koja su pri nabavi koristili pretporez (djelomično ili u cijelosti). U ovoj okolnosti za izlazak iz sustava PDV-a trebaju predati zahtjev nadležnoj Poreznoj upravi (dalje: PU) jer će se u protivnom smatrati da žele i nadalje ostati u sustavu PDV-a. Osim ulaska u registar

obveznika PDV-a „po sili zakona“, neke se osobe trebaju samo registrirati za potrebe PDV-a kada sudjeluju u transakcijama unutar Europske unije (dalje: EU) te će za te potrebe od PU-a zatražiti PDV identifikacijski broj putem Obrazaca P-PDV.

Osim uobičajenih pravila sastavljanja svakog PDV-obrasca, u 12. PDV Obrascu za 2023. godinu porezni obveznik treba provesti sva usklađenja i ispravke za tu kalendarsku godinu. 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 te izračunati novi postotak priznavanja pretporeza za 2024. godinu.

2. POREZNI POLOŽAJ NEPROFITNIH PRAVNIH OSOBA KAO OBVEZNIKA PDV-a I KAO MALIH POREZNIH OBVEZNIKA

Obveznici primjene neprofitnog računovodstva, kao obveznici PDV-a, primjenjuju sva pravila koja propisuju propisi o oporezivanju PDV-om. To znači da za isporuke dobara i obavljene usluga trebaju izdavati račune u skladu s odredbom čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u, trebaju voditi propisane porezne knjige i evidencije, sastaviti prijave za mjesečna ili tromjesečna razdoblja oporezivanja tijekom godine te su obvezni sastaviti prijavu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine.

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 ispravci za tu kalendarsku godinu, što proizlazi iz čl. 85. st. 7. Zakona o PDV-u.

Radi osiguranja podataka o naplaćenim i plaćenim naknadama, u skladu s čl. 125.k st. 3. Zakona o PDV-u, obveznici koji utvrđuju obvezu prema naplaćenju naknadi mogu u poreznim evidencijama, knjigama U-RA i I-RA (dodavanjem zasebnog stupca), odnosno na drugi odgovarajući način iskazati naplaćene i plaćene račune. Kako bi mogli primjenjivati obračun PDV-a prema naplaćenim naknadama, temeljni je uvjet, prema čl. 125.i Zakona o PDV-u, da vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 2.000.000,00 € bez PDV-a.

2.1. KOJE SU NEPROFITNE OSOBE OBVEZNICI PDV-a

Neprofitne pravne osobe, osim onih za koje je na temelju Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u navedeno da se ne smatraju poreznim obveznicima ili su prema čl. 39. Zakona o PDV-u oslobođeni PDV-a, u načelu su porezni obveznici. Zakon o PDV-u pojam poreznog obveznika posebno objašnjava u čl. 4. st. 1. Zakona o PDV-u, čl. 6. st. 1. i čl. 4. Pravilnika o PDV-u.

Neprofitne pravne osobe, ovisno o poreznom statusu, u načelu mogu biti:

- osobe koje se NE smatraju poreznim obveznicima – neka javnopravna tijela (čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u, npr. komore)

¹ KLASA: 410-19/20-02/270 od 12. studenoga 2020. godine.

² Prema čl. 18. Prijelaznih i završnih odredbi Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 114/23.), prag za ulazak u sustav PDV-a od 1. siječnja 2024. godine iznosi 40.000,00 €, To znači da neovisno o tome što navedene Izmjene Zakona stupaju na snagu 1. siječnja 2024. godine, propisani prag u svoti od 40.000,00 € primjenjuje se na porezne obveznike koji će taj prag prijeći za cijelu 2023. godinu.

- **porezni obveznici na temelju rješenja PU-a** – odnosi se na neprofitne pravne osobe iz čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u koje su na temelju obavljanja gospodarske – komercijalne djelatnosti, odnosno isporuka dobara i usluga, prešle prag od 39.816,84 €
- **„mali porezni obveznici“** – ako obavljaju gospodarsku djelatnost čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 39.816,84 €
- **osobe koje obavljaju isključivo isporuke koje su oslobođene PDV-a** – obavljaju isključivo isporuke od javnog interesa koje su, prema čl. 39. Zakona o PDV-u, oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza
- **osobe u sustavu PDV-a koje obavljaju isporuke oslobođene plaćanja PDV-a i one koje nisu oslobođene plaćanja PDV-a** – ako obavljaju gospodarsku djelatnost od koje su u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini ostvarili isporuke dobara ili usluga u vrijednosti većoj od 39.816,84 €, a imaju pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima samo u dijelu koji se odnosi na usluge za koje su obveznici PDV-a
- **porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a** – ako obavljaju gospodarsku djelatnost od koje su u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini ostvarili isporuke dobara ili usluga u vrijednosti većoj od 39.816,84 €.

Iako neprofitne pravne osobe nisu upisane u registar obveznika PDV-a, trebaju se u određenim situacijama registrirati za potrebe PDV-a, ako su obvezne platiti PDV, odnosno preuzeti obvezu plaćanja PDV-a ili prenijeti obvezu – *reverse charge* kao:

- **stjecatelji dobara iz druge države članice EU-a** – ako su na osnovi stjecanja dobara unutar područja EU-a prešli prag stjecanja u svoti od 10.000,00 € (ili odustali od praga) te su obveznici plaćanja PDV-a na stjecanje dobara iz druge države članice, za što su dobili PDV ID broj
- **primatelji usluga za koje je propisan prijenos porezne obveze ili *reverse charge***, u skladu s čl. 75. st. 1. t. 6. i čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u
- **pružatelji „inozemnih“ usluga koje se oporezuju prema temeljnom načelu oporezivanja**, odnosno prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u, što znači da trebaju prenijeti poreznu obvezu na porezne obveznike iz EU-a ili iz trećih zemalja i trećih područja – *reverse charge*.

Neprofitni porezni obveznici imaju specifičan porezni položaj koji je rezultat redovite, uobičajene djelatnosti za koju su registrirani, a isporuke dobara i usluga u okviru obavljanja tih djelatnosti su, u pravilu, oslobođene PDV-a i drugih prometa – isporuka za koje se ova skupina obveznika ponaša poduzetnički i za koju su obveznici PDV-a. Oslobođene isporuke za tu skupinu poreznih obveznika pretežno su navedene u čl. 39. Zakona o PDV-u i čl. 48. – 73. Pravilnika o PDV-u.

Nadalje, neprofitni se obveznici mogu jednim dijelom financirati iz sredstava državnih i lokalnih proračuna, donacija, što u pravilu ne određuje ni uvjetuje da na temelju primitka tih sredstava trebaju biti u sustavu PDV-a.

Međutim, ako osim prometa koji su oslobođeni PDV-a ostvaruju oporezive promete, npr. najam prostora – poslovni, komercijalne seminare i dr. (veće od 39.816,84 € tijekom poreznog razdoblja), neprofitni se obveznici trebaju upisati u registar obveznika PDV-a od 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojemu su obavljene isporuke dobara ili usluga iznad propisane svote ili od 1. siječnja sljedeće godine ako su prešli prag od 40.000,00 € u 12. mjesecu 2023. godine. Dakako, i neprofitne pravne osobe mogu ući u sustav PDV-a dobrovoljno tijekom godine (kad god žele), međutim tada trebaju ostati u sustavu PDV-a 3 godine.

Isporuke dobara i usluga koje obavljaju udruge, ustanove, sindikati, komore i druge pravne osobe iz čl. 39. Zakona o PDV-u, oslobođene su plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza. No, ako navedeni porezni obveznici obavljaju i neku drugu djelatnost – isporuke koje nisu oslobođene plaćanja PDV-a, a komercijalne su naravi, tada su za taj dio poslovanja obveznici PDV-a s pravom na odbitak pretporeza, ali samo za tu oporezivu djelatnost. To znači da svi navedeni porezni obveznici koji obavljaju oporezive i oslobođene isporuke trebaju često dijeliti pretporez iz ulaznih računa. Obveza podjele pretporeza odnosi se isključivo na ulazne račune koji su istodobno povezani s isporukama koje su oslobođene PDV-a i oporezive PDV-om, odnosno koje se ne mogu izričito pripisati oporezivima ili oslobođenim isporukama.

Uvijek aktualno porezno pitanje je porezni položaj članarina i kotizacija koje zaračunavaju neprofitne osobe. U nastavku se daje dio stajališta Ministarstva financija, *KLASA: 410-01/15-01/2832*, od 14. prosinca 2015. godine u kojemu se objašnjava porezni položaj članarina i usluga usko povezanih uz sport ili tjelesni odgoj što ih obavljaju neprofitne pravne osobe osobama koje se bave sportom ili sudjeluju u tjelesnom odgoju. U dijelu stajališta je navedeno: *ako neprofitne pravne osobe, osnovane na temelju posebnih propisa, radi ispunjavanja svojih statutom utvrđenih zadaća ubiru članarinu, članarina ne predstavlja naknadu za isporuku dobara odnosno obavljanje usluga pod uvjetom da se članski doprinos utvrđuje po određenom kriteriju jednako za sve članove. Ako neprofitne pravne osobe za prikupljenu članarinu obavljaju određene isporuke dobara odnosno usluga tada članarina predstavlja naknadu za te isporuke.*

Porezno pitanje i porezni položaj usluga usko povezanih uz sport također je za ovu skupinu pravnih osoba važno pitanje. U nastavku se daje dio stajališta Ministarstva financija *KLASA: 410-019/17-01/06*, od 28. kolovoza 2017. godine

... *Obzirom da je odredbama članka 46. stavka 1. Zakona o sportu propisano da sportski savez uređuje pitanja koja se odnose na registraciju sportaša i njihov status te stegovnu odgovornost sportaša, kada obavljaju poslove evidencije prelaska igrača iz kluba u klub, prvu registraciju sportaša te brisanje sportaša iz matične evidencije, sportski savezi oslobođeni su plaćanja PDV-a prema članku 39. stavku 1. točki m) Zakona.*

2.2. TIJELA S JAVNIM OVLASTIMA – POREZNI POLOŽAJ

Neka tijela unutar čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u mogu biti neprofitne pravne osobe. Prema navedenom članku, poreznim se obveznikom NE smatraju tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave komore te druga tijela s javnim ovlastima i kad ubiru pristojbe, naknade i druga plaćanja u vezi s obavljanjem djelatnosti ili transakcija u okviru svog djelokruga ili ovlasti. Međutim, ako bi obavljanje tih djelatnosti dovelo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja, kod obavljanja takvih djelatnosti ili transakcija, ta se tijela smatraju poreznim obveznicima u vezi s tim djelatnostima ili transakcijama.

Ako obavljaju djelatnosti iz Dodatka I. Zakona o PDV-u, smatrat će se poreznim obveznicima, osim ako ih obavljaju u zanemarivom opsegu. Tako je čl. 5. st. 5. Pravilnika o PDV-u navedeno da će tijelo nadležno za zaštitu tržišnog natjecanja odrediti da je došlo do znatnog narušavanja načela tržišnog natjecanja te će PU utvrditi rješenjem da su navedena tijela porezni obveznici za te djelatnosti ili transakcije. Zanemarivi opseg je vrijednost navedenih isporuka u svoti manjoj od 39.816,84 €.

No, ako navedene osobe obavljaju istodobno djelatnosti u okviru svog djelokruga ili ovlasti i neku drugu gospodarsku djelatnost u smislu Zakona o PDV-u, smatrat će se poreznim obvezni-

kom, ali samo u odnosu na gospodarsku djelatnost koju obavljaju. Pritom treba voditi računa o pravilnoj podjeli pretporeza.

3. SASTAVLJANJE OBRASCA PDV ZA POSLJEDNJE RAZDOBLJE OPOREZIVANJA KALENDARSKJE GODINE

Svi, pa i neprofitne pravne osobe, trebaju kao porezni obveznici, prema čl. 85. st. 7. Zakona o PDV-u i čl. 173. st. 6. Pravilnika o PDV-u, u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine provesti sva usklađenja i ispravke PDV-a za tu kalendarsku godinu. Za 2023. godinu to znači da Obrazac PDV-a za to posljednje razdoblje 2023. treba predati najkasnije do 20. siječnja 2024. godine.

3.1. RAČUNI KOJI ULAZE U POSLJEDNJE RAZDOBLJE OPOREZIVANJA KALENDARSKJE GODINE I POREZNE EVIDENCIJE

U posljednje, kao i svako drugo, razdoblje oporezivanja treba evidentirati sve isporuke po kojima je nastala porezna obveza te sve ulazne račune na temelju kojih se može priznati pretporez. 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-a u prethodnim razdobljima oporezivanja za 2023. godinu
1.	Izlazni računi u tuzemstvu koji nose datum iz 2023. (za dobra i usluge, tuzemni prijenos porezne obveze i dr.)
2.	Isporuke dobara i usluga u tuzemstvu u 2023. neovisno o tome s kojim su datumom 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. godine
6.	Izdani računi ili obavljene usluge poreznim obveznicima u EU-u ili trećim zemljama u 2023. godini
7.	Izdani računi za isporuke u treće zemlje – izvoz dobara
8.	Manjak dobara – prema godišnjem popisu za 2023. godinu
	ULAZNI RAČUNI iz 12. mjeseca 2023. godine i svi drugi ulazni računi po kojima nije korišten pretporez u prethodnim razdobljima oporezivanja u 2023. godini
1.	Primljeni računi za nabave u tuzemstvu koji nose datum 2023. godine (za dobra, usluge, tuzemni prijenos porezne obveze)
2.	Primljeni računi za nabave u tuzemstvu u 2023. godini koji su izdani i primljeni najkasnije s datumom podnošenja PDV prijave za zadnje razdoblje oporezivanja 2023. godine (20. siječnja 2024. godine)
3.	Računi za dani predujam koji su izdani i primljeni najkasnije s datumom podnošenja PDV-a za zadnje razdoblje oporezivanja 2023. u siječnju 2024. godine (za dane predujmove u 2023. godini)
4.	Primljeni računi za stjecanje dobra iz EU-a koji nose datum iz 2023. godine
5.	Primljeni računi za usluge koje su obavili porezni obveznici iz EU-a i trećih zemalja u 2023. godini i obavljene usluge u 2023. godine za koje nisu primljeni računi
6.	Uvoz dobara – carinski postupak proveden u 2023. godini

Pravila za priznavanje pretporeza uređuju čl. 57. – 61. Zakona o PDV-u i čl. 130. – 136. Pravilnika o PDV-u. U posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine treba također evidentirati obračunani PDV na manjkove dobara koji su utvrđeni po godišnjem popisu – inventuri.

3.2. OBVEZE U VEZI S PODJELOM PRETPOREZA U 2023. GODINI IZ ULAZNIH RAČUNA

Prema čl. 62. st. 1. Zakona o PDV-u i čl. 137. Pravilnika o PDV-u, ako se porezni obveznik koristi primljenim ili uvezenim dobrima i uslugama 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. 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.

Pretporez 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 isporuka bez PDV-a.

Postotak priznavanja pretporeza koji je korišten tijekom 2023. godine je izračunani postotak na temelju isporuka dobara i usluga u 2022. godini. To znači da se postotak izračunava u Obrascu PDV-a za 12. razdoblje oporezivanja 2022. (pod red. br. V.) primjenjivao za podjelu pretporeza u cijeloj 2023. godini. Međutim, za usklađenje postotka korištenog pretporeza tijekom 2023. godine treba, prema čl. 62. st. 2. Zakona o PDV-u, i to prije izrade 12. Obrasca PDV, izračunati novi postotak na temelju prometa cijele 2023. godine te nakon toga provesti usklađenje, prema formuli i primjeru u nastavku.

$$\% \text{ podjele pretporeza} = \frac{\text{Oporezive isporuke (bez PDV-a) za koje se mogao iskoristiti pretporez}}{\text{Oporezive isporuke (bez PDV-a) za koje se mogao iskoristiti pretporez + isporuke za koje nije dopušten odbitak pretporeza (oslobođenja iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u) i svote subvencija (osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara ili usluga)}}$$

Pri izračunu treba voditi računa o tome da se u svote (brojnika i nazivnika) NE uzimaju vrijednosti koje su navedene u čl. 62. st. 3. Zakona o PDV-u i čl. 138. st. 4. Pravilnika o PDV-u, i to:

- Isporuka gospodarskih dobara koja porezni obveznik koristi za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti
- Povremene isporuke nekretnina = dvije isporuke nekretnina koje obavi porezni obveznik u jednoj kalendarskoj godini kojemu isporuka nekretnina nije uobičajena djelatnost koju obavlja

➤ Povremene financijske transakcije = dvije transakcije u jednoj kalendarskoj godini.

Primljene subvencije također ulaze u izračun (nazivnik), osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara i usluga.

U vezi s poreznim položajem subvencija Ministarstvo financija dalo je stajalište KLASA: 410-19/14-01/246, od 16. srpnja 2014. godine u kojem je navedeno: ... *ukoliko naknada, odnosno subvencija čini razliku rashoda ostvarenih prometovanjem na domaćim linijama u određenom mjesecu i prihoda ostvarenih prodajom karata na istim linijama u tom mjesecu, mišljenja smo da subvencija koju porezni obveznik ostvaruje temeljem ugovora o obvezi obavljanja domaćeg linijskog zračnog prijevoza zaključenog s Ministarstvom nije izravno povezana s cijenom isporučenih usluga domaćeg linijskog zračnog prijevoza te sukladno odredbi članka 41. stavka 8. Pravilnika ne ulazi u naknadu i ne podliježu oporezivanju PDV-om.*

Utvrđenim su se postotkom neprofitne pravne osobe trebale u 2023. godini koristiti kao kriterijem – svotom priznavanja pretporeza iz ulaznih računa, ali samo za one ulazne račune koji se nisu u cijelosti mogli izravno pripisati određenim isporukama. Za ostale 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.

Napominjemo da su poduzetnici mogli, prema čl. 62. st. 7. Zakona i čl. 138. st. 6. Pravilnika o PDV-u, 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 izvjestiti nadležnu ispostavu PU 15 dana prije početka razdoblja oporezivanja u kojemu su započeli primjenjivati ovaj način podjele pretporeza.

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, trebaju o tome ponovo izvjestiti nadležnu ispostavu PU, najkasnije 15 dana prije početka kalendarske godine u kojoj počinju primjenjivati postotak za razmjerni odbitak pretporeza.

Obveza podjele pretporeza tijekom 2023. godine NIJE se odnosila na porezne obveznike koji su utvrdili pravo na priznavanje pretporeza najmanje 98 %³ (čl. 138. st. 12. Pravilnika o PDV-u).

Ministarstvo financija se također očitovalo i u vezi s evidentiranjem primljenih potpora Hrvatskog zavoda za zapošljavanje kod izračuna podjele pretporeza u stajalištu KLASA: 410-19/20-02/187, od 24. srpnja 2020. godine, a dio stajališta daje se u nastavku.

Potpore za očuvanje radnih mjesta dodjeljuju se poslodavcima kojima je zbog posebne okolnosti uvjetovane koronavirusom (COVID-19) narušena gospodarska aktivnost..... mišljenja smo da se iste ne

³ KLASA: 410-19/15-01/323, od 20. listopada 2015. godine.

uključuju u nazivnik formule za izračun podjele pretporeza iz članka 62. stavka 2. Zakona o PDV-u.

3.3. IZRAČUN POSTOTKA ZA PRIZNAVANJE PRETPOREZA U PROSINCU 2023. GODINE KOD NEPROFITNE PRAVNE OSOBE – SPORTSKE UDRUGE

Sportska udruga „Sport i rekreacija“ (dalje: **Udru-ga**) prema podacima iz svojih poslovnih knjiga

utvrdila je postotak priznavanja pretporeza za potrebe izrade Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine, odnosno prije samog usklađenja. Pretpostavka izračunanog postotka iz primjera je ta da je porezni obveznik neke ulazne račune izravno pripisao oporezivim isporukama i priznao pretporez u cijelosti te drugima koje se odnose samo na oslobođene isporuke te je u cijelosti isključio priznavanje pretporeza.

Tablica 2. Izračun postotka za priznavanje pretporeza za neprofitnog obveznika u posljednjem razdoblju oporezivanja 2023. godine za potrebe usklađenja korištenog pretporeza

Red. br.	Opis prometa	Svota u €	Raspored na brojnik i nazivnik ovisno o tome može li se priznati pretporez i je li gospodarska djelatnost
1.	prihodi od promidžbenih usluga	37.500,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
2.	usluga najma sportske dvorane – komercijalno	68.200,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
3.	sponzorstva za uslugu reklamiranja	71.300,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
4.	prihodi od obavljenih usluga unutar EU-a	28.750,00	prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u – <i>reverse charge</i> – ulazi u brojnik i nazivnik
5.	prihodi od isporuka dobara obavljenih u drugim državama članicama	19.400,00	oslobođeno prema čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u – ulazi u brojnik i nazivnik
6.	prihodi od članarina – za članove prema statutu udruge	105.100,00	oslobođeno PDV-a – ulazi samo u nazivnik
7.	kamate na pozajmice – nije povremena financijska transakcija	4.600,00	ulazi samo u nazivnik (ako se na kraju 2023. utvrdi da je riječ o povremenoj transakciji – dvije pozajmice tijekom godine, neovisno o visini kamate, može se provesti usklađenje i vratiti pretporez)
8.	zatezne kamate	5.050,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije predmet oporezivanja niti gospodarska djelatnost
9.	kamate po <i>a-vista</i> i oročenim depozitima	13.200,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
10.	donacije društava, fizičkih osoba i dr.	76.900,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik – nije gospodarska djelatnost
11.	prodaja dugotrajne imovine	26.020,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik (isključeno iz formule)
	UKUPNO BROJNIK (1 + 2 + 3 + 4 + 5)	225.150,00	
	UKUPNO NAZIVNIK (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)	334.850,00	
	NE ULAZI U IZRAČUN (8 + 9 + 10 + 11)	121.170,00	

Osim navedenih prometa u tablici, ako ih je bilo, u **brojnik JE TREBALO** evidentirati izuzimanje dobara i usluga, a **NIJE TREBALO** uključiti povremeno davanje darova u vrijednosti do 21,24 € i uzoraka te isporuke koje nisu predmet oporezivanja PDV-om.

U **nazivnik SE TREBALA UKLJUČITI** ukupna vrijednost godišnjih isporuka – promet (bez PDV-a) te sve druge isporuke dobara i usluga iz čl. 39. i 40. Zakona o PDV-u koje su oslobođene PDV-a. U **nazivnik se NE BI SMJELI UKLJUČITI**, uz promete navedene u tablici, i prihodi koji se ne smatraju prihodima od gospodarske djelatnosti (npr. od tečajnih razlika).

Postotak priznavanja pretporeza trebalo je izračunati na sljedeći način:

$$\% \text{ PRIZNAVANJA PRETPOREZA} = \frac{225.150,00}{334.850,00} = 67,24 \% = 68 \% \text{ (zaokruženo)}$$

Kako je vidljivo iz izračuna, dio pretporeza koji je **Udruga** kao obveznik PDV-a mogla privremeno odbiti u 2023. godini, treba ispraviti s novim postotkom za priznavanje pretporeza na temelju prometa u 2023. godini te ga uskladiti u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine (prosina 2023.).

U opisanom primjeru, PDV iz ulaznih računa koji se ne može priznati u visini 32 % (100 – 68) treba knjižiti na trošak (prema prirodnoj vrsti troška), odnosno u ovom slučaju knjižit će se razlika između priznatog pretporeza tijekom 2023. godine (npr. 60 %) i izračunanog na kraju 2023. godine (68 %) u posljednjem razdoblju oporezivanja.

Porezni obveznici koji imaju obvezu podjele pretporeza, vezano za priznavanje pretporeza u prvom razdoblju oporezivanja sljedeće godine (mjesečnom ili tromjesečnom – siječanj, veljača 2024. godine...), trebaju postupiti kako je određeno čl. 138. st. 8. Pravilnika o PDV-u, i to:

Porezni obveznici moraju za prvo razdoblje oporezivanja tekuće godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka protekle godine.

Neprofitne pravne osobe koje su u sustav PDV-a ušle tijekom godine, trebaju provesti usklađenje pretporeza samo za razdoblje od ulaska u sustav PDV-a do kraja godine. Najčešće su te neprofitne pravne osobe do kraja godine priznavale pretporez iz ulaznih računa u cijelosti (100 %), a mogli su, u dogovoru s PU-om, priznavati pretporez i prema njihovoj procjeni. To znači da će u izračun ispravka pretporeza ući samo prometi od 1. u mjesecu kada su ušli u sustav PDV-a pa do kraja godine. Primjerice, ako je **Udruga** ušla u sustav PDV-a 1. rujna 2023. godine, u izračun postotka priznavanja pretporeza (na način prethodno prikazan) treba staviti samo isporuke od 1. rujna 2023. do 31. prosinca 2023. godine.

Napominjemo da svota odbitka pretporeza koji se usklađuje u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine ne utječe na visinu troška nabave i proizvodnje dugotrajne imovine u popisu dugotrajne imovine poreznog obveznika, u skladu s čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u.

3.4. USKLAĐENJE POSTOTKA ZA PRIZNAVANJE PRETPOREZA U PROSINCU 2023. GODINE

U posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – u primjeru, prosinac 2023., a prema ostvarenom prometu tijekom 2023. godine (kako je prikazano u prethodnoj tablici), utvrđen je postotak u visini 68 %. Ako se tijekom 2023. godine (na temelju prometa ostvarenog u 2022.) porezni obveznik koristio postotkom priznavanja pretporeza 55 %, može još dodatno priznati svotu pretporeza (kao razliku), što se može izračunati na način pokazan u nastavku.

Primjer 1. *Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza za neprofitnu osobu u prosincu 2023. godine – povećanje priznatog pretporeza*

Red. br.	OPIS	%	Svota pretporeza u €
1.	Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2022.	55 %	50.500,00
2.	Novi izračun postotka priznavanja pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – obrazac PDV za 12. mjesec 2023. $50.500,00 \times 100 / 55 = 91.818,18 \times 68 \%$ (ili $50.500,00 \times 68 / 55$)	68 %	62.436,36
3.	RAZLIKA PRETPOREZA ZA PRIZNATI (2 – 1)		11.936,36

Knjiženje: *Usklađenje priznatog pretporeza u prosincu 2023. godine – povećanje priznatog pretporeza za 2023. godinu*

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost Ostali nespomenuti prihodi Za povećanje priznavanja pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – obrazac PDV za prosinac 2023.	12429 36338	11.936,36	11.936,36

Primjer 2. *Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza za neprofitnu osobu u prosincu 2023. godine – smanjenje priznatog pretporeza*

Na kraju 2023. godine, a prema ostvarenom prometu tijekom 2023., utvrđen je postotak u visini 68 %. Ako se tijekom 2023. godine (na temelju prometa ostvarenog u 2022.) porezni obveznik koristio postotkom priznavanja pretporeza od 78 %, u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – obrazac PDV za prosinac 2023. godine porezni obveznik treba smanjiti svotu pretporeza (kao razliku), što se može izračunati na sljedeći način:

Red. br.	OPIS	%	Svota pretporeza u €
1.	Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2023.	78 %	60.600,00
2.	Novi izračun postotka priznavanja pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – obrazac PDV za prosinac 2023. $60.600,00 \times 100 / 78 = 77.692,31 \times 68 \%$ (ili $60.600,00 \times 68 / 78$)	68 %	52.830,77
3.	RAZLIKA PRETPOREZA ZA SMANJENJE (1 – 2)		7.769,23

Knjiženje: *Usklađenje priznatog pretporeza u prosincu 2023. godine – smanjenje priznatog pretporeza*

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost Ostali nespomenuti prihodi Za smanjenje priznavanja pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – obrazac PDV za prosinac 2023.	12429 46248	7.769,23	7.769,23

Na opisani način neprofitne pravne osobe, obveznici PDV-a, trebaju provesti usklađenje ukupno korištenog pretporeza u 2023. godini za koji je u 12. Obrascu PDV utvrđen drugi postotak.

Napominjemo da je Uputi Ministarstva financija, KLASA: 410-19/20-02/270 od 12. studenoga 2020. godine navedeno da se navedeno 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 (zbroj Knjige U-RA u 12. mjesecu pritom neće odgovarati pozicijama Obrasca PDV pod III.).

3.5. ISPRAVAK PRETPOREZA

Prema čl. 64. Zakona o PDV-u i čl. 139., 140. i 141. Pravilnika o PDV-u, **ispravak pretporeza treba provesti ako se u vezi s nekim gospodarskim dobrom u roku od pet godina**, uključujući kalendarsku godinu u kojoj je gospodarsko dobro nabavljeno ili proizvedeno, promijene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza, tada se za razdoblje nakon promjene obavlja ispravak pretporeza. Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra se naknadna promjena tih uvjeta koja je dovela do većeg ili manjeg prava na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je dobro nabavljeno ili proizvedeno. **Kada je riječ o nekretninama, tada se umjesto razdoblja od pet godina primjenjuje razdoblje od 10 godina.**

Dakle, ispravak pretporeza je promjena prethodno priznatog pretporeza različita od one koja je povezana s usklađenjem priznavanja pretporeza tijekom (krajem) godine na temelju izračuna postotka priznavanja pretporeza. **Godišnja svota ispravka pretporeza iznosi 1/5, odnosno 1/10 svote PDV-a koji je bio zaračunan za gospodarska dobra, a provodi se na temelju internog obračuna.**

Treba voditi računa o tome da se ispravak treba provesti i ako se dobro prodaje, a pretporez je djelomično korišten. To je zbog toga što se u opisanom slučaju kod prodaje PDV treba obračunati na ukupnu vrijednost, a time stječe pravo na ispravak dijela pretporeza koji nije mogao iskoristiti jer je obavljao oporezivu i oslobođenu djelatnost.

Ispravak pretporeza NE provodi se ako pretporez koji bi se trebao ispraviti **po svakom gospodarskom dobru, ne premašuje svotu od 132,72 €** (čl. 142. Pravilnika o PDV-u). Misli se na ukupnu izračunanu razliku po svakom dobru koju tek tada treba ispraviti za 1/5 ili 1/10 utvrđene svote. Pritom se gospodarskim dobrima prema čl. 64. st. 3. Zakona o PDV-u smatraju *dobra i usluge koja prema računovodstvenim propisima spadaju u dugotrajnu imovinu poreznog obveznika.*

Prema navedenom, **ispravke pretporeza kod gospodarskih dobara u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine** (u našem primjeru za prosinac 2023. godine), treba provesti u sljedećim slučajevima, a to su:

1. izlazak iz sustava PDV-a zbog promjene „cenzusa“ – visine ostvarenog prometa (ispod 40.000,00 €) – poduzetnička se djelatnost i dalje obavlja
2. ulazak u sustav PDV-a zbog promjene „cenzusa“ – visine ostvarenog prometa (iznad 40.000,00 €)
3. prenamjena korištenja dugotrajne imovine (obavljanje oporezive djelatnosti u 2022., a potom oslobođene u 2023. godini – iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u) i obratno

4. promjena postotka utvrđenog za odbitak pretporeza – odnosi se na porezne obveznike koji obavljaju oporezive isporuke i isporuke oslobođene PDV-a (za dugotrajnu imovinu nabavljenu u razdoblju od 2019. godine, a za nekretnine nabavljene u razdoblju od 2014. godine)
5. kod isporuke gospodarskih dobara ako je pretporez djelomično korišten pri nabavi.

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 bit će naveden u jednoj svoti pod III.15. s predznakom plus (+) ako se pretporez može vratiti ili s predznakom minus (-) kada „negativni“ pretporez postaje obvezom za plaćanje.

3.5.1. Ispravak pretporeza zbog izlaska iz sustava PDV-a ili prelaska u cijelosti na promete oslobođene PDV-a

Uz zadovoljenje kriterija za izlazak iz sustava PDV-a (isporuke manje od 40.000,00 € u prethodnoj godini i da u sustav PDV-a nije ušao dobrovoljno), porezni obveznik treba nadležnoj ispostavi PU dostaviti zahtjev za brisanje iz registra obveznika PDV-a, **do 15. siječnja tekuće godine**. To znači da za izlazak iz sustava PDV-a od 1. siječnja 2024. godine pisani zahtjev (nije propisan sadržaj) treba predati najkasnije do 15. siječnja 2024. godine.

Pri izlasku iz sustava PDV-a od 1. siječnja 2024. godine, pri čemu porezni obveznik **nastavlja obavljati registriranu djelatnost** (ali bez obračuna PDV-a), treba postupiti na sljedeći način:

1. provesti ispravak pretporeza za dugotrajnu imovinu za koju je korišten pretporez
2. provesti ispravak pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine
3. provesti ispravak pretporeza za zalihe.

Primjer 3. *Ispravak pretporeza zbog izlaska iz sustava PDV-a u 2024. godini*

Udruga je u rujnu 2019. godine nabavila nekretninu te je po stopi PDV-a od 25 % korišteno pravo na pretporez u svoti od 18.550,00 € (139.764,97 kn preračunano prema fiksnom tečaju konverzije 7,53450, a u skladu sa Zakonom o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj).⁴ Razdoblje za ispravak pretporeza je razdoblje od 2019. + 9 = 2028. Porezni obveznik je u petoj (2024.) godini korištenja gospodarskim dobrom izišao iz sustava PDV-a. Stoga je porezni obveznik za **preostalo razdoblje ispravka pretporeza u koje se uključuje i godina u kojoj je došlo do promjene (dakle od 2024. do 2028. godine) obavezan obaviti ispravak pretporeza, odnosno za ukupno 5 godina.**

⁴ Nar. nov., br. 57/22. – 88/22. – ispr.

Svota pretporeza koju treba ispraviti izračunava se ovako: $18.550,00 / 10 \times 5 = 9.275,00 \text{ €}$.

Ispravak pretporeza smatra se rashodom poreznog obveznika i ne utječe na visinu troška nabave dugotrajne imovine, a knjiženje poslovnog događaja pokazuje se u nastavku.

Knjiženje: *Ispravak pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine (prosina 2023. godine) zbog izlaska iz sustava PDV-a u 2024. godini*

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost kod obveznika	12429	9.275,00	
	Ostali nespomenuti rashodi poslovanja	46248	9.275,00	
	<i>Za provedeni ispravak pretporeza zbog izlaska iz sustava PDV-a od 1. siječnja 2024.</i>			

U okolnosti kada porezni obveznik ne izlazi iz sustava oporezivanja PDV – om, a u 2024. godini će u okviru svoje registrirane djelatnosti obavljati samo oslobodene isporuke, treba provesti ispravak pretporeza, ali na kraju 2024. godine, i to u visini 1/10 ili 1/5 pretporeza koji je koristio pri nabavi dugotrajne imovine. Nasuprot tome, ako će nastaviti obavljati oslobodene i oporezive isporuke, ispravak pretporeza treba iskazati također na kraju 2024. godine na poziciji III. 15., s predznakom minus (-), ali u visini 1/10 ili 1/5 korištenog pretporeza, i to za dugotrajnu imovinu kojom će se koristiti samo za oslobodene isporuke u 2024. godini. Međutim, ako će i u sljedećim godinama obavljati oslobodene isporuke, ispravak u visini 1/10 treba provesti za svaku godinu u 12. Obrascu PDV dok ne istekne 10 godina od godine kada je pretporez korišten.

3.5.2. Mogućnost ispravka pretporeza zbog ulaska u sustav PDV-a

Kada mali porezni obveznik uđe u sustav PDV-a, ima pravo naknadnog priznavanja pretporeza jer je došlo do promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. Navedeno je određeno čl. 140. st. 6. Pravilnika o PDV-u kao prelazak s oporezivanja prema čl. 90. Zakona o PDV-u na redoviti postupak oporezivanja. Međutim, ako će ući u sustav PDV-a 1. siječnja 2024. godine, pravo ispravka pretporeza ima tek u Obrascu PDV za prosinac 2024. godine. Ako je porezni obveznik ušao u sustav PDV-a 1. siječnja 2023., ispravak treba provesti u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine na način pokazan u nastavku.

Naknadno pravo priznavanja pretporeza odnosi se na gospodarska dobra koja je mali porezni obveznik nabavio dok nije bio u sustavu PDV-a i dok nije mogao iskoristiti pretporez te stječe pravo priznavanja pretporeza ulaskom u sustav PDV-a za preostalo razdoblje za koje se ispravak provodi. Pravo priznavanja pretporeza za cijelu 2023. godinu imaju i neprofitne pravne osobe koje u sustav PDV-a ušle tijekom 2023. godine (ispravak se ne računa za mjesec). Naknadni ispravak – pravo priznavanja pretporeza odnosi se na razdoblje od pet, a za nekretnine deset godina.

Primjer 4. *Ispravak pretporeza zbog ulaska u sustav PDV-a na početku 2023. ili tijekom 2023. godine*

Mali neprofitni porezni obveznik – Udruga, nabavio je sportsku opremu za vježbanje 2020. godine za potrebe poslovanja kada nije bio u sustavu PDV-a. Račun dobavljača iznosio je 15.350,00 €, PDV u računu 3.070,00 €, ali nije iskoristio pretporez jer tada nije bio u sustavu PDV-a (nije ga imao pravo iskoristiti). U 2023. godini, 1. lipnja ušao je u sustav PDV-a jer je do tada u 2023. godini ostvario isporuke u svoti većoj od 39.816,84 €, a opremom se služi i nadalje za obavljanje oporezive djelatnosti – sportska djelatnost (vježbe i treninzi uz naknadu).

Došlo je do promjene uvjeta za priznavanje pretporeza, a razdoblje koje se promatra je pet godina, odnosno do 2024. godine (2020 + 4). Promjena uvjeta dogodila se u trećoj godini od godine nabave opreme, odnosno u 2023. godini. To znači da porezni obveznik ima pravo priznavanja pretporeza za dvije godine. Prema čl. 140. st. 3. Pravilnika o PDV-u godišnja svota ispravka pretporeza iznosi 1/5 odnosno 1/10 pretporeza, a obavljani se ispravak iskazuje u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, u skladu s čl. 85. st. 7. Zakona o PDV-u. U opisanom primjeru porezni obveznik može provesti ispravak u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine (na kraju razdoblja kada je ušao u sustav PDV-a) u svoti od 614,00 € te u Obrascu PDV za prosinac 2024. godine ako ostane u sustavu PDV-a.

Svotu ispravka treba izračunati ovako: $3.070,00 \text{ €} : 5 = 614,00 \text{ €}$.

Knjiženje: *Ispravak pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine (prosina 2023. godine) zbog ulaska u sustav PDV-a 1. lipnja 2023. godine*

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost	12429	614,00	
	Ostali nespomenuti prihodi	36338		614,00
	<i>Za povećanje priznavanja pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine zbog ulaska u sustav PDV-a od 1. lipnja 2023. – Obrazac PDV za prosinac 2023.</i>			

Ispravljeni pretporez pri ulasku u sustav PDV-a treba u opisanom primjeru evidentirati u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine s predznakom minus (+) pod III.15.

Mogućnost naknadnog prava na priznavanje pretporeza odnosi se također i na zalihe dobra, međutim za neprofitne pravne osobe to nije čest slučaj jer, u pravilu, ne obavljaju poduzetničku djelatnost.

Napomena: *O ispravku PDV-a na zalihe dobara kod izlaska ili ulaska u sustav PDV-a detaljnije se može pročitati u časopisu RRiF, br. 11/23., str. 100.*

3.5.3. Ispravak pretporeza 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. Pravilnika 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 kalendarske godine (prosina 2023. godine) za dugotrajnu imovinu za koju od početka uporabe kada je dobro nabavljeno ili proizvedeno, ili kada je odbijen pretporez do kraja godine za koju se izrađuje obrazac PDV, nije prošlo 5 ili 10 godina. **Ispravak se za dugotrajnu imovinu provodi za 1/5 (osim za nekretnine) 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 12. Obrascu PDV, porezni obveznici trebaju popisati svu nabavljenu dugotrajnu imovinu te korišteni pretporez, i to za nekretnine koje su nabavljene u razdoblju od 2014. godine, a za ostalu dugotrajnu imovinu u razdoblju od 2019. godine za koju je korišten pretporez. Tada pojedinačno za svako gospodarsko dobro treba izračunati koliko iznosi svota pretporeza za ispravak. Ako je pojedinačna svota manja od 132,72 € po dobru dugotrajne imovine (misli se na cijelu svotu ispravka, a ne samo jednu petinu / desetinu), za tu imovinu ne treba provesti ispravak pretporeza, u skladu s čl. 142. Pravilnika o PDV-u.

U nastavku se daje primjer izračuna i knjiženja ispravka pretporeza za nabavljenu dugotrajnu imovinu – nekretnina, za neprofitnu pravnu osobu koji je utvrđen zbog promjene postotka priznavanja pretporeza u 2016. u odnosu na 2023. godinu kada je došlo do promjene postotka priznavanja pretporeza.

Primjer 5. Obračun ispravka pretporeza kod neprofitne pravne osobe – nekretnina nabavljena 2016. godine

Neprofitni porezni obveznik – **Udruga**, nabavio je nekretninu u svibnju 2016. godine i priznao pretporez pri nabavi u postotku od 100 % i u svoti od 413.644,05 kn (54.900,00 € primjenom fiksnog tečaja konverzije). Na temelju ostvarenog prometa u 2023. godini utvrđuje se novi postotak priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za prosina 2023. godine koji iznosi 68 %.

Taj postotak (i svota pretporeza) uspoređuje se s postotkom priznavanja pretporeza u godini nabave, odnosno 2016. godini. Neprofitni korisnik treba izračunati svotu za ispravak pretporeza kao 1/10 razlike pretporeza koji je priznat u 2016. godini u odnosu na pretporez koji je u Obrascu PDV za prosina 2023. godine utvrđen u visini od 68 %. Prema navedenim podacima, pokazujemo izračun:

PROPISI I STAJALIŠTA

Besplatan pristup na RRiF-ovoj internet stranici

rrif.hr

Red. br.	OPIS	%	Svota pretporeza u €
1.	Postotak priznavanja pretporeza u 2016.	100 %	54.900,00
2.	Novi izračun postotak priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za prosina 2023. (54.900,00 x 68 %)	68 %	37.332,00
3.	RAZLIKA PRETPOREZA – ZA SMANJENJE (1 – 2)		17.568,00
4.	1/10 RAZLIKE PRETPOREZA ZA ISPRAVAK		1.756,80

Kako je vidljivo u Obrascu PDV za prosina 2023. godine, treba ispraviti samo 1/10 koja je **1.756,80 €**.

Knjiženje: Ispravak pretporeza zbog promjene postotka – smanjenje priznatog pretporeza u prosincu 2023. godine

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost kod obveznika Ostali nespomenuti rashodi poslovanja Za provedeni ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza u obrascu PDV za prosina 2023.	12429 46248	1.756,80	

Izračunanu svotu ispravljenog pretporeza treba iskazati u Obrascu PDV za prosina 2023. godine na poziciji III. – 15. s predznakom minus (-).

Primjer 6. Obračun „ispravka“ pretporeza kod neprofitne pravne osobe – nekretnina nabavljena 2019. godine

Neprofitni porezni obveznik – **Udruga**, nabavio je nekretninu u svibnju 2019. godine i priznao pretporez pri nabavi u postotku od 60 % i u svoti od 41.300,00 € (311.174,85 kn – primjenom fiksnog tečaja konverzije 7,53450). Na temelju ostvarenog prometa u 2023. godini utvrđuje se novi postotak priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za prosina 2023. godine koji iznosi 68 %. Taj se postotak (i svota pretporeza) uspoređuje s postotkom priznavanja pretporeza u godini nabave, odnosno 2019. godini.

Neprofitni korisnik treba izračunati svotu za ispravak pretporeza kao 1/10 razlike pretporeza koji je priznat u 2019. godini u odnosu na pretporez koji je u Obrascu PDV za prosina 2023. godine utvrđen u visini od 68 %.

Izračun:

Red. br.	OPIS	%	Svota pretporeza u €
1.	Postotak priznavanja pretporeza u 2019.	60 %	41.300,00
2.	Novi izračun postotak priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za 12. mjesec 2023. $41.300,00 \times 100 / 60 = 68.833,33 \times 68 \%$ (ili $41.300,00 \times 68 / 60$)	68 %	46.806,67
3.	RAZLIKA PRETPOREZA – ZA POVEĆANJE (1 – 2)		5.506,67
4.	1/10 RAZLIKE PRETPOREZA ZA ISPRAVAK		550,67

Knjiženje: Ispravak pretporeza zbog promjene postotka – povećanje priznatog pretporeza u prosincu 2023. godine

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost Ostali nespomenuti prihodi Za provedeni ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za prosinac 2023.	12429 36338	550,67	550,67

Izračunanu svotu ispravljenog pretporeza treba iskazati u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine na poziciji III. – 15. s predznakom plus (+).

Na jednak način treba postupiti i s nabavljenom opremom samo je razdoblje u kojem se može provesti ispravak pet godina, a ne kao kod nekretnina 10 godina. I kod neprofitne pravne osobe napominjemo da se obveza ispravka pretporeza zbog promjene postotka u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine ne odnosi na nabavljenu dugotrajnu imovinu u 2023. godini. Ispravak za tu dugotrajnu imovinu treba provesti u zadnjem razdoblju oporezivanja za 2024. godinu u dijelu koji se odnosi na razliku stope (i svote) po kojoj je pretporeza priznat – iskazanu u Obrascu PDV za prosinac 2023. i novu stopu koja će se tek utvrditi na temelju ostvarenog prometa za 2024. godinu. Za imovinu nabavljenu u 2023. godini treba na kraju 2023. godine provesti samo usklađenje korištenog postotka u tijeku 2023. (prema izračunanom postotku ostvarenom prometa u 2022. i onog koji se izračuna prema prometu 2023. godine).

3.6. SASTAVLJANJE OBRASCA PDV ZA POSLJEDNJE RAZDOBLJE I ZAKLJUČIVANJE POREZNIH KNJIGA I EVIDENCIJA

Za izradu Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, kao pripremu za sastavljanje obrasca, porezni obveznici trebaju uskladiti i zaključiti porezne i knjigovodstvene evidencije.

Napomena: Porezni obveznici koji su tijekom godine imali povrat PDV-a strancima u putničkom prometu, trebaju uz Obrazac PDV koji se predaje za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, u skladu s odredbom čl. 115. Pravilnika o PDV-u, priložiti evidenciju računa o dobrima prodanim strancima, odnosno Obrazac PDV-F.

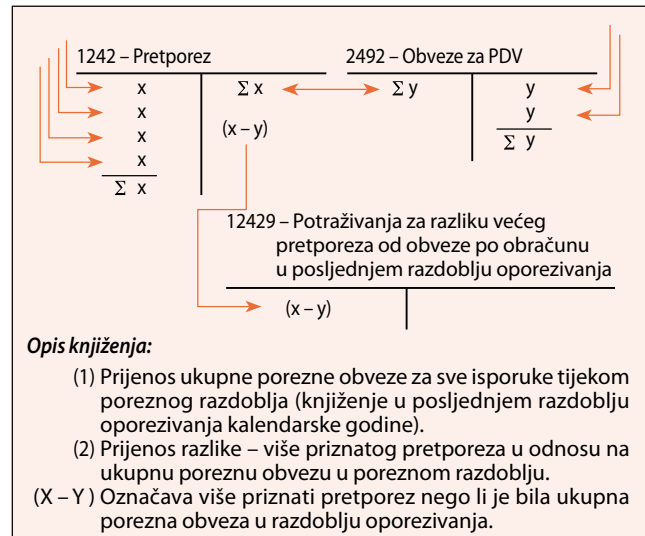
Kako ne postoji konzistentnost porezne evidencije (knjige I-RA i U-RA) s pojedinim pozicijama prijave na Obrascu PDV, podatci se moraju uzimati i iz drugih obračuna i pomoćnih evidencija odnosno vjerodostojnih knjigovodstvenih i poslovnih isprava.

To znači da se obvezno treba koristiti i podatcima iz knjigovodstvenih evidencija, a za neprofitne pravne osobe – obveznike PDV-a to su podatci iskazani na analitičkim računima podskupina računa 124 i 249 u skladu s računskim planom za neprofitne organizacije koji je sastavni dio Pravilnika za neprofitno računovodstvo.

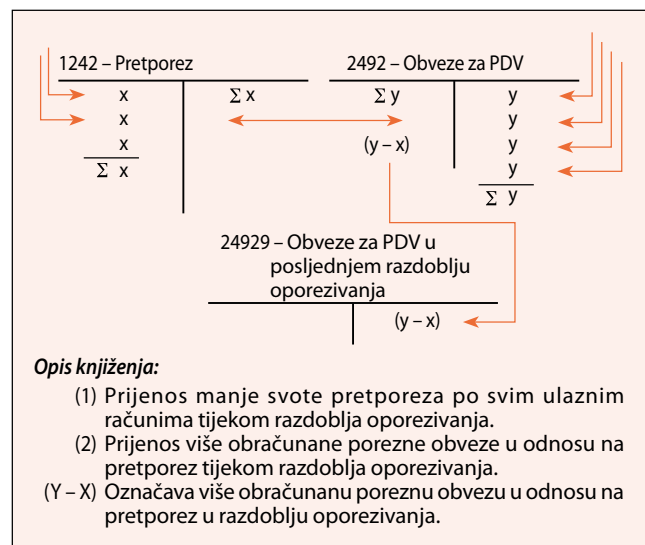
3.7. SALDIRANJE PRETPOREZA I OBVEZE PDV-a U RAČUNOVODSTVENIM EVIDENCIJAMA

Shematski prikaz saldiranja pretporeza i obveze PDV-a za porezno razdoblje ova skupina neprofitnih pravnih osoba – obveznika PDV-a, može se prikazati na sljedeći način:

Knjiženje: Pretporez je veći od obveze



Knjiženje: Obveza je veća od pretporeza



Osim temeljnih odredaba Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u koje trebaju primjenjivati svi obveznici PDV-a, a to je obveza izdavanja računa sa svim propisanim elementima, primjena temeljnih pravila za priznavanje pretporeza, prijava obveze PDV-a u mjesečnim ili tromjesečnim razdobljima oporezivanja i dr., neprofitni obveznici PDV-a trebaju voditi računa i o posebnostima koje proizlaze upravo iz načina obavljanja djelatnosti, odnosno prepoznavanja koji su prometi oporezivi, a koji oslobođeni PDV-a.

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

POSLOVNO DJELOVANJE

Maja MAGDIĆ-HANŽEK, dipl. iur.

UDK 658.6

Obavljanje ugostiteljske djelatnosti i pružanje usluga u turizmu kod sportskih udruga

Sportske djelatnosti – sudjelovanje u sportskom natjecanju, sportska priprema, sportska poduka, zdravstveno usmjereno tjelesno vježbanje, organiziranje i vođenje sportskog natjecanja i posredovanje u sportu – su djelatnosti od posebnog interesa. Važnu ulogu u sustavu sporta i sportske djelatnosti imaju i pravne osobe koje djeluju u sustavu sporta – sportske udruge: sportski klub, udruga sportske rekreacije, sportska zajednica, sportski savez, krovno sportsko udruženje, fitnes centar i ostale udruge registrirane za obavljanje sportskih.

Uz sportske djelatnosti navedene sportske organizacije obavljaju i gospodarske djelatnosti, kako bi se ostvarile višak prihoda koji bi koristio za ostvarivanje ciljeva utvrđenih statutom. One pod određenim uvjetima pružaju ugostiteljske usluge i obavljaju ugostiteljsku djelatnost te organiziraju putovanja radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka.

1. UVOD

Prema Zakonu o sportu (Nar. nov., br. 141/22., dalje: ZoS), sportske djelatnosti su djelatnosti od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku. Kao sportske djelatnosti utvrđene su: sudjelovanje u sportskom natjecanju, sportska priprema, sportska poduka, zdravstveno usmjereno tjelesno vježbanje, organiziranje i vođenje sportskog natjecanja i posredovanje u sportu. Važnu ulogu u sustavu sporta i sportske djelatnosti imaju i pravne osobe koje djeluju u sustavu sporta – sportske udruge: sportski klub, udruga sportske rekreacije, sportska zajednica, sportski savez, krovno sportsko udruženje, fitnes centar i ostale udruge registrirane za obavljanje sportskih djelatnosti kao npr. Specijalna olimpijada Hrvatske, Akademski sportski savez, Strukovna sportska udruga.

Zbog opće popularnosti sporta i velikog broja aktivnih sudionika, uz sportske djelatnosti usko je povezano i nužno da navedene sportske udruge pružaju gospodarske djelatnosti, kako bi se višak prihoda koristio za ostvarivanje ciljeva utvrđenih statutom. Sportskim udrugama je omogućeno da pod određenim uvjetima pružaju ugostiteljske usluge te obavljaju ugostiteljsku djelatnost. Osim toga, zbog odlaska fizičkih osoba koje djeluju u sustavu sporta na sportske pripreme i sportsko natjecanje, nužno je organizirati putovanje radi ostvarivanja ciljeva i zadataka udruge.

Kako je uz sportske aktivnosti omiljeno druženje uz konzumaciju pića, napitaka i usluga prehrane, Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15. – 126/21.; dalje: ZUD) propisano je da ugostiteljsku djelatnost pod određenim uvjetima mogu obavljati, između ostalih i amaterske sportske udruge. Nadalje, tim je Zakonom propisano da se na pružanje usluga prehrane (“toplog obroka”), napitaka i bezalkoholnih pića, bez namjere stjecanja dobitka ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, koje organiziraju amaterske sportske udruge za svoje članove u svojim poslovnim prostorijama i prostorima dok se obavlja njihova osnovna djelatnost ili aktivnost, ne primjenjuju odredbe ZUD-a te se navedeno ne smatra obavljanjem ugostiteljske djelatnosti.

Prema Zakonu o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17. – 70/21.; dalje: ZoPUT), sportske udruge nisu izuzete od primjene ZoPUT-a. Prema ZoPUT-u sportske udruge mogu radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka propisanih statutom udruge organizirati putovanje (paket-aranžman i izlet) isključivo za svoje članove, s tim da paket-aranžman može trajati do dva dana, uključujući najviše jedno noćenje.

U nastavku ćemo objasniti pod kojim uvjetima sportske udruge mogu radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka propisanih statutom obavljati ugostiteljsku djelatnost, što se ne smatra obavljanjem ugostiteljske djelatnosti, pod kojim uvjetima mogu organizirati putovanje na sportske pripreme i sportsko natjecanje te koje su njihove obveze.

2. OSNIVANJE I NAČIN OBAVLJANJA DJELATNOSTI UDRUGE

Osim osnovnih općih preduvjeta za obavljanje djelatnosti, udruge ih mogu obavljati samo ako im posebni zakoni to dopuštaju.

2.1. OPĆENITO O DJELATNOSTIMA UDRUGE

Postupak osnivanja te način obavljanja djelatnosti udruge uređen je odredbama Zakona o udrugama (Nar. nov., br. 74/14. – 151/22.; dalje: ZoU). Iako se djelovanje udruge temelji na načelu neprofitnosti, jer se udruga ne osniva sa svrhom stjecanja dobitka, na temelju čl. 9. ZoU-a omogućeno je udrugama obavljanje gospodarske djelatnosti.

Prema čl. 31. ZoU-a udruga obavlja gospodarske djelatnosti ako je to propisano statutom, a u skladu s posebnim propisima kojima se uređuju uvjeti za obavljanje te vrste djelatnosti, a to su, s obzirom na

temu ovog članka, ZUD i ZoPUT. Ugostiteljsku djelatnost i pružanje usluga u turizmu sportska udruga može obavljati pored djelatnosti kojima se ostvaruju njezini ciljevi utvrđeni statutom, ali ih ne smije obavljati radi stjecanja dobitka za svoje članove ili treće osobe. Ako u obavljanju ugostiteljske djelatnosti, kao i kod pružanja usluga u turizmu, udruga ostvari višak prihoda nad rashodima, on se u skladu sa statutom udruge mora koristiti isključivo za ostvarenje utvrđenih ciljeva.

2.2. OSTALE OBVEZE SPORTSKIH UDRUGA

Kako se osim Zakona o sportu supsidijarno na sportske udruge primjenjuje ZoU, jer se udruge osnivaju zbog raznih djelatnosti među kojima su i sportske djelatnosti, ali ne zbog stjecanja dobitka, prema čl. 12. st. 3. ZoU-a sportska udruga obvezna je voditi popis svojih članova.

Prema čl. 12. st. 4. ZoU-a popis članova vodi se elektronički ili na drugi prikladan način te obvezno sadržava podatke o osobnom imenu (nazivu), osobnom identifikacijskom broju (OIB), datumu rođenja, datumu pristupanja udruzi, kategoriji članstva, ako su utvrđene statutom udruge te datumu prestanka članstva u udruzi, a može sadržavati i druge podatke.

Prema čl. 12. st. 5. ZoU-a popis članova sportske udruge uvijek mora biti dostupan na uvid svim članovima i nadležnim tijelima, na njihov zahtjev, dok prema čl. 45. st. 2. ZoU-a popis članova udruge mora biti dostupan inspektorima u obavljanju inspeksijskog nadzora.

Inspeksijski nadzor nad obavljanjem gospodarskih djelatnosti udruge prema čl. 45. st. 1. ZoU-a obavljaju nadležni inspektori ovisno o djelokrugu udruge, u skladu s posebnim propisima. Inspeksijski nadzor nad provedbom ZUD-a, ZoPUT-a, podzakonskih propisa te pojedinačnih akata, uvjeta i načina rada nadziranih pravnih osoba provode nadležni turistički inspektori Državnog inspektorata.

3. UGOSTITELJSKA DJELATNOST

Među posebnim zakonima kojima se uređuje obavljanje gospodarskih djelatnosti putem udruuga, svakako su gostiteljske i turističke djelatnosti.

3.1. KADA SE ODREDBE ZAKONA O UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI NE PRIMJENJUJU NA SPORTSKE UDRUGE

Prema čl. 6. st. 1. t. 4. ZUD-a odredbe Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti ne primjenjuju se na **pružanje usluga prehrane ("toplog obroka"), napitaka i bezalkoholnih pića**, bez namjere stjecanja dobitka ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, koje organiziraju udruge za svoje članove u svojim poslovnim prostorijama i prostorima dok se obavlja njihova osnovna djelatnost ili aktivnost.

To npr. znači da ako pravna osoba – udruga „Nogometni klub Pongračevo“, Poljanička 26, Zagreb, priprema i poslužuje kavu, Coca-Colu i sva bezalkoholna pića te pruža usluge prehrane članovima udruge, u poslovnim prostorijama i prostorima dok se obavlja njihova osnovna djelatnost ili aktivnost **ne mora ispunjavati minimalne uvjete te ne mora biti registrirana za obavljanje ugostiteljske djelatnosti i to se ne smatra obavljanjem ugostiteljske djelatnosti.**

Namjera je da se članovima svih udruga, pa tako i sportskim udrugama, pruži osvježenje i okrjepa tijekom njihove osnovne djelatnosti ili aktivnosti, bez bilo kakva dodatnog administriranja, ali uz određena ograničenja.

Kako bi se razgraničilo pružanje određenih ugostiteljskih usluga sportskih udruga za svoje članove od obavljanja ugostiteljske djelatnosti, te time spriječilo stvaranje nelojalne konkurencije ugostiteljima, za sportske udruge ograničeno je vrijeme i mjesto pružanje usluge koje traje za vrijeme obavljanja njihove osnovne djelatnosti ili aktivnosti, i to samo u njihovim poslovnim prostorijama i prostorima, ne smiju posluživati alkoholna pića, ne smiju pružati usluge trećim osobama koji nisu članovi, ne smiju pružati usluge smještaja itd.

Ako se sportske udruge ne pridržavaju ZUD-a, prema njima se provode **upravne i prekršajne mjere.**

Prema čl. 6. st. 2. ZUD-a, ako se obavljanje radnje pripremanja i usluživanja jela, pića i napitaka te pružanje usluga smještaja vrši u uvjetima i na način koji upućuju na obavljanje ugostiteljske djelatnosti, a osoba koja ih obavlja ne može dokazati zakonitost svojeg poslovanja, smatra se obavljanjem neregistrirane ugostiteljske djelatnosti, za koje su propisane upravne i prekršajne mjere.

Stoga turistički inspektori Državnog inspektorata primarno ne nadziru navedeno pružanje usluga prehrane ("toplog obroka"), napitaka i bezalkoholnih pića, bez namjere stjecanja dobitka ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, koje organiziraju udruge za svoje članove u svojim poslovnim prostorijama i prostorima dok se obavlja njihova osnovna djelatnost ili aktivnost, jer se takvo pružanje usluga ne smatra obavljanjem ugostiteljske djelatnosti. Njihov nadzor nije obuhvaćen planovima rada, ali ako turistička inspekcija Državnog inspektorata ima bilo kakva saznanja na temelju prijave građana, MUP-a i sl. da se pružaju ugostiteljske usluge izvan propisanih okvira, npr. trećim osobama, da se uslužuju alkoholna pića, turistički inspektori provode inspeksijski nadzor. Ako sportske udruge pružaju usluge u uvjetima i na način koji upućuju na obavljanje ugostiteljske djelatnosti (npr. ako poslužuju alkoholna pića, pružaju usluge trećim osobama, ako pružaju usluge smještaja itd.), a sportska udruga ne može dokazati zakonitost svojeg poslovanja, smatra se obavljanjem neregistrirane ugostiteljske djelatnosti. To znači da ako sportske udruge pružaju usluge izvan propisanoga zakonskog okvira, turistički inspektori Državnog inspektorata u skladu sa **Zakonom o zabrani i sprječavanju obavljanja neregistrirane djelatnosti** (Nar. nov. br. 61/11. i 66/19.; dalje: **ZoZSOND**) poduzimaju upravne mjere (donose usmena rješenje o zabrani pružanja navedenih usluga, zatim dostavljaju stranci rješenje u pisanom obliku, a žalba ne odgađa njegovo izvršenje), i prekršajne mjere.

3.2. SPORTSKE UDRUGE I OBAVLJANJE UGOSTITELJSKE DJELATNOSTI

Osim pružanja usluga prehrane, napitaka i bezalkoholnih pića za članove udruge, sportske udruge mogu obavljati ugostiteljsku djelatnost kao i drugi ugostitelji.

Prema čl. 5. st. 2. pod. 9. ZUD-a, ugostiteljsku djelatnost, pod uvjetom propisanim ZUD-om, mogu obavljati i amaterske sportske udruge za svoje potrebe u svojim poslovnim prostorijama i prostorima.

Odredba čl. 4. ZUD-a propisuje da je ugostiteljska djelatnost pripremanje i usluživanje jela, pića i napitaka i pružanje usluga smještaja te pripremanje jela, pića i napitaka za potrošnju na drugom mjestu s ili bez posluživanja (u prijevoznom sredstvu, na priredbama i slično) i opskrba tim jelima, pićima i napitcima (*catering*).

Dakle, amaterske sportske udruge mogu pružati sljedeće usluge:

- a) pripremati i posluživati jela
- b) pripremati i posluživati pića i napitke
- c) pripremati jela, pića i napitke za potrošnju na drugom mjestu s ili bez posluživanja (u prijevoznom sredstvu i slično) i opskrbljivati tim jelima, pićima i napitcima (*catering*),
- d) pružati usluge smještaja.

3.2.1. Minimalni uvjeti za vrstu i uvjeti za kategoriju

Za obavljanje ugostiteljske djelatnosti u ugostiteljskim objektima moraju biti ispunjeni minimalni uvjeti za vrstu glede uređenja i opreme ugostiteljskih objekata, usluga te drugi uvjeti propisani ZUD-om i podzakonskim propisima, u skladu s čl. 15. ZUD-a. Amaterska sportska udruga može obavljati ugostiteljsku djelatnost ako ishodi rješenje nadležnoga upravnog tijela županije odnosno Grada Zagreba prema mjestu sjedišta objekata (dalje: nadležno upravno tijelo) odnosno Ministarstva turizma i sporta (dalje: **Ministarstvo**) da ugostiteljski objekt ispunjava uvjete propisane ZUD-om i propisima donesenim na temelju toga ZUD-a (minimalni uvjeti za obavljanje ugostiteljske djelatnosti za vrstu objekata koji se ne kategoriziraju odnosno uvjeti za vrstu i kategoriju).

Ako amaterska sportska udruga posluje bez ishodenih minimalnih uvjeta, turistički inspektori Državnog inspektorata postupit će prema ZoZSOND-u. To znači da će inspektor, osim prekršajne mjere, usmenim rješenjem u zapisniku zabraniti obavljanje neregistrirane djelatnosti, izvršiti rješenje pečaćenjem prostorija, uređaja i druge opreme za rad ili na drugi pogodan način, a najkraće na rok od 30 dana. Rješenje se dostavlja stranci u pisanom obliku, a žalba ne odgoda njegovo izvršenje.

3.2.2. Postupak utvrđivanja uvjeta za obavljanje ugostiteljske djelatnosti

Pri utvrđivanju uvjeta za obavljanje ugostiteljske djelatnosti ulogu imaju upravna tijela i nadležno ministarstvo.

3.2.2.1. Utvrđivanje uvjeta koje daje nadležno upravno tijelo

Nadležno upravno tijelo na zahtjev ugostitelja, rješenjem utvrđuje jesu li ispunjeni minimalni uvjeti za vrstu ugostiteljskih objekata koji se ne kategoriziraju te utvrđuje ispunjavanje uvjeta za poseban standard i dodjelu oznake kvalitete za ugostiteljske objekte prema **Pravilnika o razvrstavanju**

i kategorizaciji ugostiteljskih objekata iz skupine **Ostali ugostiteljski objekti za smještaj** (Nar. nov., br. 54/16. i 69/17.; dalje: **Pravilnik „Ostali“**) za skupinu **„Ostali ugostiteljski objekti za smještaj“** (Soba, Apartman, Studio apartman, Kuća za odmor, Prenočište, Odmaralište za djecu, Hostel, Planinarski dom, Lovački dom, Učenički dom ili Studentski dom ili Akademis, Objekt za robinzonski smještaj).

Nadalje, nadležno upravno tijelo na zahtjev ugostitelja, rješenjem utvrđuje jesu li ispunjeni minimalni uvjeti za vrstu i kategoriju ugostiteljskih objekata prema **Pravilniku o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina „Restorani“, „Barovi“, „Catering objekti“ i „Objekti jednostavnih usluga“** (Nar. nov., br. 82/07. – 150/14.; dalje: **Pravilnik „Restorani“**), ugostiteljski objekti iz skupine **„Restorani“** (restoran, gostionica, zdravljak, zalogajnica, pečenjarnica, *pizzeria*, bistro, slastičarnica, objekt brze prehrane (*fast food*)), ugostiteljski objekti iz skupine **„Barovi“** (kavana, noćni klub, noćni bar, *disco*-klub, *cafe*-bar, pivnica *buffet*, krčma, konoba, klet i *beach*-bar), iz skupine **„Catering objekti“** – pripremnica obroka (*catering*) te iz skupine **„Objekti jednostavnih usluga“** (objekt jednostavnih usluga, ugostiteljski objekt u nepokretnom vozilu (ili priključnom vozilu), objekt jednostavnih usluga u šatoru, objekt jednostavnih usluga na klupi (čl. 20. ZUD-a).

Jednako tako, nadležno upravno tijelo, na zahtjev ugostitelja, rješenjem utvrđuje jesu li ispunjeni uvjeti za vrstu i kategoriju ugostiteljskih objekata prema **Pravilniku o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine Hoteli** (Nar. nov., br. 56/16. i 120/19.; dalje: **Pravilnik „Hoteli“**) iz skupine **„Hoteli“** (Pansion) te iz skupine **„Kampovi“** (Kamp odmorište).

3.2.2.2. Utvrđivanje uvjeta koje daje Ministarstvo

Ministarstvo, na zahtjev ugostitelja, rješenjem utvrđuje ispunjavanje uvjeta za vrstu i kategoriju ugostiteljskih objekata prema **Pravilniku „Hoteli“** iz skupine **„Hoteli“**, za vrste kojih se kategorije označavaju zvjezdicama (Hotel baština (*heritage*), Hotel, Aparthotel, Turističko naselje, Turistički apartman, Difuzni (udruženi), Integralni hotel, Lječilišne vrste i Hoteli posebnog standarda), te za ugostiteljske objekte prema **Pravilniku o razvrstavanju i kategorizaciji ugostiteljskih objekata iz skupine Kampovi** (Nar. nov., br. 54/16. – 120/19.; dalje: **Pravilnik „Kampovi“**) iz skupine **„Kampovi“** za vrste kampova koji se kategoriziraju (Kamp i Glamping).

Jednako tako, na zahtjev ugostitelja rješenjem utvrđuju ispunjavanje uvjeta za posebni standard, odnosno dodjelu oznake kvalitete iz skupina **„Hoteli“** i **„Kampovi“** (čl. 21. ZUD-a).

3.2.3. Uvjeti za izdavanje rješenja o ispunjavanju minimalnih uvjeta

Rješenje o minimalnim uvjetima izdat će se amaterskoj sportskoj udruzi iz čl. 5. st. 2. pod 9. ZUD-a, uz sljedeće uvjete:

1. da je registrirana kao amaterska sportska udruga, da je u statutu udruge propisano da obavlja ugostiteljsku djelatnost u skladu sa čl. 31. st. 1. ZoU-a

2. da ima pravo korištenja poslovnim prostorom ili objektom (izvadak iz zemljišne knjige, kupoprodajni ugovor, ugovor o zakupu i sl.)
3. da ugostiteljski objekt u kojemu će se obavljati ugostiteljska djelatnost ispunjava uvjete propisane za određenu vrstu, odnosno kategoriju ugostiteljskog objekta
4. da građevina koja je odnosno u kojoj je ugostiteljski objekt ispunjava uvjete u skladu sa **Zakonom o gradnji** (Nar. nov., br. 153/13. – 125/19.), bez kojih, prema tim propisima Ministarstvo ili nadležno upravno tijelo ne može izdati rješenje o ispunjavanju uvjeta za obavljanje djelatnosti
5. da ispunjava i druge uvjete propisane ZUD-om i propisima donesenim na temelju tog Zakona (prethodno odobrenje Gradskog zavoda za zaštitu spomenika kulture i prirode za objekte u Povijesnoj urbanoj cjelini Grada Zagreba te za zaštićena nepokretna kulturna dobra izvan povijesno urbane cjeline, izvješće o ispravnosti električnih instalacija, izvješće o ispitivanju učinkovitosti ventilacije, izvješće o nepropusnosti plinskih instalacija, rješenje da su provedene mjere za zaštitu od buke koje je izdalo Ministarstvo zdravstva, izvješće o onečišćenju zraka od štetnih emisija za ugostiteljske objekte u kojima se pripremaju i uslužuju jela, nalaz o zdravstvenoj ispravnosti vode za piće, ako je riječ o ugostiteljskom objektu koji se prvi put otvara ili nije poslovao dulje od 6 mjeseci, dokaz o nepropusnosti vodovodne i kanalizacijske instalacije, ako je riječ o ugostiteljskom objektu koji se prvi put otvara odnosno dokaz o nepropusnosti sabirne jame za objekte koji su smješteni na područjima koja nisu priključena na javnu kanalizacijsku mrežu). Navedene isprave izdaju ustanove koje su ovlastila nadležna ministarstva (dokaz o ispravnosti električnih instalacija i nepropusnosti vodovodnih i kanalizacijskih instalacija izdaju izvođači radova).
Jednako tako potrebno je uplatiti i upravnu pristojbu prema **Uredbi o Tarifama upravnih pristojbi** (Nar. nov., br. 156/22.) Prilog I. Tarifa upravnih pristojbi, Tar. br. 14.

Ako se u poslovnom prostoru ili objektu već obavljala ugostiteljska djelatnost, a novi ugostitelj (sportska udruga) nastavlja obavljati ugostiteljsku djelatnost u istoj vrsti i kategoriji ugostiteljskog objekta te uvjeti nisu izmijenjeni i nije došlo do bitnih promjena vezano za ispunjavanje propisanih uvjeta uređenja i oprema za vrstu i kategoriju, rješenje o minimalnim uvjetima izdat će se u skraćenom postupku. To znači da će se amaterskoj sportskoj udruzi izdati rješenje nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva uz ispunjenje sljedećih uvjeta: registracija amaterske sportske udruge, pravo korištenja poslovnim prostorom ili objektom (izvadak iz zemljišne knjige, kupoprodajni ugovor, ugovor o zakupu i sl.), pisana izjava da nije došlo do bitnih promjena vezanih za ispunjavanje propisanih uvjeta uređenja i oprema za vrstu i kategoriju ugostiteljskog objekta te uplata upravne pristojbe.

3.3. OBVEZE SPORTSKIH UDRUGA U OBAVLJANJU UGOSTITELJSKE DJELATNOSTI

Amaterske sportske udruge u obavljaju ugostiteljske djelatnost obvezne su pridržavati se sljedećih odredaba ZUD-a kao i svi drugi ugostitelji:

1. vidno istaknuti na ulazu u ugostiteljski objekt, odnosno u ulazu ugostiteljskog objekta smještenog u građevini zaštićenoj kao kulturno dobro, na propisani način, natpis s oznakom vrste ugostiteljskog objekta, odnosno vrste i kategorije utvrđene rješenjem nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva (čl. 10. st. 1. t. 1.)
2. vidno istaknuti na ulazu u objekt obavijesti o radnom vremenu i radnim odnosno neradnim danima i pridržavati se istaknutoga radnog vremena (čl. 10. st. 1. t. 2.)
3. utvrditi kućni red u ugostiteljskim objektima za smještaj i istaknuti ga na recepciji te izvadak iz kućnog reda istaknuti u svim sobama i apartmanima (čl. 10. st. 1. t. 3.)
4. utvrditi normative o utrošku namirnica za pojedino jelo, piće i napitak, pružiti usluge u količinama i kakvoći sukladno normativima, normativ za vrijeme rada imati u ugostiteljskom objektu, te na zahtjev normativ predočiti gostu (čl. 10. st. 1. t. 4.)
5. vidno istaknuti cijene usluga koje se nude na hrvatskom i najmanje jednom svjetskom jeziku, na način dostupan gostima i pridržavati se istaknutih cijena, a pri pružanju usluga smještaja u cjenicima istaknuti i svotu turističke pristojbe te cjenike (jelovnik i/ili kartu pića) staviti na raspolaganje gostima u dovoljnom broju primjeraka (čl. 10. st. 1. t. 5.)
6. izdati gostu čitljiv i točan račun za svaku pruženu ugostiteljsku uslugu s naznakom vrste, količine i cijene pruženih usluga, odnosno odobrenog popusta, a pri pružanju usluga smještaja navesti u računu i svotu turističke pristojbe (čl. 10. st. 1. t. 6.)
7. pridržavati se propisanoga radnog vremena (čl. 10. st. 1. t. 7.)
8. na propisani način voditi knjigu gostiju u ugostiteljskom objektu za smještaj (čl. 10. st. 1. t. 8.)
9. u ugostiteljskom objektu za smještaj osigurati goste od posljedica nesretnog slučaja (čl. 10. st. 1. t. 9.);
10. omogućiti gostu podnošenje pisanih prigovora u ugostiteljskom objektu i bez odgađanja pisanim putem potvrditi njegov primitak. Nadalje, dužne su gostu omogućiti podnošenje pisanog prigovora putem pošte, telefaksa ili elektroničke pošte te su dužne u ugostiteljskom objektu vidljivo istaknuti obavijest o načinu podnošenja pisanih prigovora. Također su dužne u pisanom obliku odgovoriti na prigovore najkasnije u roku od 15 dana od dana zaprimljenog prigovora. Osim toga dužne su voditi i čuvati pisanu evidenciju prigovora gostiju godinu dana od primitka pisanog prigovora gosta (čl. 10. st. 1. t. 10.);
11. pisanim putem obavijestiti nadležno upravno tijelo odnosno Ministarstvo o trajnom prestanku obavljanja djelatnosti u ugostiteljskom objektu, u roku od osam dana od nastale promjene (čl. 10. st. 1. t. 12.)

12. ispunjavati uvjete propisane posebnim propisima o hrani (čl. 10. st. 1. t. 13.)
13. pružati ugostiteljske usluge koje su utvrđene rješenjem nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva (čl. 10. st. 1. t. 14.)
14. prema gostu odnositi se uljudno, korektno i profesionalno (čl. 10. st. 1. t. 15.)
15. postupati s povećanom pažnjom, prema pravilima struke i običajima (pažnja dobrog stručnjaka) (čl. 10. st. 1. t. 16.)
16. prilikom oglašavanja i reklamiranja usluga i isticanja poruka u komercijalnom poslovanju smije se koristiti oznaka propisane vrste i kategorije ugostiteljskog objekta, posebnog standarda, odnosno oznake kvalitete koja je utvrđena rješenjem nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva (čl. 11.)
17. zabranjeno je usluživanje odnosno dopuštanje konzumiranja alkoholnih pića, drugih pića i/ili napitaka koji sadržavaju alkohol u ugostiteljskom objektu osobama mladim od 18 godina (čl. 13. st. 1.)
18. u ugostiteljskim objektima u kojima se uslužuju alkoholna pića, druga pića i/ili napitci koji sadrže alkohol, mora na vidljivom mjestu biti istaknuta oznaka o zabrani njihova usluživanja odnosno konzumiranja osobama mladim od 18 godina (čl. 13. st. 2.).
19. ne smije uslužiti gosta odnosno dopustiti mu konzumiranje alkoholnih pića, drugih pića i/ili napitaka koji sadržavaju alkohol ako procijeni da je mlađi od 18 godina, a gost dobrovoljno ne dokaže da nije mlađi od 18 godina davanjem na uvid neke od osobnih isprava (čl. 13. st. 3.)
20. za obavljanje ugostiteljske djelatnosti u ugostiteljskim objektima moraju biti ispunjeni minimalni uvjeti za vrstu i kategoriju glede uređenja i opreme ugostiteljskih objekata, usluga, kao i drugi uvjeti propisani ZUD-om i podzakonskim propisima donesenim na temelju ZUD-a. Nije dovoljno da ugostitelj ima ishodeno rješenje nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva da prostor i oprema udovoljavaju uvjetima za određenu vrstu, već ugostiteljski objekt mora stalno tijekom poslovanja ispunjavati minimalne uvjete u skladu s Pravilnicima, a uređaji i oprema moraju biti stalno u ispravnom i funkcionalnom stanju (čl. 15. i 16.)
21. pridržavati se odredaba glede **Zakona o ograničavanju uporabe duhanskih i srodnih proizvoda** (Nar. nov., br. 45/17. i 114/18.; dalje: ZoOUDSP) Prema čl. 25. st. 1. ZoOUDSP, zabranjeno je pušenje duhanskih i srodnih proizvoda, biljnih proizvoda i uporaba elektroničkih cigareta, s nikotinskim punjenjem ili bez nikotinskog punjenja i vodenih lula u svim zatvorenim javnim prostorima.
Prema odredbi čl. 25. st. 6. ZoOUDSP, iznimno, pušenje je dopušteno u posebnim za pušače određenim prostorima ako je amaterska sportska udruga ishodila rješenje Ministarstva zdravstva o ispunjavanju uvjeta, o čemu u takvim prostorima mora biti istaknuta oznaka o dozvoli pušenja.

Prema odredbi čl. 32. ZoOUDSP, u objektu u kojem se uslužuje piće, vlasnik odnosno korisnik objekta može prostor za posluživanje odrediti pušačkim prostorom, ako je ishodio rješenje Ministarstva zdravstva o ispunjavanju uvjeta, o čemu u tom prostoru mora biti istaknuta oznaka o dozvoli pušenja.

22. plaćati turističku pristojbu

Prema čl. 9. st. 1. **Zakona o turističkoj pristojbi** (Nar. nov., br. 52/19. – 42/20.; dalje: ZoTP) osobe koje u općini ili gradu u kojoj nemaju prebivalište rabe uslugu noćenja u smještajnom objektu u kojemu se obavlja ugostiteljska djelatnost, plaćaju turističku pristojbu **po svakom ostvarenom noćenju**, amaterskoj sportskoj udruzi, osobi s kojom su ugovorile pružanje usluga smještaja. Smještajnim objektom smatraju se svi objekti u kojima usluge smještaja pružaju pravne osobe koje obavljaju ugostiteljsku djelatnost u skladu sa ZUD-om te prostori na kojima je organizirano kampiranje izvan kampova za vrijeme održavanja sportskih i sličnih manifestacija.

Prema čl. 16. st. 1. ZoTP, pravna osoba koja pruža usluge noćenja u smještajnom objektu naplaćuje turističku pristojbu istodobno s naplatom pružene usluge. U računu za pružene usluge posebno se označuje svota naplaćene turističke pristojbe i osnova za oslobodenje od plaćanja odnosno osnova za plaćanje umanjene svote turističke pristojbe.

Prema čl. 17. st. 1. ZoTP, pravna osoba koja naplaćuje pružanje usluga noćenja u navedenim smještajnim objektima obvezna je turističku pristojbu uplatiti na propisani račun svakoga 1. i 15. u mjesecu za sva noćenja ostvarena u tom razdoblju, s rokom dospijeca sedam dana.

Sportska udruge koja pruža uslugu noćenja u smještajnom objektu obvezna je u roku od 24 sata od dolaska prijaviti u sustav eVisitor sve osobe kojima pružaju uslugu noćenja te u roku od 24 sata od odlaska odjaviti njihov boravak. Popis turista vodi se, a prijava i odjava turista obavlja se putem sustava eVisitor, središnjim elektroničkim sustavom prijave i odjave turista u Republici Hrvatskoj.

Nadalje, obvezni su pridržavati se i odredaba drugih zakona i podzakonskih propisa i drugi ugostitelji, npr.: Zakona o hrani, Zakona o vinu, Pravilnika o vinu, Zakona o autorskim i srodnim pravima, Pravilnika o načinu vođenja popisa turista te obliku i sadržaju obrasca prijave turističkoj zajednici, Zakona o mjeriteljstvu, Zakona o zaštiti potrošača itd.

3.4. POVREMENO OBAVLJANJE UGOSTITELJSKE DJELATNOSTI IZVAN UGOSTITELJSKOG OBJEKTA

Amaterska sportska udruga koja posluje kao ugostitelj (dakle koja ima ishodeno rješenje nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva) može **повремено** izvan svojega ugostiteljskog objekta pružati ugostiteljske usluge, uz odobrenje jedinice lokalne samouprave (čl. 12. st. 1. ZUD-a). Jednako tako, sportska udruga (koja nije ugostitelj) može biti **sudionik**

proslava i manifestacija, koje u promidžbeno-turističku svrhu organiziraju turističke zajednice i/ili jedinice lokalne samouprave ili drugi organizator uz odobrenje jedinice lokalne samouprave (čl. 12. st 2. ZUD-a).

3.4.1. Uvjeti i usluge koje može pružati sportska udruga (ugostitelj)

Sportska udruga (ugostitelj) koja ima ishodeno rješenje nadležnoga upravnog tijela **može povremeno** (za vrijeme trajanja manifestacija, sajмова, prigodnih priredbi i sl.) izvan svojega ugostiteljskog objekta pružati ugostiteljske usluge u skladu s već ishodenim rješenjem nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva, uz odobrenje jedinice lokalne samouprave (čl. 12. st. 1. ZUD-a).

Uvjet je da amaterska sportska udruga koja posluje kao ugostitelj mora imati odobrenje jedinice lokalne samouprave te može pružati usluge u skladu s već ishodenom rješenju nadležnoga upravnog tijela. Primjerice, ako je sportska udruga ishodila rješenje nadležnoga upravnog tijela za ugostiteljski objekt vrstu bistro, može pripremati i usluživati jednostavna hladna i topla jela te usluživati pića i pripremati i usluživati napitke. Ako je sportska udruga ishodila rješenje nadležnoga upravnog tijela za slastičarnicu, može pripremati i usluživati slastice (kolače, sladoled i sl.), napitke te usluživati bezalkoholna pića.

3.4.2. Uvjeti i usluge koje može pružati sportska udruga koja nije ugostitelj

Sudionici proslava i manifestacija koje u promidžbeno-turističku svrhu organiziraju turističke zajednice i/ili jedinice lokalne samouprave ili drugi organizator uz odobrenje jedinice lokalne samouprave, mogu na tim događanjima pružati ugostiteljske usluge pripremanja i usluživanja jela, pića, napitaka.

Sudionici proslava i manifestacija, uz ugostitelja, između ostalih, mogu biti i pravne osobe (sve sportske udruge) koji nisu ugostitelji, uz sljedeću obvezu:

- isticanja tvrtke odnosno naziva
- isticanja i pridržavanja istaknutih cijena
- izdavanja čitljivog i točnog računa za pruženu uslugu
- isticanja na vidljivom mjestu oznake o zabrani usluživanja alkoholnih pića, drugih pića i/ili napitka koji sadržavaju alkohol osobama mlađim od 18 godine i poštovati te zabrane.

Sportske udruge mogu usluživati **sva jela**, a to će najčešće biti jednostavna jela koja ne zahtijevaju složeniju pripremu, npr.: naresci, sir, pržene i slane ribe, pržene lignje, topli i hladni sendviči, hrenovke, kobasice, razne vrste burgera, hot-dog, kotleti, čevapčići, ražnjići, kotlovina, jela iz kotlića, pomfrit, palačinke i slična jela, **pića (alkoholna i bezalkoholna) te napitci**. Kod pripremanja i usluživanja hrane moraju biti ispunjeni propisani uvjeti u skladu sa **Zakonom o hrani** (Nar. nov., br. 18/23.). Uvjet je da imaju odobrenje jedinice lokalne samouprave, da istaknu cijene usluga i pridržavaju se istaknutih cijena, da izdaju točne i čitljive račune za pruženu uslugu, da istaknu tvrtku odnosno naziv te oznaku o zabrani usluživanja alkoholnih pića, drugih pića i/ili napitka koji sadržavaju alkohol osobama mlađim od 18 godina i poštovati te zabrane.

3.5. ORGANIZIRANJE KAMPIRANJA IZVAN KAMPOVA ZA VRIJEME ODRŽAVANJA SPORTSKIH NATJECANJA, TURNIRA I SLIČNIH MANIFESTACIJA

Osim što sportske udruge mogu u okviru ugostiteljske djelatnosti pružati uslugu kampiranja prema Pravilniku „Kampovi“: Kamp, Glamping i Kamp odmoriste, pod određenim uvjetima mogu organizirati kampiranje izvan kampova.

Prema čl. 29. st. 1. ZUD-a, iznimno, za vrijeme održavanja sportskih, izviđačkih, kulturno-umjetničkih i sličnih manifestacija te organiziranih putovanja kanuima i sličnim plovilima po moru, rijekama i jezerima, biciklima i slično, **dopušteno je organizirati kampiranje izvan kampova, na za to određenim prostorima**. Uvjet je da jedinice lokalne samouprave, javne ustanove i **druge pravne osobe**, koje upravljaju određenim područjem ovisno o svrsi kampiranja, **svojim aktima određuju prostor za kampiranje izvan kampova, uvjete koje taj prostor mora ispunjavati te vrijeme trajanja takvog kampiranja**.

Prema odredbi čl. 29. st. 1. ZUD-a, zabranjeno je kampiranje izvan kampova i prostora određenih za kampiranje izvan kampova.

Sve osobe koje koriste uslugu noćenja izvan kampova za vrijeme održavanja sportskih i sličnih manifestacija, turističku pristojbu plaćaju pravnoj osobi s kojom su ugovorile pružanje usluge smještaja, a pravna osoba ima obvezu prijaviti sve osobe koje kampiraju izvan kampova u tom prostoru u sustav eVisitor. Prema odredbi čl. 5. st. 1. **Pravilnika o sustavu eVisitor** (Nar. nov., br. 43/20.) obveznici prijave i odjave turista turističkoj zajednici su, između ostalih, i pravne osobe koje pružaju uslugu noćenja u smještajnom objektu.

4. PUTOVANJA KOJA ORGANIZIRAJU SPORTSKE UDRUGE

ZoPUT-om amaterske sportske udruge nisu izuzete od primjene ZoPUT-a, kao što su to bile prethodnim zakonom.

Prema odredbi čl. 5. st. 2. t. 4. ZoPUT-a, pod uvjetima propisanim ZoPUT-om i propisima donesenim na temelju navedenog Zakona, pojedine usluge u turizmu mogu pružati i:

- udruge radi obavljanja svoje djelatnosti odnosno ispunjenja svojih ciljeva.

Iako članovi sportske udruge ne odlaze na odmor i oni nisu putnici u smislu ZoPUT-a, moraju organizirati odlazak na sportske pripreme i sudjelovanje na sportskom natjecanju zbog obavljanja sportske djelatnosti radi koje su i osnovani.

Mnoge sportske udruge su u dvojbi kako mogu organizirati odlazak na pripreme i natjecanja i drugih aktivnosti, a da ne bi stvorili dodatne troškove. U kojim slučajevima sportske udruge mogu organizirati putovanje na pripreme i natjecanje te u kojim slučajevima moraju angažirati turističku agenciju kod organiziranja putovanja, navest ćemo u nastavku članka.

4.1. ORGANIZIRANJE PRIPREMA I NATJECANJA

Ako sportska udruga organizira sudjelovanje u sportskom natjecanju i sportske pripreme te sama financira ta natjecanja i pripreme, ne smatra se da

su ti članovi sportske udruge putnici, niti se odlazak na natjecanja i pripreme smatra izletom i/ili paket-aranžmanom u smislu ZoPUT-a. Navedeno putovanje radi ostvarenja propisane realizacije programa sportske udruge na pripreme i natjecanje nije turističko putovanje jer je za putovanje i sudjelovanje na pripremama ili natjecanju sredstva osigurala sportska udruga, koja je financirana iz sredstava državne proračuna.

O putovanjima članova sportskih udruga na pripreme i sportska natjecanja, Ministarstvo turizma dalo je mišljenje KLASA: 011-03/18-02/29, URBROJ: 529-06-01-01/1-18-2 od 11. travnja 2018. godine: *Odlazak sportaša, članova sportskih udruga na nacionalnoj, regionalnoj i lokalnoj razni na pripreme i natjecanja u organizaciji Hrvatskog olimpijskog odbora, nacionalnih sportskih saveza ili sportskih klubova, koji je financiran od strane Hrvatskog olimpijskog odbora, nacionalnih sportskih saveza ili sportskih klubova nije izlet niti paket-aranžman u smislu Zakona o pružanju usluga u turizmu s obzirom da su putovanja dio pripreme ili natjecanja sportaša kojim isti izvršavaju djelatnosti sportskih udruga, saveza ili Hrvatskog olimpijskog odbora, niti su sportaši putnici u smislu ZoPUT-a.*

Napominjemo da prema odredbi čl. 7. st. 1. t. 19. ZoPUT-a putnik označava svaku osobu koja želi sklopiti ugovor o putovanju u paket-aranžmanu, ili izletu, ili ugovor o putovanju u povezanom putnom aranžmanu, ili koja ima pravo putovati na temelju sklopljenog ugovora o putovanju u paket-aranžmanu, ili izletu ili ugovor o putovanju u povezanom putnom aranžmanu.

Dakle, odlazak na natjecanje i priprema koju organiziraju i financiraju sportske udruge ne smatra se pružanjem usluga u turizmu i nije potrebno angažirati turističku agenciju. Stoga, sportske udruge koje obavljaju svoju osnovnu zadaću provedbe programa sportske pripreme i sudjelovanju u sportskom natjecanju ne podliježu obvezama ZoPUT-a.

4.2. ORGANIZIRANJE SAMO JEDNE USLUGE PUTOVANJA

Ako sportska udruga organizira i snosi troškove samo jedne od usluga putovanja (smještaj ili prehranu ili prijevoz), takvo se putovanje ne smatra izletom ni paket-aranžmanom u smislu ZoPUT-a, te udruge nemaju obvezu za takvo putovanje angažirati turističku agenciju. Davanje obavijesti i informacije da sami članovi udruge mogu sklopiti s ugostiteljem za ugostiteljsku uslugu (smještaj i prehranu), a troškove prijevoza snosi udruga nije potrebno angažirati turističku agenciju.

Dakle, ako je samo jedna usluga, to nije izlet, u smislu ZoPUT-a, jer izlet znači kombinaciju najmanje dvije pojedinačne usluge za potrebe istog putovanja.

4.3. DAVANJE OBAVIJESTI NA MREŽNOJ STRANICI O ODRŽAVANJU NATJECANJA ILI PRIPREMA

Ako članovi udruge sami plaćaju izlet ili paket-aranžman, tj. sami članovi sklapaju ugovore s turističkom agencijom ili s ugostiteljem (glede smještaja ili prehrane) ili prijevoznikom, udruga može na svojoj mrežnoj stranici dati obavijest i informaciju

o vremenu odlaska na natjecanje ili pripreme za natjecanje, o cijenama prijevoza, ugostitelju koji pruža uslugu smještaja i prehrane te druge potrebne obavijesti i informacije. To se ne smatra pružanjem usluga u turizmu te se u navedenim slučajevima ne primjenjuje ZoPUT.

4.4. ORGANIZIRANJE PUTOVANJA DO DVA DANA

Prema čl. 62. st. 1. ZoPUT-a, sve udruge, pa tako i sportske udruge, mogu pružati usluge turističke agencije. Naime, mogu radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka propisanih statutom udruge ili drugim općim aktom o osnivanju, organizirati putovanje (paket-aranžman i izlet) isključivo za svoje članove, s tim da paket-aranžman može trajati do dva dana, uključujući najviše jedno noćenje.

Dakle, sportska udruga može na oglasnoj ploči u prostorijama udruge dati obavijest i informaciju da organizira paket-aranžman koji traje dva dana i uključuje jedno noćenje, odrediti odredište (destinacija), razdoblje boravka s datumima, sredstvo, karakteristika i kategorija prijevoza, mjesto polaska i povratka, vrsta i kategorija smještaja, prehranu (broj obroka), ulaznice za muzej, ukupnu cijenu paket-aranžmana, najmanji broj osoba potreban za ostvarivanja paket-aranžmana te o roku u kojemu će član sportske udruge biti obaviješten o otkazivanju paket-aranžmana ako nije prijavljen dovoljan broj članova.

Prema odredbi čl. 7. st. 1. t. 2. ZoPUT-a, paket-aranžman znači kombinaciju najmanje dviju različitih vrsta usluga putovanja za potrebe istog putovanja ili odmora ako: te usluge kombinira jedan trgovac, neovisno o tome jesu li sklopljeni zasebni ugovori s pojedinačnim pružateljima usluga putovanja ako se te usluge: kupuju na jednoj prodajnoj točki, ako se nude, prodaju ili naplaćuju u paušalnoj ili ukupnoj cijeni, oglašavaju ili prodaju pod nazivom „paket-aranžman“ ili po sličnim nazivom, kombiniraju nakon sklapanja ugovora kojim trgovac putniku daje pravo da bira između različitih vrsta usluga putovanja; ili kupuju od pojedinačnih trgovaca putem povezanih postupaka online rezerviranja kada trgovac kojim je sklopljen prvi ugovor dostavlja ime putnika, podatke o plaćanju i adresu e-pošte drugom trgovcu ili trgovcima, a ugovor s drugim trgovcem ili trgovcima sklopljen je najkasnije 24 sata nakon potvrde rezervacije prve usluge putovanja.

Sportska udruga također može dati obavijest i informaciju da organizira izlet koji traje manje od 24 sata, ne uključuje noćenje, može odrediti odredište (destinacija), datum, sredstvo, karakteristiku i kategoriju prijevoza, mjesto polaska i povratka, ugostiteljske usluge (ručak i večeru), najmanji broj putnika (članova udruge) potreban za organiziranje izleta te o roku u kojemu će putnik (član udruge) biti obaviješten o otkazivanju izleta ako za izlet nije prijavljen dovoljan broj putnika.

Prema odredbi čl. 7. st. 1. t. 19. ZoPUT-a, izlet znači kombinacija najmanje dviju pojedinačnih usluga za potrebe istog putovanja ili odmora, koje se sastoje od prijevoza ili drugih turističkih i ugostiteljskih usluga, a traje manje od 24 sata i ne uključuje noćenje.

Potrebno je napomenuti da se prema čl. 27. st. 1. t. 3. ZoPUT-a na paket-aranžmane i povezane putne aranžmane koji se organiziraju i nude samo povremeno i na neprofitnoj osnovi (bez dobitka ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi), i to samo ograničenoj skupini putnika, a da ih se ne nudi javno, ne primjenjuju odredbe kao na ostale paket-aranžmane u vezi s informiranjem i sadržajem ugovora o putovanju u paket-aranžmanu, izmjenama ugovora o putovanju u paket-aranžmanu prije početka paket-aranžmana, izvršenjem paket-aranžmana, sniženjem cijene i naknadom štete, zaštitom u slučaju nesolventnosti te povezanim putnim aranžmanima.

Smatra se da zbog svoje neprofitne osnove nije potrebna razina zaštite koja je inače namijenjena i obvezna za putnike koji putuju u paket-aranžmanu u povezanom putnom aranžmanu.

Sportske udruge mogu organizirati putovanje najviše tri puta godišnje bez svrhe stjecanja dobitka. Promidžbu i predstavljanje putovanja ne može se vršiti neposredno ili posredno, putem sredstava javnog priopćavanja i oglašavanja niti na bilo koji drugi način u komercijalne svrhe. Također, organiziranje putovanja izvan navedenih okvira smatra se neregistriranim obavljanjem djelatnosti te se primjenjuju propisane upravne mjere prema ZoZSOND-u (donose usmena rješenje o zabrani pružanja navedenih usluga, zatim dostavljaju stranci rješenje u pisanom obliku, a žalba ne odgađa njegovo izvršenje) i prekršajne mjere.

Za paket-aranžman koji bi trajao duže od dva dana i uključivao više od jednog noćenja ili organiziran više od tri puta godišnje potrebno je angažirati turističku agenciju.

U nastavku se navode obveze sportske udruge.

Prema čl. 62. st. 6. ZoPUT-a, udruge su obvezne za organizaciju putovanja koristiti samo prijevozna sredstva u kojima su putnici i prtljaga osigurani te kod organiziranog prijevoza djece i učenika pridržavati se Pravilnika o uvjetima koje moraju ispunjavati autobusi kojima se organizirano prevoze djeca (Nar. nov., br. 100/08. i 20/09.).

Nadalje, prema čl. 62. st. 7. ZoPUT-a, pri pružanju usluga u turizmu sportske udruge obvezne su:

1. objaviti uvjete, sadržaj i cijenu svake pojedine usluge na hrvatskom jeziku, a može ih istodobno objaviti i na nekom drugom putniku jasnom i razumljivom jeziku te se pridržavati tih uvjeta, sadržaja i cijena
2. za svaku izvršenu uslugu korisniku izdati račun, u skladu s posebnim propisima kojima se uređuje izdavanje i čuvanje računa.

Troškove takvih putovanja (izleta ili paket aranžmana), tj. smještaj, prehrana, prijevoz i dr. snose članovi sportskih udruga.

Dakle, članovi udruge koji se odluče koristiti turističke aranžmane putem udruge, neka vode računa da ih mogu koristiti samo članovi te udruge do najviše dva dana, jer će udruzi u protivnom biti zabranjeno obavljanje turističke djelatnosti izvan tih okvira u skladu sa ZoZSOND-om. I, naravno, udruge nemaju ni druge obveze koje imaju turističke agencije. Primjerice, ako članovi udruge koriste navedene aranžmane, ne mogu se žaliti zbog oštećenja i gubitka prtljage, jer udruge nisu obvezne ponuditi putniku propisana osiguranja, nema jamčevine, ne moraju imati pratitelja putovanja koji bi se brinuo o vođenju i praćenju putnika itd.

5. ZAKLJUČAK

Amaterske sportske udruge mogu obavljati ugostiteljsku djelatnost, obvezne su ishoditi rješenje nadležnoga upravnog tijela odnosno Ministarstva turizma te su obvezne pridržavati se propisa kao i svi drugi ugostitelji. Kontroliraju ih turistički inspektori Državnog inspektorata, kao i ostale ugostitelje.

Pružanje usluga prehrane („toplog obroka“), napitaka i bezalkoholnih pića koje organiziraju udruge za svoje članove u svojim poslovnim prostorijama i prostorima dok se obavlja njihova osnovna djelatnost ili aktivnost, ne smatra se ugostiteljskom djelatnošću.

Sportske udruge mogu biti sudionici proslava i manifestacija uz odobrenje jedinice lokalne samouprave i pružati ugostiteljske usluge pripremanja i usluživanja jela, pića i napitaka.

Radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka propisanih statutom udruge, mogu organizirati putovanja (paket-aranžman i izlet) isključivo za svoje članove, s tim da paket-aranžman može trajati do dva dana, uključujući najviše jedno noćenje.

Sportski klubovi mogu za svoje članove organizirati i financirati putovanja radi odlaska na pripreme i natjecanja.



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 njima.

Narudžbenica na kraju časopisa RRiF.



Darko MAREČIĆ, dipl. iur.

UDK 658.6

Djelatnost trgovine u udrugama

Udruga smije obavljati gospodarsku djelatnost ako je to propisano statutom i u skladu je s posebnim propisom kojim se uređuju uvjeti za obavljanje te vrste djelatnosti, pa tako i djelatnost trgovine, uz uvjete i na način koji su propisani posebnim zakonom kojim se obavlja djelatnost trgovine. O tome, uz koje uvjete i na koje sve načine udruga smije obavljati djelatnost trgovine te kojih se obveza i zabrana pritom mora pridržavati, pišemo u ovom članku.

1. UVODNE NAPOMENE

Osnivanje, pravni položaj, djelovanje, registracija, financiranje, imovina, odgovornost, statusne promjene, nadzor te prestanak postojanja udruge sa svojstvom pravne osobe propisani su odredbama Zakona o udrugama (dalje: ZU).¹ Iako se djelovanje udruge temelji na načelu neprofitnosti, uz obavljanje djelatnosti kojima se ostvaruju njezini statutom utvrđeni ciljevi, udruga smije obavljati svaku gospodarsku djelatnost koja zakonom nije zabranjena, pa tako i djelatnost trgovine, ako je to propisano statutom udruge, a u skladu s odredbama Zakona o trgovini (dalje: Zakon)² i Zakona o zaštiti potrošača (dalje: ZZP)³ te njihovim provedbenim pravilnicima, od kojih za potrebe ovoga članka ističemo Pravilnik o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica (dalje: Pravilnik o MTU-u)⁴ i Pravilnik o načinu isticanja maloprodajne cijene i cijene za jedincu mjere proizvoda (dalje: Pravilnik o načinu isticanja cijena).⁵

U svrhu namicanja novčanih sredstava potrebnih za podmirenje osnovnih djelatnosti kojima se ostvaruju statutom utvrđeni ciljevi zbog kojih je udruga i osnovana, znatan broj udruge odlučuje se na dodatno obavljanje djelatnosti trgovine u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje djelatnost trgovine tako da obavljaju prodaju svojih proizvoda na raznim sajmovima i manifestacijama. Posebno to dolazi do izražaja tijekom prosinca kada se u većini općina i gradova održavaju adventski i / ili novogodišnji sajmovi, na kojima mnoge udruge prodaju kolače i / ili druge prikladne neprehrambene proizvode s božićnim i / ili novogodišnjim motivima koje su izradili članovi udruge.

2. UVJETI UZ KOJE UDRUGA SMIJE OBAVLJATI TRGOVINU

Udruge samo u određenim okolnostima može se baviti trgovinom.

2.1. OPĆENITO O OBAVLJANJU DJELATNOSTI TRGOVINE

Djelatnost trgovine, u smislu Zakona, smatra se kupnja i prodaja robe i / ili pružanje usluga u trgovini u svrhu ostvarivanja dobitka ili drugoga gospodarskog učinka, a obavlja se kao trgovina na veliko i trgovina na malo. Trgovina na malo se obavlja u prodavaonicama i izvan prodavaonica na način propisan čl. 10. Zakona. Djelatnost trgovine mogu obavljati trgovci (pravna i fizička osoba registrirana za djelatnost trgovine), a trgovinu kroz prodaju vlastitih proizvoda, pravne i fizičke osobe iz čl. 5. Zakona, između kojih i udruge. Djelatnost trgovine obavlja se u prodajnom objektu (prodavaonici, kiosku, štandu i dr.) koji mora ispunjavati minimalne tehničke i druge propisane uvjete, što rješenjem utvrđuje upravno tijelo Grada Zagreba odnosno županije u čijem je djelokrugu obavljanje povjerenih poslova u području trgovine (dalje: nadležno upravno tijelo), osim u slučaju prigodne prodaje.

2.2. UZ KOJE UVJETE UDRUGA SMIJE OBAVLJATI DJELATNOST TRGOVINE

Udruga smije obavljati djelatnost trgovine uz ispunjavanje sljedeći uvjeta: a) da je obavljanje djelatnosti trgovine upisano u odredbama statuta udruge; b) da se djelatnost trgovine obavlja u neprofitne svrhe; c) da se djelatnost trgovine obavlja kroz prodaju vlastitih proizvoda (robe); d) da se prodaja vlastitih proizvoda obavlja samo na Zakonom predviđene načine; e) da udruga ispunjava minimalne tehničke i druge propisane uvjete; f) da udruga od nadležnoga upravnog tijela ishodi rješenje kojim se utvrđuje ispunjavanje minimalnih tehničkih i drugih propisanih uvjeta, osim u slučaju propisane iznimke i g) da se prodaja na otvorenim prostorima obavlja samo na onim mjestima koja su u tu svrhu određena Zakonom i drugim propisima i uz propisane uvjete.

2.3. UPIS DJELATNOSTI TRGOVINE U ODREDBAMA STATUTA UDRUGE

Da bi udruga mogla obavljati djelatnost trgovine, obavljanje te djelatnosti mora upisati u odredbe svog statuta. Obavljanje djelatnosti trgovine upisuje se u dijelu onih odredaba u kojima se navode gospodarske djelatnosti koje udruga, uz djelatnosti kojima ostvaruje ciljeve zbog kojih je osnovana, namjerava obavljati. Obavljanje trgovine može se, primjerice, upisati pod oznakom *Obavljanje djelatnosti trgovine u skladu s odredbama Zakona o trgovini* ili *Prodaja vlastitih proizvoda udruge izvan prodavaonica na načine predviđene Zakonom o trgovini*. Ako djelatnost trgovine nije upisana u statutu, udruga tada tu djelatnost ne može obavljati. Drugim riječima, upis djelatnosti trgovine u skladu sa Zakonom je *conditio sine qua non* (uvjet bez kojeg se ne može) za legalno obavljanje trgovine. Upisom djelatnosti trgovine u odredbe svog statuta, udruga stječe zakonsko pravo obavljanja trgovine u skladu s odredbama Zakona,

¹ Nar. nov., br. 74/14., 70/17., 98/19. i 151/22.

² Nar. nov., br. 87/08, 116/08., 76/09., 114/11., 68/13., 30/14., 32/19., 98/19., 32/20. i 33/23.

³ Nar. nov., br. 19/22. i 59/23.

⁴ Nar. nov., br. 66/09., 108/09., 8/10. i 108/14.

⁵ Nar. nov., br. 117/22.

što znači da nije obvezna registrirati djelatnost trgovine u sudskom ili nekom drugom registru.

2.4. NEPROFITNA SVRHA OBAVLJANJA DJELATNOSTI TRGOVINE

Odredbom čl. 9. ZU-a propisano je da se djelovanje udruge temelji na načelu neprofitnosti, što znači da se udruga ne osniva radi obavljanja gospodarskih djelatnosti sa svrhom stjecanja dobitka i njihove podjele članovima i/ili trećima, nego isključivo zbog obavljanja onih djelatnosti kojima se ostvaruju oni ciljevi zbog kojih je udruga osnovana. Pritom, načelo neprofitnosti ne znači da udruga uopće ne smije obavljati gospodarske djelatnosti i stjecati prihode. Ona to može, ali ako u obavljanju gospodarske djelatnosti (u ovom slučaju djelatnosti trgovine) ostvari višak prihoda nad rashodima (dobitak), on se mora, u skladu sa statutom udruge koristiti isključivo za ostvarivanje statutom utvrđenih ciljeva zbog kojih je udruga osnovana.

2.5. OBAVLJANJE TRGOVINE KROZ PRODAJU VLASTITIH PROIZVODA UDRUGE

Udruga može prodavati samo vlastite proizvode (robu), što znači da ne smije trgovati robom (kupovati robu radi njezine daljnje prodaje). Vlastitim proizvodima smatraju se proizvodi (roba) koju su proizveli članovi udruge ili drugi registrirani proizvođač prema narudžbi i skici udruge (npr. kolači, pića i druga hrana, majice, stolnjaci, šalovi, šalice i drugi predmeti na kojima je otisnut znak odnosno logo udruge, monografije i / ili kalendari s motivima o aktivnosti udruge). Vlastitim proizvodima smatraju se i proizvodi koji su udruzi darovani ili donirani, uz uvjet da za te proizvode davatelju ili donatoru udruga ne pruža protuuslugu, niti isplaćuje dio naknade. Ako se za darovane ili donirane proizvode udruga davatelju odnosno donatoru pruža određenu protuuslugu ili plaća dio naknade, tada se takvi proizvodi ne mogu smatrati „vlastitim“ proizvodima udruge te ne smiju biti predmetom prodaje.⁶

Kada je riječ o proizvodima koji se mogu prodavati izvan prodavaonice, udruga mora voditi računa o odredbama čl. 10. st. 2. Zakona kojim je propisano da se izvan prodavaonica ne smiju prodavati proizvodi ako je takav način prodaje zabranjen posebnim propisima⁷ i čl. 39. st. 2. Pravilnika o MTU-u kojim je propisano da se na štandovima i klupama izvan tržnica ne mogu prodavati snimljeni nosači zvuka i slike, kao što su DVD, USB, CD (ali se ta zabrana ne primjenjuje na prigodnu prodaju).

2.6. NAČINI NA KOJE UDRUGA SMIJE OBAVLJATI PRODAJU SVOJIH PROIZVODA

Udruga svoje proizvode može prodavati samo na propisani način.

Udruga svoje proizvode smije prodavati izvan prodavaonica na neki od sljedećih načina: na štandovima i klupama izvan tržnica na malo; na štandovima i klupama unutar trgovačkih centara, ustanova i sl.; iz kioska; prigodnom prodajom; u prostorima kulturnih, sakralnih, obrazovno-pedagoških, sportskih, znanstvenih i drugih javnih ustanova te prostorima koji se smatraju zaštićenim područjem prirode.⁸

Na prethodno navedene načine udruga može obavljati prodaju svojih proizvoda samo ako su za svaki od tih načina ispunjeni minimalni tehnički i drugi propisani uvjeti glede prodajnog objekta, opreme i sredstava kojima se obavlja prodaja, osim za prigodnu prodaju.

Udruga **ne smije obavljati prodaju svojih proizvoda na veliko** (trgovcima ili drugim pravnim i fizičkim osobama za profesionalnu uporabu), niti svoje proizvode smije prodavati u prodavaonici (posebno uređeni prodajni objekt u kojemu se obavlja djelatnost trgovine, a sastoji se od prodajnog prostora i pomoćnih prostorija), ni izvan prodavaonica na ostale Zakonom predviđene načine obavljanja trgovine na malo izvan prodavaonica.

Udruga **ne smije** svoje proizvode prodavati na veliko, u prodavaonicama niti na neki od sljedećih načina izvan prodavaonica: na klupama i štandovima na tržnicama na malo; pokretnom prodajom; prodajom putem prodajnih automata i prodajom na daljinu (internetskom prodajom, prodajom putem pošte, TV i radio programa, kataloga i sl.).

Ako bi udruga htjela obavljati prodaju svojih proizvoda na veliko, u prodavaonici, na štandovima i klupama na tržnicama na malo, pokretnom prodajom, prodajom putem automata i na daljinu (npr. putem interneta), morala bi osnovati trgovačko društvo, zadrugu te registrirati djelatnost trgovine, a međusobne odnose urediti ugovorom.

2.7. ISHOĐENJE RJEŠENJA O ISPUNJAVANJU MINIMALNIH TEHNIČKIH I DRUGIH UVJETA

Ako se udruga bavi trgovinom, mora ispuniti određene uvjete.

Udruga ne smije započeti s prodajom svojih proizvoda na prodajnoj klupi ili štandu izvan prodavaonica i / ili unutar trgovačkog centra, ustanova i sl., niti iz kioska prije nego što od nadležnoga upravnog tijela ne ishodi rješenje o tome da prodajni objekt, oprema i sredstva kojima se obavlja prodaja ispunjava minimalne tehničke i druge propisane uvjete, a u slučaju prodaje hrane, i uvjete u skladu s propisima o hrani.

⁶ Središnjem državnom portalu Vlade RH "Gospodarska djelatnost udruge" (<https://gov.hr/moja-uprava/aktivno-gradjanstvo-i-slobodno-vrijeme/udruge/gospodarska-djelatnost-udruge/1567>)

⁷ Npr. prodaja oružja, streljiva i pirotehničkih sredstava na štandovima i klupama na otvorenom prostoru zabranjena je Zakonom o eksplozivnim tvarima te proizvodnji i prometu oružja (Nar. nov., br. 70/17., 141/20. i 114/22.).

⁸ Sukladno Zakonu o zaštiti prirode (Nar. nov., br. 80/13., 15/18., 14/19. i 127/19.) zaštićena područja prirode su: strogi rezervat, nacionalni park, posebni rezervat, park prirode, regionalni park, spomenik prirode, značajni krajobraz, park-šuma i spomenik parkovne arhitekture.

Na klupi ili štandu odnosno u kiosku smije se prodavati samo roba iz onoga prodajnog asortimana koji je obuhvaćen izdanim rješenjem. Rješenje se izdaje na zahtjev ovlaštene osobe udruge, a uz zahtjev se prilažu dokazi o upisu sportske udruge u Registar udruga i dokaz o vlasništvu ili pravu korištenja prodajnog objekta te i drugi dokazi na zahtjev nadležnoga upravnog tijela.

Novo rješenje nije potrebno ishoditi ako udruga nastavlja s obavljanjem prodaje u prodajnom objektu (kiosku, na štandu ili klupi) za koji je prethodno već ishodoeno takvo rješenje, a u međuvremenu (od izdavanja prethodnog rješenja do nastavka prodaje bez obzira na protek vremena) nije došlo do bitnih preinaka u prodajnom objektu i nije riječ o prodaji robe opasne po život i zdravlje ljudi, životinja, prirodu i okoliš.

Za prodaju vlastitih proizvoda na štandovima i klupama izvan tržnica na malo i u kioscima udruga mora osigurati odgovarajuće skladištenje robe koju prodaje odnosno nudi izvan prodavaonice te robom rukovati na način kojim se osigurava očuvanje njezine kakvoće.⁹

Iznimno, bez rješenje nadležnoga upravnog tijela o ispunjavanju minimalnih tehničkih i drugih propisanih uvjeta glede prodajnog objekta (kioska, štanda, klupe) udruga može povremeno obavljati prodaju svojih proizvoda prigodnom prodajom.

Prigodna prodaja je prodaja organizirana u sklopu održavanja sajмова, priredaba i izložaba na kojima je dopuštena prodaja samo proizvoda (robe) koji su predmet i svrha organiziranja spomenutih manifestacija, a može trajati najdulje do 60 dana tijekom jedne kalendarske godine, neovisno o vremenu održavanja manifestacije. Prigodna prodaja obavlja se na štandovima i klupama, a iznimno i na prenosivim (montažno-demontažnim kioscima). Prigodna prodaja najčešće se obavlja na sajmovima ili manifestacijama svjetovnog ili vjerskog značenja koje proglašavaju jedinice lokalne samouprave odnosno općine i gradovi (dalje: JLS) u skladu sa Zakonom o lokalnoj i regionalnoj samoupravi¹⁰ ili njihove turističke zajednice kada je to od interesa za lokalnu zajednicu (npr. prigodna prodaja na adventskim ili božićnim odnosno novogodišnjim sajmovima, prigodna prodaja na sajmu u povodu vjerskog blagdana „Velik gospa“ ili zaštitnika općine / grada). Prigodna prodaja može se obavljati i na sajmovima, priredbama, izložbama i drugim manifestacijama koje organiziraju komorska i interesna udruženja (npr. Hrvatska obrtnička komora kao organizator obrtničkog sajma, Hrvatska poljoprivredna komora kao organizator poljoprivrednog sajma) ili udruge (npr. prigodna prodaja meda i pčelinjih proizvoda na izložbi koju organizira udruga pčelara).

Predstavničko tijelo JLS-a može općim aktom propisati vanjski izgled prodajnih klupa, štandova i kioska putem kojih se obavlja prigodna prodaja, vodeći računa o lokalnim ambijentalnim značajkama.

Ako se prigodnom prodajom obavlja prodaja hrane, tada se prodaja mora obavljati u skladu sa sanitarnim propisima.¹¹

2.8. ODREĐIVANJE MJESTA I UVJETA PRODAJE NA OTVORENOM PROSTORU

Prodaja robe na štandovima i klupama izvan tržnica, iz kioska i prigodna prodaja može se obavljati samo na onim mjestima na javno-prometnim površinama koja svojom odlukom u tu svrhu odredi predstavničko tijelo JLS-a, a na drugim površinama koje imaju pristup s javno-prometne površine, samo na onim mjestima za koje je predstavničko tijelo JLS-a dalo odobrenje.

Kada je riječ o javno-prometnim površinama, prigodna prodaja se obavlja najčešće na trgovima, ulicama, šetnicama ili na drugom mjestu javno-prometne površine određenom odlukom predstavničkog tijela JLS-a na čijem se području nalazi ta površina.

Prodaja na štandovima i klupama, iz kioska i prigodna prodaja na drugim mjestima javno-prometne površine, osim onih određenih odlukom predstavničkog tijela JLS-a, nije dopuštena. Ako predstavničko tijelo nije donijelo odluku, tada se na javno-prometnim površinama tog JLS-a ne smije obavljati prodaja na štandovima i klupama, iz kioska i prigodna prodaja.¹²

Ako se prodaja na štandovima i klupama, iz kioska i prigodna prodaja obavlja na površinama koje imaju pristup s javno-prometne površine, tada udruga mora ishoditi lokacijsko odobrenje predstavničkog tijela JLS-a (u tu svrhu nadležnom upravnom tijelu JLS-a podnosi zahtjev za izdavanje odobrenja), a prodaju smije obavljati samo na mjestima određenim lokacijskim odobrenjem. Prije izdavanja lokacijskog odobrenja, JLS mora osigurati prostorije za zdravstveno-sanitarne potrebe na udaljenosti od najviše 100 metara od mjesta održavanja prigodne prodaje.¹³

Posjedovanje robe komercijalnog karaktera na mjestima koja su određena kao mjesta na otvorenom prostoru na kojima se može obavljati prodaja, smatra s obavljanjem djelatnosti trgovine,¹⁴ što znači se udruga u slučaju inspekcijskog nadzora ne može pozivati na okolnost da proizvode zatečene na toj lokaciji ima samo radi izlaganja, a ne i za prodaju.

⁹ Članak 39. st. 1. Pravilnika o MTU-u.

¹⁰ Nar. nov., br. 19/13. – proć. tekst, 137/15. – ispr., 123/17., 98/19. i 144/20.

¹¹ Prema sanitarnim propisima, prodajne klupe i štandovi na kojima se nudi na prodaju i prodaje hrana moraju biti od materijala koji se lako čisti te bez oštećenja, a hrana koja se prodaje s klupe / štanda mora biti zaštićena od atmosferskih zagađenja (prašine, padalina, ispušnih plinova, utjecaja glodavaca). Brzo pokvarljiva hrana mora se držati u rashladnim vitrinama. Prodajno osoblje mora biti uredno i koristiti radnu odjeću.

¹² Mišljenje Ministarstva gospodarstvo Kl. 330-01/15-01/25, Ur.br. 526-05-01/11-15-02 od 25.1.2015. i Kl. 330-01/15-01/93, Ur.br. 526-05-01/1-14-02 od 25.3.2015.

¹³ Čl. 37. Pravilnika o MTU.

¹⁴ Čl. 11. st.7. Zakona o trgovini.

Pojedini JLS-ovi mogu odlukama o komunalnom redu ili načinu korištenju javnih površina propisati dodatne uvjete za korištenje javno-prometne površine u svrhu obavljanja prodaje te s tim u svezi propisati obvezu ishodenja pojedinačnog akta (rješenja, dozvole) od nadležnog odjela za komunalne ili imovinsko pravne poslove ili sklapanja ugovora o zakupu prodajnog prostora i / ili plaćanje zakupnine u propisanom jednokratnoj ili ugovorenoj svoti. JLS može propisati i obvezu plaćanja poreza za korištenja javne površine u skladu s odredbama Zakona o lokalnim porezima.¹⁵

Ako je javno-prometna površina ujedno i pomorsko dobro (morska obala, plaža), tada se na tom prostoru može obavljati prodaja i uz uvjete propisane **Zakonom o pomorskom dobru i morskim lukama**¹⁶ (od nadležnog tijela ishoditi dozvolu na pomorskom dobru, a za korištenje pomorskog doba plaćati naknadu u propisanom iznosu). Za prodaju na lučkom području luka u unutarnjim vodama potrebno je u skladu s odredbama **Zakonu o plovidbi i lukama unutarnjih voda**¹⁷ od lučke uprave pribaviti rješenje kojim se dopušta obavljanje sporedne gospodarske djelatnosti, koje uključuje i prodaju na štandovima i klupama iz kioska i prigodnu prodaju te plaćati zakupninu u visini koju određuje lučka kapetanija.

3. RADNO VRIJEME UDRUGE U DJELATNOSTI TRGOVINE

Na udrugu koja obavlja prodaju svojih proizvoda iz kioska primjenjuju se ograničenja ukupnog trajanja tjednoga radnog vremena i rada nedjeljom te zabrana rada blagdanima propisanim čl. 57. st. 1. do 4. Zakona. Ukupno tjedno radno vrijeme kioska ne može prelaziti 90 sati tjedno, a koje udruga samostalno raspoređuje od ponedjeljka do subote, s time da kiosk ne može raditi nedjeljom i u dane blagdana.¹⁸ Iznimno, udruga može obavljati prodaju svojih proizvoda do najviše 16 nedjelja tijekom godine (u 2023., u razdoblju od 1. 7. do 31. 12.) u kojem se slučaju ukupno tjedno radno vrijeme povećava za 15 sati (ako nedjelja pada na dan blagdana, ta se nedjelja ne može odrediti kao radna). Vlada RH može odlukom odrediti prodajne objekte koji su obvezni raditi blagdanom. Navedeno se primjenjuje i na udruge koje obavljaju prodaju na štandovima i klupama unutar trgovačkih centara.

Iznimno, u skladu s čl. 57. st. 5. i 6. Zakona, ograničenja radnog vremena, uključujući rad nedjeljom i zabranu rada blagdanima, ne primjenjuju se na udruge koje obavljaju prigodnu prodaju svojih proizvoda na sajmovima i **javnim** manifestacijama te na

prodaju na štandovima i klupama te kioscima koji se nalaze unutar ili su sastavni dio cjeline: željezničkih i autobusnih kolodvora, zračnih luka, luka otvorenih za javni promet, luka unutarnje plovidbe i trajekata za prijevoz osoba i vozila; benzinskih postaja; bolnica; hotela, kampova i nautičkih marina; prostora kulturnih i vjerskih ustanova te drugih subjekata u kulturi, muzeja, centara za posjetitelje odnosno interpretacijskih centara te proglašanih zaštićenih područja prirode. U svim tim slučajevima udruga može obavljati prodaju u radnom vremenu objekta odnosno prostora u kojemu se nalazi prodajni objekt ili u radnom vremenu prema vlastitoj odluci.

Udruga koja obavlja prodaju iz kioska, obvezna je za svaku radnu nedjelju voditi evidenciju radnog vremena u obliku pisane isprave ili u elektroničkom zapisu, kako bi ih mogli dati na uvid tržišnom inspektoratu (ili drugom nadležnom inspektoratu) na njegov zahtjev. Sadržaj, oblik i način vođenja evidencije nije Zakonom propisan, ali bi evidencija svakako trebala sadržavati podatke o početku i završetku rada nedjeljom i ukupno trajanje dnevnoga radnog vremena za svaku radnu nedjelju tijekom godine.

Primjer evidencije o radnom vremenu nedjeljom kioska udruge:

UDRUGA PČELARA JASKA		
Evidencija radnog vremena nedjeljom kioska br. 1 Jastrebarsko, Zadruga 7		
Datum	Radno vrijeme (od – do sati)	Ukupno sati
12. 8. 2023.	8:00 – 15:00	7,00
10. 9. 2023.	8:00 – 15:00	7,00
15. 10. 2023.	8:00 – 15:00	7,00
12. 11. 2023.	8:00 – 15:00	7,00

Dodajemo da ako je udruga poslodavac (zapošljava radnike), ima obvezu vođenja evidencije radnog vremena na temeljem odredbe čl. 5. **Zakona o radu**¹⁹ i **Pravilnika o sadržaju i načinu vođenja evidencije o radnicima**,²⁰ a koja mora sadržavati podatke o radnicima i o radnom vremenu, u tom slučaju nije potrebno voditi drugu evidenciju o radnoj nedjelji.

4. OBVEZE UDRUGE PRILIKOM OBAVLJANJA PRODAJE

Prilikom obavljanja prodaje udruga se mora pridržavati propisanih obveza i zabrana, jer u protivnom prekršajno odgovara. U nastavku dajemo prikaz najvažnijih obveza i zabrana kojih se udruge tijekom prodaje svojih proizvoda moraju pridržavati.

4.1. ISTICANJA OZNAKA OBAVIJESTI

Pri prodaji udruge moraju istaknuti naziv udruge, radno vrijeme, prodajne uvjete (ako postoje), obavijesti o zabrani prodaje određene robe maloljetnicima te načinu podnošenja prigovora potrošača.

¹⁵ Nar. nov., br. 115/16., 101/17. i 114/22.

¹⁶ Nar. nov., br. 83/23.

¹⁷ Nar. nov., br. 144/21.

¹⁸ Prema Zakonu o blagdanima, spomendanima i neradnim danima u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 110/19.) blagdani i neradni dani su: 1. siječnja – Nova godina; 6. siječnja - Bogojavljenje ili Sveta tri kralja; Uskrs i Uskrsni ponedjeljak; Tijelovo; 1. svibnja – Praznik rada; 30. svibnja – Dan državnosti; 22. lipnja – Dan antifašističke borbe; 5. kolovoza – Dan pobjede i domovinske zahvalnosti i Dan hrvatskih branitelja; 15. kolovoza - Velika Gospa; 1. studenoga – Svi sveti; 18. studenoga – Dan sjećanja na žrtve Domovinskog rata i Dan sjećanja na žrtvu Vukovara i Škabrnje; 25. prosinca – Božić; i 26. prosinca – prvi dan po Božiću, Sveti Stjepan.

¹⁹ Nar. nov., br. 93/14., 127/17., 98/19. i 151/22.

²⁰ Nar. nov., br. 73/17.

4.1.1. Isticanje oznaka naziva udruge

Udruga djeluje i sudjeluje u pravnom prometu pod nazivom pod kojim je upisana u Registar udruga. Uz svoj puni naziv, udruga može rabiti i skraćeni naziv koji mora sadržavati karakteristični dio naziva udruge. Na prodajnom štandu ili klupi te na kiosku (ako udruga obavlja prodaju iz kioska) potrebno je na vidan način istaknuti naziv i sjedište udruge kako je to upisano u statutu odnosno registru udruga.

4.1.2. Isticanje radnog vremena i pridržavanje istaknutoga radnog vremena

Udruga koja prodaje svoje proizvode iz kioska, obvezna je na kiosku vidno istaknuti obavijest o radnom vremenu te radnim nedjeljama i tog se vremena pridržavati.

Primjer obavijesti o radnom vremenu kioska:

UDRUGA PČELARA JASKA	
Kiosk br. 1	
Jastrebarsko, Zadruga 7	
Radno vrijeme	
Radnim danom:	8:00 – 20:00
Nedjeljom:	8:00 – 15:00
Blagdanom:	zatvoreno
RADNE NEDJELJE U 2023. GODINI	
12. 8. / 10. 9. / 15. 10. / 12. 11. / 10. 12. / 17. 12. / 24. 12.	

4.1.3. Isticanje obavijesti o prodajnim uvjetima i pridržavanje tih uvjeta

Ako udruga odobrava potrošačima uvjete prodaje, obvezna je uvjete prodaje vidno istaknuti na prodajnom mjestu (štandu, klupi, kiosku) te se pridržavati istaknutih uvjeta. Posebne uvjete prodaje udruga može odobriti za pojedine proizvode ili skupinu proizvoda (npr. za božićne jaslice koji se prodaju na adventskom sajmu), a pojedine skupine potrošača (npr. umirovljenike, studente, djecu i sl.) ili pojedine oblike plaćanja (npr. za gotovinsko plaćanje).

Primjer obavijesti o uvjetima prodaje:

UVJETI PRODAJE
U prosincu odobravamo umirovljenicima popust od 10 % na ukupnu svotu kupnje.

4.1.4. Isticanje obavijesti o zabrani prodaje određene robe maloljetnicima

Udruga koja prodaje vlastito proizvedena alkoholna pića i pića koja sadržavaju alkohol, obvezna je na prodajnom mjestu vidno istaknuti obavijest i zabraniti njihove prodaje osobama mladim od 18 godina i pridržavati se istaknute obavijesti. Udruga mora uskratiti prodaju alkoholnog pića ili pića koje sadržava alkohol kupcu ako procijeni da je mlađi od 18 godina, a kupac dobrovoljno ne dokaže da je navršio 18 godina ili da je stariji, davanjem na uvid neke od osobnih isprava (osobnu iskaznicu, vozačku dozvolu, putovnicu).

4.1.5. Isticanje obavijesti o načinu podnošenja prigovora potrošača

Udruga mora omogućiti potrošačima podnošenje pisanog prigovora u svojim poslovnim prostorijama (sjedištu udruge, prodajnom štandu ili klupi, u kiosku) i putem pošte i elektroničke pošte, a može i putem drugog sredstva mrežne komunikacije koje omogućuje pohranu vremena i sadržaja zaprimljenog prigovora (npr. putem internetskog *chata*) te o načinu podnošenja pisanog prigovora na prodajnom mjestu vidno istaknuti obavijest o tome. Udruga je obvezna u pisanom obliku putem pošte, e-pošte ili putem drugog sredstva mrežne komunikacije koje omogućuje pohranu vremena i sadržaja prigovora, potvrditi primitak pisanog prigovora, na njega odgovoriti najkasnije u roku od 15 dana od njegova zaprimanja, jasno se izjašnjavajući o tome prihvaća li ili ne osnovanost prigovora te voditi evidenciju zaprimljenih prigovora, a zaprimljene pisane prigovore čuvati najmanje godinu dana od njihova zaprimanja.

Primjer obavijesti o načinu podnošenja pisanog prigovora potrošača:

OBAVIJEST O NAČINU PODNOŠENJA PRIGOVORA POTROŠAČA
U skladu s odredbom čl. 10. Zakona o zaštiti potrošača (Nar. nov., br. 19/22. i 59/23.) pisani prigovor možete podnijeti na neki od sljedećih načina:
– osobnom predajom pisanog prigovora prodavatelju na prodajnom štandu
– poštom na adresu sjedišta udruge: UDRUGA PČELARA JASKA 10 450 Jastrebarsko Zadruga ul. 7
– elektroničkom poštom na e-adresu: <i>udruga.pcelara.jaska@yahoo.com</i>
<i>Napomena:</i> Podnositelju prigovora dostavit će se pisani odgovor o osnovanosti prigovora najkasnije u roku od 15 dana od dana njegova zaprimanja. U tu svrhu, molimo Vas da u pisanom prigovoru, koji osobno predajete prodavatelju na štandu ili ga dostavljate poštom, naznačite svoje ime, prezime i adresu na koju želite da Vam se dostavi odgovor na prigovor.

4.2. ISTICANJE CIJENA I PRIDRŽAVANJE ISTAKNUTIH CIJENA

Udruga mora jasno, vidljivo i čitljivo istaknuti iznos maloprodajne cijene (dalje: MPC)²¹ i cijene za jedinicu mjere proizvoda (dalje: CJM)²² koje nudi na prodaju te osim tih cijena, ne smije isticati druge cijene osim u slučaju posebnih oblika prodaje (sniženje, rasprodaja, akcije i dr.) ili popusta koji odobrava za pojedine proizvode ili skupinu proizvoda. Na nepretpakiranim proizvodima ističe se samo CJM. U kojim je slučajevima potrebno uz MPC na prepakiranom proizvodu isticati

²¹ *Maloprodajna cijena* je konačna cijena u kunama za pojedini proizvod odnosno određenu količinu proizvoda, uključujući poreze i druga javna davanja.

²² *Cijena za jedinicu mjere* je konačna cijena u kunama za jedan kilogram (1 kg), jednu litru (1 L), jedan metar (1 m), jedan četvorni metar (1 m²), jedan kubni metar (1 m³) ili neka druga jedinica količine koja se općenito ili uobičajeno koristi kod prodaje proizvoda na pojedinom području Republike Hrvatske (npr. svežanj, stručak, arak, tucet i dr.), a koja uključuje poreze i druga javna davanja.

i CJM, propisano je čl. 8. Pravilnika o načinu isticanja cijena. CJM nije potrebno isticati ako je istovjetan s MPC-om (npr. za likere koji se prodaju u pretpakovini od 1 L, ističe se samo njena MPC). Cijene se ističu na proizvodu ili na prodajnom mjestu tako da budu vidljive i nedvojbene (da ne stvaraju zabunu kod potrošača na koji se proizvod cijene odnosi), a ako nije moguće, cijene se mogu istaknuti i u vidu cjenika vidno istaknutog na prodajnom štandu / klupi ili na kiosku, u kojem se slučaju cijena navodi uz naziv proizvoda.

Primjer isticanja cjenika na prodajnom štandu:

CJENIK		
Naziv	Kom	Cijena
Kuglica okrugla	1	5,00 €
Kuglica zvono	1	4,00 €
Poklon paket od 10 raznih kuglica	1	8,00 €
Figura za jaslice 15 cm, keramika	1	10,00 €
Drvene božićne jaslice s figurama	1	30,00 €
Fiksni tečaj konverzije: 1 € = 7,53450 kn		

Ako udruga provodi poseban oblik prodaje (prodaje robu po cijenama nižim od cijena istog proizvoda u redovnoj prodaji) ili odobrava popust pojedinom proizvodu ili skupini proizvoda, mora istaknuti najniži MPC koji je za isti proizvod primjenjivala u razdoblju od 30 dana prije provedbe posebnog oblika prodaje i MPC koji primjenjuje tijekom trajanja posebnog oblika prodaje odnosno odobravanja popusta, a koji mora biti niži od prethodno navedene najniže cijene. U posebne oblike prodaje ubraja se **akcijska prodaja, rasprodaja, sezonsko sniženje, prodaja robe s greškom i robe kojoj skoro istječe rok trajanja te prodaja pod drugim nazivima** ako se primjenjuju cijene niže od cijena iste robe u redovnoj prodaji.

Tijekom **prigodne** prodaje na adventskom sajmu, od 27. prosinca, udruga može prodavati robu po nižim cijenama u okviru zimskog sezonskog sniženja koje može trajati najdulje 60 dana od početka primjene tog oblika sniženja. U slučaju prodaje **robe s greškom**, udruga mora jasno, vidljivo i čitljivo označiti na robu ili prodajnom mjestu da je riječ o prodaji robe s greškom te upoznati potrošača u čemu se greška sastoji. **Rasprodaju** proizvoda po nižoj cijeni udruga može provoditi samo u slučaju prestanka postojanja ili prestanka poslovanja izvan prodavaonica ili prestanka prodaje određene skupine proizvoda.

Primjer isticanja akcijske maloprodajne cijene na štandu:

BOŽIĆNE JASLICE S FIGURAMA Akcijska prodaja (od 20. do 25. 12. 2023.)	
Najniža MPC:	20,00 €
Akcijska MPC:	15,00 €

U skladu s odredbom čl. 44. st. 4. **Zakona o uvodeњу eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj**,²³ na proizvodima koji se prodaju na štandovima i klupama, iz kioska ili prigodnom prodaju, cijene se ističu samo u eurima, s time da se do 31. prosinca 2023. godine na cjeniku odnosno na prodajnom mjestu

(štandu / klupi / kiosku) mora vidno istaknuti fiksni tečaj konverzije 1 € – 7,53450 kn (od 1. siječnja 2024. neće ga biti potrebno isticati).

Udruga je obvezna pridržavati se istaknutih cijena, a istaknuta cijena mora odgovarati cijeni utvrđenoj u ispravi o stanju robe (zaduženju za vlastitu robu).

4.3. OSIGURANJE PODATAKA O STANJU ROBE

Udruga mora osigurati nadležnom inspektor uvid podatke o stanju robe (zaduženju, razduženju i cijeni) na prodajnom mjestu na temelju pisanih isprava ili elektroničkog zapisa o nastalom poslovnom događaju iz kojih se može spoznati poslovni događaj. Isprava kojom udruga nadležnom inspektor osigurava podatke o zaduženju i cijeni proizvoda koje prodaje je **Zaduženje za vlastitu robu**. Ova isprava mora sadržavati minimalno podatke o nazivu udruge, rednom broju, nazivu proizvoda (robe), mjernoj jedinici, količini i prodajnoj cijeni. Podatci o novčanim iznosima u ispravi iskazuju se samo u eurima.

Primjer zaduženja za vlastitu robu:

UDRUGA JASLIČARA JASKA Jastrebarsko, 10. 12. 2023.				
Prodajno mjesto: Prigodna prodaja ADVENT U JASTREBARSKOM Jastrebarsko, Jaskanski trg bb				
ZADUŽENJE ZA VLASTITU ROBU broj: 4/23.				
Redni broj	Naziv robe	Mjerna jedinica	Količina	Cijena za komad (€)
1.	Božićne jaslice od keramike – manje	kom	30	15,00
2.	Božićne jaslice od keramike – veće	kom	15	30,00
3.	Božićne jaslice od drva bez figura	kom	25	10,00
4.	Božićne jaslice od drva s figurama	kom	20	20,00

4.4. ISPOSTAVLJANJE GOTOVINSKOG RAČUNA

U skladu s čl. 62. st. 1. **Općega poreznog zakona** (dalje: **OPZ**)²⁴, udruga je obvezna za prodani proizvod ispostaviti potrošaču gotovinski račun, i to u dvama primjercima, od kojih se jedan predaje kupcu, a drugi udruga zadržava za potrebe knjiženja. Račun mora biti **čitljiv i vidljiv** te napisan na hrvatskom jeziku i latiničnom pismu, a mora sadržavati podatke propisane čl. 63. OPZ-a. Udruga koja se u skladu s odredbom čl. 90. st. 1. **Zakona o porezu na dodanu vrijednost**²⁵ smatra malim poreznim obveznikom²⁶ na računu je obvezna naznačiti tu činjenicu (npr. *Obveznik nije u sustavu PDV-a. PDV nije obračunat temeljem čl. 90. st. 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost*). Budući da udruge u skladu s čl. 2. st. 6. **Zakona o porezu na dobit**²⁷ u načelu nisu obveznici poreza na dobitak, samim time nisu ni

²⁴ Nar. nov., br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20. i 114/22.

²⁵ Nar. nov., br. 73/13., 99/13.-Odl. Ust.s., 148/13., 153/13. - Odl.Ust.s., 143/14., 115/16.106/18., 121/19., 138/20., 39/22., 113/23., 33/23. i 114/23.

²⁶ Mali porezni obveznik u smislu čl. 90. st. 1. ZPDV-a je udruga, čija vrijednost isporučenih dobara (prodanih proizvoda) ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije bila veća od 39.816,84 € (od 1. siječnja 2024. veća od 40.000,00 €).

²⁷ Nar. nov., br. 177/04., 90/03., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 50/16., 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., 114/22. i 114/23.

²³ Nar. nov., br. 57/22. i 88/22. – ispr.

obveznici fiskalizacije gotovinskog računa prema odredbama Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom.²⁸ Međutim, ako je udruga ipak obveznik poreza na dobitak, obvezna je provoditi fiskalizaciju gotovinskih računa u skladu sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom,²⁹ a računi moraju sadržavati i podatke iz čl. 9. ovog Zakona.

Do kraja 2023. godine svote na računu iskazuju se u eurima, a ukupna svota u eurima i kunama primjenom fiksnog tečaja konverzije 1 € = 7,53450 kn (on mora biti prikazan na računu). Od 1. siječnja 2024. godine iskazivat će se samo u eurima i bez prikaza fiksnog tečaja konverzije. Obveznici fiskalizacije također moraju na svakom električnom naplatnom uređaju ili na drugom vidnom mjestu u zatvorenom poslovnom prostoru (kiosku) vidno istaknuti obavijest o obvezi izdavanja računa te obvezi kupca da preuzme i zadrži račun, u obliku i sadržaju kako je tiskan u Prilogu koji je sastavni dio Pravilnika o fiskalizaciji u prometu gotovinom.³⁰

Primjer gotovinskog računa udruge maloga poreznog obveznika:

UDRUGA JASLIČARA JASKA Jastrebarsko, A. D. Starčevića 7 OIB: 12345678987 Kiosk br. 1 Jastrebarsko, Zadružna 7 Datum izdavanja: 22. 12. 2023.				
Račun br. 5/23.				
Naziv proizvoda	Mjerna jedinica.	Količina	Cijena u €	Svota u €
Božićne jaslice od keramike – manje	kom	1	15,00	15,00
Figurice za jaslice 15 cm, keramika	kom	5	10,00	50,00
Ukupno €				65,00
Fiksni tečaj konverzije: 1 € = 7, 53450 kn PDV nije obračunan u skladu s čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u.				

Iznimno, udruga koja je upisana u Upisnik poljoprivrednika u skladu s odredbama Zakona o poljoprivredi³¹ i koja na svom poljoprivrednom gospodarstvu obavlja proizvodnju poljoprivrednih proizvoda, nema obvezu izdavanja gotovinskog računa za vlastite poljoprivredne proizvode koje prodaje na štandovima i klupama na mjestima na otvorenom prostoru izvan tržnica na malo u skladu s odlukom ili odobrenjem predstavničkog tijela JLS-a.

5. OZNAČAVANJE PROIZVODA

Svaki proizvod koji udruga nudi na prodaju potrošačima, uključujući i hranu, mora biti označen na hrvatskom jeziku i na latiničnom pismu (uz to može i na drugom jeziku na istovjetan način kao i na hrvatskom) s propisanim podacima i oznakama, na samom proizvodu ili ambalaži, a ako to nije moguće, na privjesnici (neprepakirani proizvod označava se na ambalaži ili mjestu njegove prodaje). Za

točnost i potpunost označavanja odgovara udruga koja je proizvod stavila na tržište.

5.1. OZNAČAVANJE HRANE

Svaka pretpakirana hrana koja se stavlja na tržište mora biti obvezno označena podacima iz čl. 9. Uredbe (EU) br. 1169/2011 Europskog parlamenta i Vijeća od 25. 10. 2011. o informiranju potrošača o hrani (osim u iznimkama propisanim tom Uredbom) o: nazivu hrane; popisu sastojaka; sastojcima ili pomoćnim tvarima koje uzrokuju alergije ili intolerancije na hranu (ovi podaci moraju biti posebno istaknuti odnosno napisani bojom, fontom ili oblikom teksta različitog od ostalih podataka); količini određenih sastojaka ili kategoriji sastojaka; neto količini hrane; datumu minimalne trajnosti: *Upotrijebiti do ...* (nakon čega slijedi datum) za lako pokvarljivu hranu, odnosno *Najbolje upotrijebiti do ...* (nakon čega slijedi datum) za ostalu hranu; posebnim uvjetima čuvanja i / ili upotrebe – ako je prikladno za pojedinu hranu; nazivu i sjedištu udruge koja hranu stavlja na tržište; zemlji ili mjestu podrijetla – ako bi propust takva navođenja mogao krivo navoditi potrošača o pravom podrijetlu ili je za određenu hranu to propisano; uputama za upotrebu – ako bez tog podatka ne bi bila moguća pravilna upotreba hrane; stvarnoj alkoholnoj jakosti po volumenu – za pića s više od 1,2 % vol. alkohola; nutritivnoj deklaraciji (podatci o hranjivim vrijednostima hrane tekstualno ili u obliku tablice); oznaci serije ili lota, ako sljedivost hrane nije osigurana drugim komercijalnim dokumentima ili je za određenu hranu to propisano. Pojedine kategorije (vrste) pretpakirane hrane odnosno gdje je to primjenjivo, moraju biti označene i dodatnim podacima (navodima) kako je to navedeno u Prilogu III. Uredbe(EU) br. 1169/2011. Primjerice, podatkom *Pakirano u kontroliranoj atmosferi, Sa sladilom/ sladilima, Sa šećerom/šećerima*, brzo smrznuta hrana mora biti označena navodima: *Brzo smrznuto te Jednom odmrznuti proizvod ne smije se više zamrzavati* uz navođenje datuma smrzavanja.

Primjer označavanja pretpakirane hrane:

BOŽIĆNI KOLAČ (s grožđicama i kandiranom korom naranče)
Sastojci: pšenično brašno (tip 550), svježa <i>jaja</i> , grožđice, šećer, <i>maslac</i> , kandirana kora naranče (kora naranče, glukozno-ruktozni sirup, šećer), kiselo tijesto (<i>pšenično</i> brašno, voda), emulgator: mono- i digliceridi masnih kiselina, kuhinjska sol i arome. Može sadržavati tragove orašastog voća, soje i gorušice.
Proizvodi: UDRUGA KAJ SU JELI STARI JASKANCI 10 450 Jastrebarsko, Zadružna 7
Najbolje upotrijebiti do: kraja 2023. godine Čuvati na suhom i tamnom mjestu (na temperaturi od +16 °C do + 22 °C)
Neto: 500 g e
Nutritivne vrijednosti (prosječne vrijednosti na 100 g proizvoda): energetska vrijednost: 560 kJ/372 kcal; masti: 14,7 g (od čega zasićene masti: 9,2 g) ugljikohidrati: 51,0 g (od čega šećeri: 26,5 g), proteini: 8,2 g i sol: 0,25 g

²⁸ Nar. nov., br. 132/12., 115/16., 106/18., 121/19. i 114/23.

²⁹ Nar. nov., br. 132/12., 115/16., 106/18 I 121/19.

³⁰ Nar. nov., br. 146/12., 46/17., 70/20., 1/21. i 125/22.

³¹ Nar. nov., br. 118/18., 42/20., 127/20.

– Odluka USRH, 52/21. i 152/21.

Nepretpakirana hrana (hrana u rasutom stanju ili u rinfuzi) označava se u skladu s odredbama čl. 5. i 7. **Pravilnika o informiranju potrošača o nepretpakiranoj hrani**³² podacima o: nazivu hrane; dodatnim navodima iz Priloga III Uredbe br. 1169/2011 gdje je primjenjivo (npr. *sa sladilom, sa šećerom*); dodatnim navodima iz Priloga VI uredbe br. 1169/2011 za hranu gdje je to primjenjivo (npr. *u prahu, dimljeno, sušeno, konzervirano* i dr.); zemlji ili mjestu podrijetla za: svježe, rashlađeno i smrznuto svinjsko, ovčje i kozje meso i meso peradi te u slučaju druge hrane ako bi izostavljene tog podatka moglo dovesti potrošača u zabludu u pogledu stvarne zemlje ili mjesta podrijetla hrane; popisu sastojaka za: konditorske proizvode, smrznute deserte, mesne pripravke, pekarske i slastičarske proizvode; prisutnost alergeni sastojaka ili sastojaka koji izazivaju netoleranciju na hranu (mogu se dati u vidu istaknutog plakata na prodajnom mjestu ili usmeno na zahtjev potrošača, o čemu na mjestu prodaje mora biti vidno istaknuta obavijest); datumu minimalne trajnosti (datum trajnosti *Najbolje upotrijebiti do...*, odnosno *Upotrijebiti do ...* datum za nepretpakiranu hranu koja je mikrobiološkog stajališta brzo kvarljiva kao što su mlijeko i mliječni proizvodi, jaja, kruh, kolači i pekarski proizvodi, osim za kolače i pekarske proizvode koji se s obzirom na sastav konzumiraju unutar 24 sata od proizvodnje.

Primjer označavanja nepretpakirane hrane:

DOMAĆI JASKANSKI KEKSI

Sastojci: *pšenično* bijelo brašno (tip 550), šećer, biljna mast (palmina), invertni šećerni sirup, sol, tvar za rahljenje: amonijev bikarbont, narančino ulje, aroma (vanilija).
Može sadržavati *jaja, mlijeko i orašaste plodove* u tragovima.

Proizvodi: UDRUGA KAJ SU JELI STARI JASKANCI
10 450 Jastrebarsko, Zadržna 7

Najbolje upotrijebiti do: kraja 2023. godine

Pojedina kategorije hrane dodatno mora biti označena podacima i oznakama propisanim posebnim propisima koji se odnose na tu hranu (npr. svježe voće i povrće – nazivom sorte, oznakom klase i godinom berbe; sirevi – minimalnim udjelom mliječne masti u suhoj tvari; jaja – oznakom klase, razreda težine, šifrom proizvođača i načinom uzgoja; vina – oznakom kategorije vina, oznakom izvornosti / podrijetla ako je vino zaštićeno tom oznakom, a dobrovoljno i fantazijskim imenom, godinom berbe i dr.), osim u propisanim izuzecima.

Udruga može pretpakiranu i nepretpakiranu hranu označiti i posebnim oznakama kvalitete ili oznakama podrijetla ako udovoljava propisanim zahtjevima za korištenje tih oznaka.

5.2. OZNAČAVANJE NEPREHRAMBENIH PROIZVODA

Ako je za pojedinu vrstu neprehrambenih proizvoda zakonom ili drugim propisom uređeno označavanje, tada se ti proizvodi označavaju u skladu s tim propisima, a ako takvog propisa nema, proizvod se

označava u skladu s čl. 6. ZZP-a. U nastavku navodimo podatke kojima se označavaju neki od proizvoda koje udruge najčešće prodaju potrošačima.

5.2.1. Označavanje prema posebnim propisima

Predmeti opće uporabe, uključujući kozmetička sredstva i igračke, označavaju se u skladu s odredbama **Zakona o predmetima opće uporabe**³³ podacima o: nazivu i adresi sjedišta proizvođača (udruge), sastavu, namjeni proizvoda (osim ako je ona razvidna iz njihova izgleda) te upozorenjima za sigurnu primjenu proizvoda. Ako je za pojedinu vrstu predmeta opće uporabe propisano dodatno označavanje, tada se ti predmeti moraju označavati i tim podacima (npr. **Pravilnikom o sigurnosti igračaka**³⁴ propisano je da igračka mora biti dodatno označena i: brojem tipa, proizvodne serije, serijskim brojem ili brojem modela, prikladnom dobi djeteta za kojeg je igračka namijenjena, oznakom sukladnosti CE, ako je za odnosnu igračku propisano, te sigurnosnim upozorenjem iz Priloga V. ovog Pravilnika).

Predmeti koji dolaze u neposredan dodir s hranom (tanjuri, čaše, šalice, pribor za jelo i dr.) označavaju se u skladu s Uredbom (EZ) br. 1935/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. 10. 2004. o materijalima i predmetima koji dolaze u dodir s hranom³⁵ podacima o: nazivu i punoj adresi sjedišta proizvođača (udruge), nazivu predmeta; oznaci koja omogućuje sljedivost predmeta (npr. broj artikla, šifra proizvoda), sastavu, navodu *Za dodir s hranom* ili posebnom piktogramu (vilica i čaša) te posebnim uputama za sigurno i ispravno korištenje predmeta.

Simbol za označavanje predmeta koji dolazi u dodir s hranom:



Tekstilni proizvodi (npr. odjeća, ogrtači, kape, rukavice, stolnjaci s božićnim i/ili novogodišnjim motivima) koji se prodaju moraju biti označeni u skladu s odredbama **Zakona o tehničkim zahtjevima za proizvode i ocjeni sukladnosti**,³⁶ a sirovinski sastav tekstila u skladu s Prilogom I., koji se sastavni dio Uredbe (EU) br. 1007/2011 Europskog parlamenta i Vijeća od 27. 9. 2011. o nazivima tekstilnih vlakana i obilježavanju sirovinskog sastava tekstilnih proizvoda (u Prilogu V. Uredbe navedeni su tekstilni proizvodi koji su izuzeti od obveze označavanja sirovinskog sastava). Svaki tekstilni proizvod koji se stavlja na tržište mora biti označen na privjesnici odnosno etiketi podacima o: nazivu i punoj adresi proizvođača (udruge), nazivu proizvoda, broju tipa,

³³ Nar. nov., br. 39/13., 47/14. 114/18. i 53/22.

³⁴ Nar. nov., br. 83/14. 38/15., 35/17., 50/18., 60/19., 48/21. i 140/22. (U Prilogu I. Pravilnika o sigurnosti igračaka navedeno je koji se predmeti ne smatraju igračkama u smislu ovog Pravilnika.

³⁵ Provedba Uredbe (EZ) br. 1935/2004. preuzeta je u domaće zakonodavstvo Zakonom o materijalima i predmetima koji dolaze u neposredan dodir s hranom (Nar. nov., br. 25/13., 41/14. i 114/18.).

³⁶ Nar. nov., br. 126/21.

³² Nar. nov., br. 144/14., 64/02. i 144/20.

šarži ili seriji ili nekom drugom identifikacijskom elementu kao što je npr. oznaka modela, broj artikla); nazivu sirovinskog sastava (naziv tekstilnog vlakna, npr. 100 % pamuk); oznaci veličine (za odjeću). Na trajno ušivnoj etiketi obvezno se navodi sirovinski sastav, oznaka simbola za njegu i održavanje, a za odjeću oznaka veličine te postotak skupljanja po širini i duljini te se može navesti naziv proizvoda i naziv i sjedište proizvođača (udruga).

Primjer označavanja tekstilnog proizvoda:

Naziv proizvoda:	Dekoratívni stolnjak s vezom borovih grančica
Broj artikla:	12345
Dimenzije:	140 x 220 cm
Sirovinski sastav:	100 % pamuk, platno vez
Dezen:	borove grančice u 2 nijanse zelene boje
Skupljanje:	po širini: 2 %, po dužini: 2 %
Održavanje:	prati na 60 °C
Proizvođač:	UDRUGA VEZ JASKANSKOG KRAJA 10 450 Jastrebarsko, Zadrúžna bb
Zemlja podrijetla:	Hrvatska

5.2.2. Označavanje ostalih neprehrambenih proizvoda

Ostali prehrambeni proizvodi za koje posebnim propisom nije propisano označavanje, označavaju u skladu s odredbom čl. 6. ZZP-a, i to najmanje podacima o: osnovnom obilježju proizvoda u mjeri potrebnog da bi potrošač donio odluku o kupnji, kao

što su naziv proizvoda, tip i model proizvoda, naziv pod kojim se proizvod prodaje, sastav proizvoda, svojstva i tehnička obilježja proizvoda te naziv i sjedište proizvođača (udruga).

Primjer označavanja ostalih proizvoda prema ZZP-u:

ADVENTSKI VIJENAC (art. br. 10.)
Sastav materijala: keramika i svijeće
Proizvođač: UDRUGA KERAMIČARA JASKA Jastrebarsko, Starčevića bb
Godina proizvodnje: 2023.

6. ZAKLJUČAK

Uz obavljanje osnovne djelatnosti kojom se ostvaruju statutom utvrđeni ciljevi, udruge mogu obavljati i djelatnost trgovine u skladu s odredbama Zakona o trgovini. Kada svoje proizvode nude na prodaju i prodaju potrošačima, obvezni su pridržavati se i odredaba Zakona o zaštiti potrošača, a proizvode označiti u skladu s propisima kojima se uređuje njihovo označavanje. Udruge ne mogu kupovati proizvode radi njihove daljnje prodaje, nego mogu samo prodavati svoje proizvod izvan prodavaonica na štandovima i klupama te iz kioska, i to samo onako kako je predviđeno (dopušteno) Zakonom o trgovini. Dobitak ostvaren prodajom svojih proizvoda udruga ne smije dijeliti svojim članovima ili davati trećim osobama, već ga može iskoristiti isključivo za ostvarivanje statutom utvrđenih ciljeva.



Dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.

UDK 336.12/617.2

O neprofitnim organizacijama iz neprofitnoga računovodstvenog sustava

Sobzirom na jačanje organizacija civilnog društva, sve je veći interes javnosti usmjeren na njihov rad jer svakako da on ima bitan utjecaj na razvoj društva. Jednako tako, osobe koje se bave računovodstvenim poslovima, bilo u okviru profesionalnih djelatnosti ili u okviru izvršavanja ugovora o radu, nerijetko se prvi put susreću s pravnim osobama koje nisu osnovane radi stjecanja dobitka. Neke od tih (neprofitnih) osoba obuhvaćene su općim sustavom financijskog poslovanja i računovodstva neprofitnih organizacija. Tim je osobama namijenjen ovaj članak kako bi im pomogao pri prvom dodiru s tom vrstom neprofitnih organizacija.

1. UVOD

Posebnost rada i posebnog položaja neprofitnih organizacija u poslovnom okruženju osnovna su nit za razumijevanje praćenja njihova poslovanja.

Stoga se u članku, između ostaloga, odgovora na sljedeća pitanja:

Što su neprofitne organizacije?

Što je bitno u neprofitnom računovodstvenom sustavu?

Koji je temeljni položaj neprofitnih organizacija u temeljnim poreznim sustavima?

Može li se svim djelatnostima stjecati prihode kojima se financira osnovna djelatnost neprofitne organizacije?

Je li svaka općekorisna djelatnost kojom se pomaže potrebitim fizičkim osobama humanitarna djelatnost prema posebnom propisu iz tog područja?

U fusnotama se upućuje na članke u kojima se tema može detaljnije istraživati.

No, na temelju saznanja iz ovog članka nije moguće u potpunosti poštovati propise koji određuju način rada neprofitnih organizacija, nego su ona samo smjernice za daljnja istraživanja.

Pri sažetim odgovorima na postavljena pitanja neće se uvijek pozivati na pravni okvir koji je bio temelj odgovora na njih.

U ovom se članku razmatraju samo one neprofitne organizacije koje primjenjuju neprofitni računovodstveni sustav.

2. OPĆENITA PITANJA

U svakodnevnom radu osobe koje dođu u doticaj s nekom neprofitnom organizacijom postavljaju si o njima neka temeljna pitanja kako bi ih mogle dublje izučiti. Stoga se u nastavku daje odgovor na niz takvih pitanja kako bi ih se usmjerilo u razmišljanju i proučavanju određene situacija koja je povezana s tom određenom neprofitnom organizacijom.

➤ **Kada se razmatra položaj neprofitne organizacije u hrvatskom sustavu njihova djelovanja, može li se o njima općenito razgovarati?**

O neprofitnim se organizacijama, u načelu, može ograničeno općenito razgovarati. Svima njima je zajednički računovodstveni sustav koji se u hrvatskom pravnom okviru naziva neprofitno računovodstvo i opći propis, **Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija** (Nar. nov., br. 112/14. i 114/22., dalje: **Zakon o financijskom poslovanju**) s njemu pripadajućim provedbenim propisima.

U načelu, neprofitnim organizacijama nazivaju se sve one pravne osobe koje na temelju posebnih propisa na temelju koji su osnovane nisu osnovane radi stjecanja dobitka. Ponekad se one u tim propisima nazivaju neprofitnim organizacijama, a ponekad se za njih ne rabi taj naziv. Ostali propisi se, u načelu, njima obraćaju ovisno o njihovu statusnom obliku. Stoga, ako se želi pouzdano razgovarati o neprofitnim organizacijama, mora se na početku odrediti njihov organizacijski oblik i tek onda se može razviti kvalitetan razgovor i odgovoriti na pitanja koja traže odgovore.

K tome, neprofitne organizacije mogu primjenjivati različite računovodstvene sustave. Neke od njih primjenjuju proračunski računovodstveni sustav, dok neke neprofitni računovodstveni sustav, a ustanove koje su osnovale određene osobe poduzetnički računovodstveni sustav.

Pregled 1. Mogući računovodstveni sustavi za neprofitne organizacije

Neprofitne organizacija	Neprofitne organizacije osim ustanova	Neprofitni računovodstveni sustav (RNO Registar)	Domaće i strane udruge i njihovi savezi, zaklade, fundacije, ustanove, umjetničke organizacije, komore, sindikati, udruge poslodavaca i sve druge pravne osobe kojima temeljni cilj osnivanja i djelovanja nije stjecanje dobitka i za koje iz posebnih propisa proizlazi da su neprofitnog karaktera osim onih koje primjenjuju proračunsko računovodstvo
		Proračunski računovodstveni sustav (RKPF I Registar)	Državni proračun, proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunski korisnici navedeni u Zakonu o proračunu
	Ustanove kojima je osnivač	JLP(R)S, Republika Hrvatska i sl. osobe	Proračunski računovodstveni sustav Neprofitni računovodstveni sustav
		Fizička osoba Pravna osoba koja je obveznik poreza na dobitak	Poduzetnički računovodstveni sustav (MSFI i HSFI)

Izvor: Izradila autorica prema Zakonu o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15.-114/22.), Zakonu o proračunu (Nar. nov., br. 144/21.) i Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 112/14. i 114/22.)

➤ **Koji su statusno najčešći oblici neprofitnih organizacija koji primjenjuju neprofitni računovodstveni sustav?**

U Republici Hrvatskoj najčešći oblik neprofitnih organizacija koje primjenjuju neprofitni računovodstveni sustav su udruge, koje se u svakodnevnom razgovoru nazivaju i nevladine udruge, udruge građana i sl.

Uz udruge to su svakako i sportske organizacije (savezi, klubovi i dr.), dobrovoljna vatrogasna društva, različite organizacije tehničke kulture, razni oblici turističkih zajednica, sindikati, komore i dr.

➤ **Vode li vjerske zajednice i političke stranke poslovne knjige u sustavu neprofitnog računovodstva?**

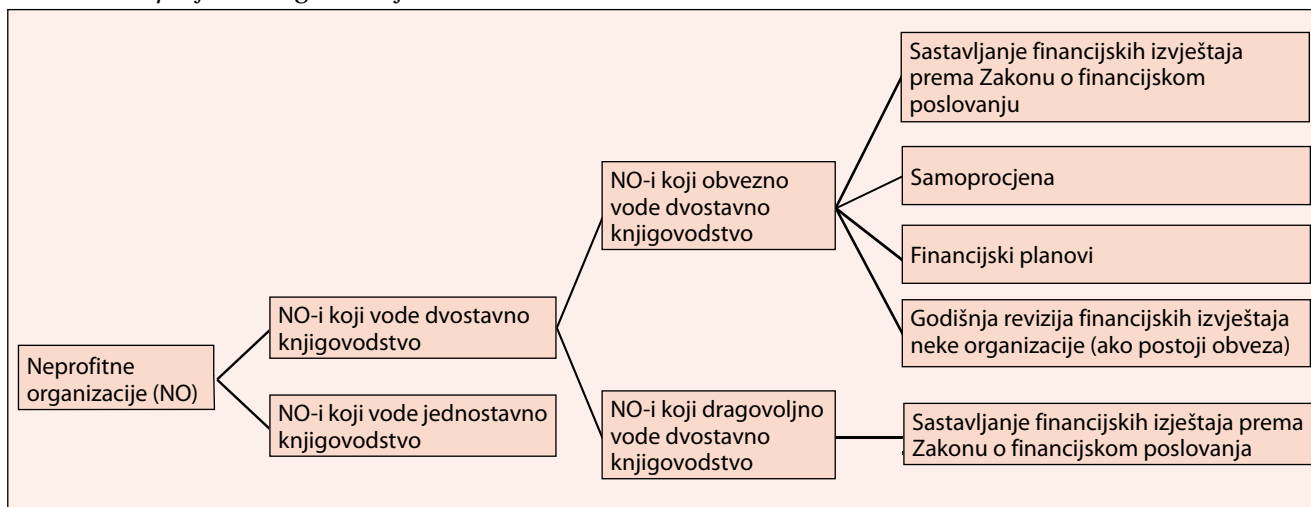
Političke stranke primjenjuju samo odredbe iz Zakona o financijskom poslovanju koje se odnose na vođenje poslovnih knjiga i upis u Registar neprofitnih organizacija koji se vodi pri Ministarstvu financija,

dok vjerske zajednice primjenjuju samo dio ovog Zakona koji se odnosi na dostavu izvještaja o potrošnji proračunskih sredstava. Uz to, na vjerske zajednice odnosi se i kontrola na licu mjesta potrošnje proračunskih sredstava te financijski nadzor sredstava iz javnih izvora. Stoga, uz navedeno i neke iznimke koje se odnose na sindikate i udruge poslodavaca, ostale neprofitne organizacije primjenjuju Zakon o financijskom poslovanju u svim njegovim odredbama.

3. PLANIRANJE, SAMOPROVJERA I REVIZIJA

Opći zakon kojim je uređeno poslovanje neprofitnih organizacija, Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 121/14. i 114/22., u cijelosti se primjenjuje na pretežiti dio vrsta neprofitnih organizacija, dok se na neke od njih primjenjuje samo u određenim odredbama.

Shema 1. Osnovna podjela neprofitnih organizacija prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija



Izvor: Izradila autorica prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 121/14. i 114/22.).

➤ **Koje neprofitne organizacije obvezno moraju sastavljati financijske planove?**

Financijske planove prema posebnom propisu, **Pravilniku o sustavu financijskog upravljanja i kontrola te izradi i izvršavanju financijskih planova neprofitnih organizacija** (Nar. nov., br. 119/15. i 134/22., dalje: **Pravilnik o sustavu financijskog upravljanja**) moraju sastavljati samo neprofitne organizacije koje po sili zakona vode dvostavno knjigovodstvo. One koje ga vode dragovoljno, od toga su izuzete.

Kako se približava kraj godine, svakako treba preispitati dosadašnje izvršenje financijskog plana za 2022. godinu i možda ga promijeniti.¹

S obzirom na to da će o izvršenju financijskog plana za 2022. godinu trebati u 2023. godini izvijestiti nadležna tijela i da bi njegovo izvršenje trebalo biti u zadanim okvirima koji uključuju i ekonomsku klasifikaciju (raspored prihoda i rashoda po skupina računa iz propisanoga računskog plana za neprofitno računovodstvo), upozorava se na neke mogućnosti promjene izvornih vrijednosti usvojenog plana prihoda i rashoda, a da se ne mora pristupiti promjenama plana prihoda i rashoda po proceduri propisanoj za donošenje financijskog plana.

Prema odredbi čl. 18. *Pravilnika o sustavu financijskog upravljanja*, izmjene financijskog plana ne treba raditi ako se **svote na rashodnim stavkama usvojenoga financijskog plana smanjuju, a druge povećavaju**. O preraspodjeli u prihodima se ne govori.

Bitno je napomenuti da se na temelju preraspodjele ne bi mogle stvarati nove stavke rashoda, odnosno ne smije nastajati nova vrsta rashoda.

Do koje se svote može smanjivati određena stavka rashoda te, ako tako odredi neprofitna organizacija, do koje se može povećavati stavka koja ima izvor u ovom smanjenju, određuje sama neprofitna organizacija odnosno njezino najviše tijelo u odnosu na izvorni plan, odnosno ono koje je za donošenje

takvih odluka ovlašteno na temelju statuta odnosno, smatramo, općeg akta najviše razine.

Bitno je napomenuti i da se stavke odnose na vrste rashoda na razini skupine računskog plana. Dakle, ako npr. nije bila planirana kupnja uredskog materijala, a planirana je kupnja računalnih usluga, plan prihoda i rashoda nije se mijenjao jer su obje vrste troška razvrstane na računima skupine 42 – *Materijalni rashodi* pa se bez ikakvih poteškoća u vezi s izvršavanjem plana može pristupiti kupnji uredskog materijala.

Usvojeni godišnju financijski plan ne treba mijenjati ni ako ne nastupe **značajna odstupanja** nastalih prihoda i rashoda u odnosu na (izvorno) planirane. Što je značajno odstupanje, određuje neprofitna organizacija u svom aktu (ili najvišem ili nekom drugom).

➤ **Koje neprofitne organizacije moraju provoditi samoprocjenu svog poslovanja?**

Samoprocjenu prema općim propisom propisanoj proceduri moraju provesti samo one neprofitne organizacije koje po sili zakona vode dvostavno knjigovodstvo (osim političkih stranaka).

Napominje se da se do 30. ožujka 2023. godine morala provesti samoprocjena učinkovitosti i djelotvornosti funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola za 2022. godinu popunjavanjem Upitnika o funkcioniranju sustava financijskog upravljanja i kontrola (dalje: **Upitnik**). Samoprocjenu je trebao provesti zakonski zastupnik. Ona se bez poziva ne predaje ni jednoj instituciji, nego je dio dokumentacije neprofitne organizacije koja se zadržava u neprofitnoj organizaciji.

No, svakako se ne smije zanemariti obveza zakonskog zastupnika da o samoprocjeni izvijesti najviše tijelo neprofitne organizacije (koje se često naziva skupština, ali može imati i drugi naziv), odnosno tijelo koje je na temelju najvišeg akta (koji se često naziva statut) za to ovlašteno.

¹ Detaljnije o tome može se pročitati u članku: Maljevac, A. (2022). Planiranje kod neprofitnih organizacija za 2023. godinu. *Računovodstvo, revizija i financije*, XXXII (12), Prilog: Poslovanje neprofitnih organizacija, str. 52-58.

Ta tijela ovo izvješće primaju na znanje.

Neke neprofitne organizacije možda su trebale sastaviti i akcijski plan za poboljšavanje sustava financijskog upravljanja i kontrola u odnosu na 2022. godinu. Njega je trebao sastaviti zakonski zastupnik do kraja ožujka 2023. godine ako je riječ o neprofitnoj organizaciji koja je za 2022. godinu ostvarila prihode u svoti od 3.000.000,00 kn ili više te ako je odgovor na ikoje pitanje iz Upitnika koji je sastavljen za 2022. godinu bio negativan ili djelomično potvrđan.

Akcijskim planom navode se aktivnosti i osobe koje su odgovorne za njihovo izvršenje kako bi se njima otklonile okolnosti koje su dovele do takvih odgovora. Tim su se planom trebali utvrditi i rokovi u kojima će se otkloniti nepravilnost.

Ako se ne provodi samoprocjena funkcioniranja sustava financijskog upravljanja i kontrola, neprofitna organizacija i njezin zakonski zastupnik prekršajno će odgovarati.

Pitanja iz Upitnika neizravno upućuju neprofitne organizacije da uredi poslovanje po područjima na koja se pitanja odnose. Naime, pitanja izlaze izvan okvira pravila djelovanja odnosno aktivnosti koje su propisane nekim propisima pa se stoga traži unutarnje uređenje djelovanja.

➤ **Mora li svaka neprofitna organizacija revidirati svoje financijske izvještaje?**

Ne, ne mora svaka neprofitna organizacija revidirati (bilo putem uvida ili revizije) svoje financijske izvještaje. Tako je neprofitna organizacija koja je za 2022. godinu imala više od 10.000.000,00 kn prihoda, trebala do kraja rujna 2023. godine imenovati revizora za reviziju financijskih izvještaja za 2023. godinu. No, ona koja je imala prihode od 3.000.000,00 kn do 10.000.000,00 kn prema posebnim (revizijskim) propisima, nije trebala imenovati revizora do tog vremena jer se ne provodi revizija, nego samo revizijski uvid.

➤ **Mora li neprofitna organizacija imati svoj interni akt u kojemu mora urediti svoje financijsko poslovanje?**

U načelu, mora. Naime, niz propisa izravno ili neizravno zahtijeva od neprofitne organizacije da samostalno uređuje svoje poslovanje kojega se nakon usvajanja mora i pridržavati. Takva uređenja traže izravno neki propisi, dok se niz njih traži zbog provođenja samoprocjene prema *Pravilniku o sustavu financijskog upravljanja*.²

➤ **Mora li neprofitna organizacija imati svoje računovodstvene politike?**

Svaka neprofitna organizacija ima svoje računovodstvene politike zato što postoji niz pitanja za koja neprofitna organizacija treba donijeti svoje stajalište, bilo da je riječ o mogućnostima koje su im dane izravno računovodstvenim propisima bilo možda njihovom nedorečenosti. Stoga je pitanje zapravo: *Treba li neprofitna organizacija imati pisane računovodstvene politike?* Naš je odgovor potvrđan jer se

samo tako neujednačenost u računovodstvenim postupanjima svodi na najmanju mjeru. Naime, svima je znana i treba se prema njoj ponašati.³

4. POREZI

U nastavku se osvrće samo na tri osnovna porezna sustava. I u drugim poreznim sustavima neprofitne organizacije, odnosno neki od njihovih statusnih oblika, mogu imati povlašteni porezni položaj.

4.1. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

U ovom se prometnom sustavu javlja nekoliko temeljnih pitanja.

➤ **Je li neprofitna organizacija obveznik obračunavanja PDV-a? Jesu li za to bitni prihodi?**

U načelu, neprofitne organizacije su poduzetnici u smislu propisa iz područja PDV-a, no kako pretežito ne pružaju usluge niti ne isporučuju dobra, nego se financiraju kroz isporuke dobara i pružanje usluga koje su oslobođene obračunavanja PDV, odnosno iz čistih novčanih tokova iza kojih ne postoji promet, one su pretežito mali porezni obveznici iz čl. 90. st. 2. **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13.- 114/23.).⁴

➤ **Treba li izdati račun za neku uslugu ili isporuku neke stvari?**

Uvijek kada su neprofitne organizacije obveznici poreza na dodanu vrijednost, pri čemu to mogu biti i one koje su obveznici iz čl. 90. st. 2. **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (mali porezni obveznici), za svaku isporuku dobra ili pruženu uslugu trebaju izdati račun.

➤ **Treba li se fiskalizirati naplata isporuke dobra ili pružene usluge u gotovini?**

Treba, ali samo ako je neprofitna organizacija obveznik poreza na dobitak, i to samo za djelatnosti za koje je obveznik poreza na dobitak.

4.2. POREZ NA DOBITAK

➤ **Je li neprofitna organizacija obveznik poreza na dobitak?**

Neprofitna organizacija jest obveznik poreza na dobitak ako obavlja gospodarske djelatnosti čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu. Dakle, da bi neprofitna organizacija bila obveznik poreza na dobitak, moraju biti ispunjena oba prethodno navedena uvjeta.

Napominje se da ne postoji zakonska odredba prema kojoj bi navedene organizacije postale obveznicima poreza na dobitak tek nakon što za to dobiju rješenje Porezne uprave. S obzirom na prijeporne okolnosti koje se javljaju pri određivanju statusa tih osoba, a radi usmjeravanja je poreznih tijela i samih (neprofitnih) osoba iz čl. 2. st. 5. i 6. **Zakona o porezu na dobit**, Porezna uprava dala niz mišljenja među kojima se ovom prigodom ističu dva: Porezni status neprofitnih

³ O računovodstvenim politikama pisano je u prilogu časopisu *RRiF*, br. 12/20, *Poslovanje neprofitnih organizacija*, u članku: Računovodstvene politike za udruhu.

⁴ Detaljno o tome može se pročitati u ovom broju priloga.

⁵ Detaljnije o tome može se pročitati u časopisu *RRiF*, br. 3/21., str. 206-218, u članku: Oporezivanje dobitaka kod neprofitnih organizacija.

² O samoprocjeni i ostalim odredbama koje bi se trebale nalaziti u internim aktima neprofitne organizacije može se pročitati u časopisu *RRiF*, br. 7/20., str. 170-176, u članku: Interni akt neprofitne organizacije.

pravnih osoba – uputa o postupanju⁶ te jedno stajalište Porezne uprave: Nefitne organizacije – smjernice.⁷ sve Ako nefitne organizacije dvoje oko toga jesu li obveznici poreza na dobitak, upućuju se da o tome razgovaraju sa svojom Poreznom upravom.

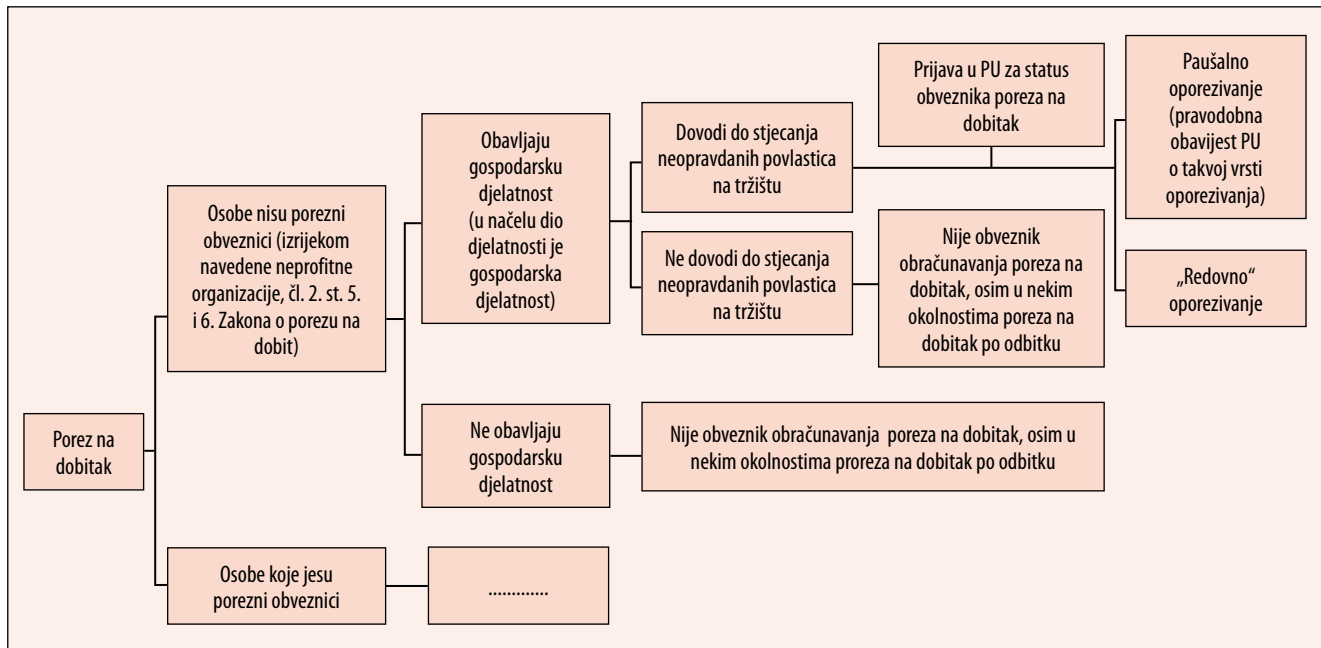
⁶ Dostupno na: Porezni status nefitnih pravnih osoba.pdf (gov.hr). Pristupljeno: 12. studenoga 2023. godine.

⁷ Dostupno na: popis_misljenja – Nefitne organizacije – smjernice (porezna-uprava.hr). Pristupljeno: 12. studenoga 2023. godine.

➤ **Ako je nefitna organizacija obveznik poreza na dobitak, kako ga može obračunavati?**

U tom slučaju nefitna organizacija može ga obračunavati na osnovicu koju čini razlika prihoda i rashoda uvećana / umanjena za određene rashode ili paušalno. U određenim okolnostima porez na dobitak može se obračunavati i plaćati prema novčanom načelu.

Shema 2. Nefitne organizacije u sustavu oporezivanja dobitka



Izvor: izradila autorica prema Zakonu porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/23.)

4.3. POREZ NA DOHODAK

➤ **Može li nefitna organizacija svojim članovima isplaćivati nešto što se ne bi smatralo primitkom iz sustava oporezivanja porezom na dohodak, primitkom koji treba opteretiti javnim davanjima?**

Ona može u određenim okolnostima isplatiti troškove koji su povezani sa službenim putovanjem, pomoći i potpore svojim članovima ako je njihov izvor članarina te određene primitke u naravi.

AKTUALNO

VII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje KNJIGE

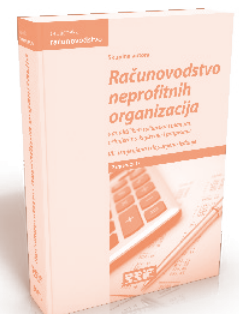
RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

(skupina autora)

U nefitnom sustavu u Republici Hrvatskoj, ako se isključe proračuni i proračunski korisnici, nalazi se više desetaka tisuća pravnih osoba kojima cilj nije stjecanje dobitka. Njih se s računovodstvenog motrišta smatra nefitnim organizacijama.

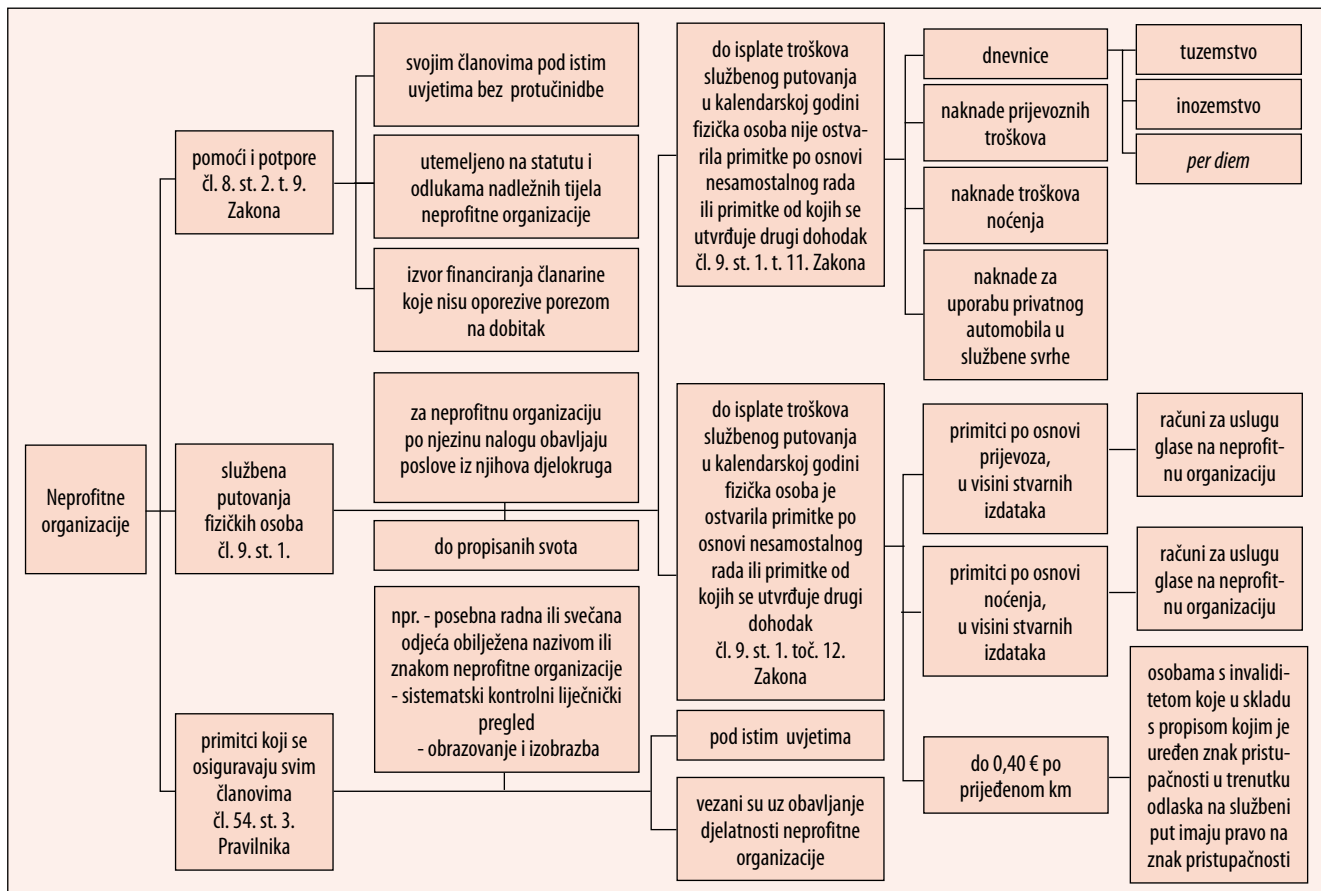
S obzirom na to da RRI^F plus sustavno prati rad nefitnih organizacija, one su do sada imale na raspolaganju dosadašnjih šest izdanja knjige kojima su im se s različitih motrišta dale smjernice za rad. U pripremi je novo VII. izdanje knjige „Računovodstvo nefitnih organizacija“ kojom se želi nastaviti ta tradicija. U ovom izmijenjenom i dopunjenom izdanju istoimene knjige, čije je prethodno izdanje objavljeno 2011. godine, RRI^F plus kao izdavač nudi knjigu istovrsnog sadržaja u međuvremenu usklađenog s nastalim promjenama.

U stvaranju ovoga novog izdanja knjige sudjeluje, kao i u dosadašnjim izdanjima, znatan broj stručnih osoba iz različitih područja koji razmatraju nefitnu organizaciju s motrišta područja kojim se oni profesionalno bave. Time knjiga i jamči svoju dosadašnju sadržajnu i stručnu kvalitetu.



Za sve ostale informacije molimo javite se na broj
01/4699-760; mob. 099/4699-760 ili e-poštom: rrif@rrif.hr

Shema 3. Neprofitne organizacije u sustavu oporezivanja dohodaka



Izvor: Izradila autorica prema Zakonu o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.).

Dakle, neprofitna organizacija može u prethodno navedenim okolnostima i osobama koje nisu njezini članovi nadoknaditi navedene troškove koji su povezani s njihovim službenim putovanjem.

5. DJELATNOST KOJOM SE STJEČU PRIHODI

U vezi s obavljanjem gospodarskih djelatnosti, treba sagledati nekoliko okolnosti:

1. Postoji li poseban zakon koji uređuje rad u toj djelatnosti kojim možda ne bi bilo nekim osobama (npr. udrugama, sindikatima, ustanovama i sl.) dopustivo obavljanje te vrste djelatnosti? Jednako tako za te gospodarske djelatnosti mora postojati i pretpostavka u internim aktima tih organizacija.
2. Postaje li se obavljanjem tih gospodarskih djelatnosti obveznikom poreza na dobitak?
3. Što se može iz djelatnosti neprofitne organizacije financirati iz tog izvora?
4. Isplate primitaka fizičkim osoba koje nisu radnici u neprofitnoj organizaciji mogu u nekim okolnostima, a poglavito kada je njezin primitak povezan sa službenim putovanjem, biti neoporezive, što nije dopušteno u profitnim organizacijama.

U ovom dijelu članka se razmatraju gospodarske djelatnosti kojima se mogu stjecati prihodi, a kojima se često priklanjaju neprofitne organizacije: trgovini, ugostiteljstvu i turizmu. Ako ne postoje posebni zakoni koji ograničavaju obavljanje tih djelatnosti nekom od oblika neprofitnih organizacija (npr.,

trgovina), tada ih te neprofitne organizacije mogu slobodno izvršavati.

➤ *Može li neprofitna organizacija obavljati sve djelatnosti kojima stječe prihode kao izvor svog financiranja?*

Ne, ne može stoga što pojedine djelatnosti uređuju posebni zakoni kojim se određenim statusnim oblicima neprofitnih organizacija brani bavljenje tim djelatnostima ili im se obuhvat tih djelatnosti ograničava. Primjerice, ograničenja postoje i u području ugostiteljske i turističke djelatnosti⁸ te u području trgovine⁹.

6. NEKI OD OSTALIH OBLIKA FINANCIRANJA

➤ *Humanitarna djelatnost*

Neprofitne organizacije mogu se baviti humanitarnom djelatnosti u smislu posebnih propisa samo ako dobiju odgovarajuća rješenja da su organizatori humanitarnih akcije ili stalni prikupljači humanitarne pomoći.¹⁰ Ovo je bitno osobito stoga ako je pomoći koja se daje fizičkim osobama radi odgovarajućeg poreznog položaja tako danih sredstava.

Osim tih odredaba iz sustava pružanja humanitarne pomoći, postoje posebne pogodnosti i ako se daruje određenim fizičkim osobama u određenim

⁸ Detaljnije o tome može se pročitati u posebnom članku u ovom prilogu.

⁹ Detaljnije o tome može se pročitati u posebnom članku u ovom prilogu

¹⁰ Detaljnije o tome se može pročitati u časopisu *RRiF*, br. 5/20., str. 168-174, članak: Donacije – darovi i porezi te članak: Humanitarna pomoć-stalno prikupljanje i akcije, str. 224-231.

okolnostima, što je propisano **Zakonom o porezu na dohodak** (Nar. nov., br. 115/16. – 114/23.) i **Pravilnikom o porezu na dohodak** (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23.).

Ako neprofitna organizacija daje pomoć pravnim osobama (npr. udrugama), tada se ne postavlja pitanje oporezivanja dohotka pa zbog toga se ne bi nužno trebala registrirati za potrebe humanitarne djelatnosti. Nadalje, ne postavlja ni pitanje porezno priznatih izdataka (u smislu porezna na dobitak) ako ona nije obveznik plaćanja poreza na dobitak.

➤ **Igre na sreću**

Prema posebnim pravilima u području igara na sreću, neprofitna organizacija može organizirati prigodnu jednokratnu tombolu nakon dobivanja posebnog odobrenja Ministarstva financija. Ona, u načelu, ne bi mogla organizirati nagradne igre.

7. RAČUNOVODSTVO I FINACIJSKO IZVJEŠTAVANJE

➤ **Postoji li jedinstveni knjigovodstveni sustav u sustavu neprofitnog računovodstva?**

Ne, ne postoji. Postoje dva dopustiva knjigovodstvena sustava: sustav jednostavnog knjigovodstva i sustav dvostavnog knjigovodstva. Temelj dvostavnoga knjigovodstvenog sustava je načelo nastanka poslovnog događaja, a jednostavnog je novčano načelo.

➤ **Koja su osnovna obilježja temeljnih pozicija financijskih izvještaja pri financijskom izvještavanju u sustavu dvostavnog knjigovodstva?**

U nastavku će se obraditi razlike između neprofitnog i poduzetničkog računovodstva objašnjenjem Računskog plana i temeljnih načela priznavanja pozicija u glavnoj knjizi.

Računski plan

Računski plan u neprofitnom računovodstvu izriječno je propisan. On je propisan do četvrte razine, odnosno do četveroznamenkastih knjigovodstvenih računa. Ima sedam razreda (0, 1, 2, 3, 4, 5 i 6).

S obzirom na to da je računski plan propisan, što je bitna razlika u odnosu na poduzetničko računovodstvo, knjigovodstveni računi mogu se mijenjati tek od pete razine. Navedeno znači da se ne mogu samostalno otvarati knjigovodstveni računi do četvrte razine (odjeljka) bez obzira na moguće nedostatke postojećega računskog plana.

Računski plan sastavni je dio Pravilnika o računovodstvu.

Načela priznavanja pozicija u glavnoj knjizi

Načela priznavanja pozicija u glavnoj knjizi odnosno financijskim izvještajima propisana su Zakonom i Pravilnikom o računovodstvu.

Pri objašnjenju temeljnih razlika u načelima priznavanja pozicija u neprofitnom računovodstvu u odnosu na poduzetničko računovodstvo, objasniti će se razlike u *Imovini*, *Obvezana*, *Prihodima* i *Rashodima*.

Imovina

Imovina se priznaje i mjeri na sličan način kako je to uređeno za poduzetničko računovodstvo.

Jedna od bitnih razlika je da se **dugotrajna nefinancijska materijalna imovina**, čiji je pojedinačni

trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 464,53 € (prijašnjih 3.500,00 kn), može razvrstati u sitni inventar. Ako se ne razvrsta u sitni inventar, može se jednokratno otpisati. Ako se želi iskoristiti dana mogućnost, neprofitna organizacija mora se o njezinoj primjeni očitovati u nekom od svojih samostalnih akata.

Imovina se otpisuje na sličan način kako je to uređeno propisima iz područja poreza na dobitak (linearna metoda u propisanom vijeku uporabe), ali nisu dopuštene promjene stopa otpisa, osim u trima okolnostima kada se mogu povećati do dvostrukih stopa. Navedene tri okolnosti su ako se dugotrajna nefinancijska imovina:

- koristi za gospodarsku djelatnost kod neprofitnih organizacija obveznica poreza na dobit
- nabavlja iz donacija povezanih s izvršenjem ugovornih programa (projekata i aktivnosti)
- nabavlja iz donacija povezanih s nefinancijskom imovinom.

Propisane stope u Pravilniku o računovodstvu u ostali okolnostima ne mogu se ni povećati ni smanjiti.

Vrijeme otpisa počinje od mjeseca koji slijedi mjesec u kojemu je ta imovina spremna za upotrebu. Dakle, nije bitno upotrebljava li se ona stvarno.

U načelu, ne iskazuju se vrijednosti kratkotrajne imovine u obliku zaliha (*podskupina 061 Zalihe za obavljanje djelatnosti*). Ova će se podskupina uporabiti samo za stvari koje se čuvaju u procesu obavljanja posla (proizvodnje i / ili pružanja usluga), za preraspodjelu drugima i za uporabu u izvanrednim situacijama.

Obveze

Kod obveza ne postoje razlike u vremenu njihova priznavanja i uključivanja u pozicije glavne knjiga odnosno financijskih izvještaja.

Prihodi

Temeljna podjela prihoda u neprofitnom računovodstvu je na recipročne i nerecipročne prihode. Iako se čini da je jedna od bitnih razlika između poduzetničkog i neprofitnog računovodstva upravo u kategoriji prihoda, smatramo da ona to u svojoj biti i nije.

Recipročni prihodi su prihodi koji su povezani s isporukom dobara i usluga. Zbog posebitosti rada neprofitnih organizacija oni ne bi smjeli imati veliku zastupljenost. Ako postoje, ne postoji bitna razlika u odnosu na sustav priznavanja prihoda u poduzetničkom računovodstvu. Jednako tako, i u poduzetničkom računovodstvu se prihodi od donacije, članarine, pomoći, doprinosa i ostalih sličnih prihoda, u načelu, priznaju kao prihodi izvještajnog razdoblja tek kada su naplaćeni. Oni se često u poduzetničkom računovodstvu i odgađaju ako prema tom računovodstvu imaju obilježje državnih potpora. Istovrsni se prihodi u neprofitnom računovodstvu nazivaju nerecipročni prihodi. Bitna razlika kod nekih od njih je u odnosu na poduzetničko računovodstvo ta da se u određenim okolnostima oni mogu priznati kao prihodi izvještajnog razdoblja iako nisu naplaćeni u izvještajnom razdoblju. No, i oni se moraju odgađati ako su povezani s donacijama dugotrajne nefinancijske imovine koja se amortizira te ako su povezani s ugovorenim programima (aktivnostima i projektima).

Rashodi

U priznavanju rashoda bitna je razlika u odnosu na poduzetničko računovodstvo da se oni ne sučeljavaju s prihodima, osim ako je riječ o rashodima koji su povezani s ostvarenjem recipročnih prihoda.

Pri iskazivanju rashoda nije bitno jesu li obveze za njih podmirene (plaćene) ili nisu.

➤ **Tko obvezno vodi dvostavno knjigovodstvo?**

Sve novoosnovane neprofitne organizacije moraju za svoje prve tri godine postojanja obvezno primjenjivati dvostavni knjigovodstveni sustav te sve one koje postoje dulje od tri godine ako su u ijednoj od prethodnih triju godina u odnosu na godinu za koju utvrđuju knjigovodstveni sustav ostvarile bilo prihode bilo vrijednost imovine veću od 230.000,00 kn odnosno 30.526,25 € za 2023.godinu.

➤ **Kada se knjigovodstveni oblik može promijeniti?**

Svake godine potrebno je odrediti knjigovodstveni sustav za tekuću izvještajnu godinu. Ako se on mijenja u odnosu na prethodnu godinu, o tome se mora obavijestiti **Ministarstvo financija, Službu za neprofitno računovodstvo i izvještavanje, Katančićeva 5, 10 000 Zagreb**. Ova promjena mora se prijaviti do zadnjeg dana predaje godišnjih financijskih izvještaja za prethodnu kalendarsku godinu.

➤ **Kako se i koga izvještava o knjigovodstvenom sustavu odnosno o njegovoj promjeni?**

O knjigovodstvenom sustavu izvještava se Ministarstvo financija putem propisanog obrasca

(Obrazac RNO), dok se o njegovoj promjeni izvještava isto Ministarstvo putem propisanog Obrasca RNO-P.

➤ **Utječe li način obračunavanja poreza na dobitak, ako je neprofitna organizacija obveznik njegova obračunavanja, na knjigovodstveni sustav?**

Da, ako bi neprofitna organizacija prema računovodstvenim pravilima mogla primjenjivati jednostavno knjigovodstvo, ona to ne može ako je obveznik poreza na dobitak prema redovnoj prijavi poreza na dobitak (Obrazac PD).

➤ **Jesu li poslovne knjige dvostavnog knjigovodstva jednake poslovnim knjigama poduzetničkog računovodstva?**

Iako su, u načelu, vrlo slične, one nisu jednake ni što se tiče njihovih obveznih vrsta ni što se tiče njihova sadržaja. Zakon o financijskom poslovanju osim navođenja obveznih vrsta poslovnih knjiga posebno za dvostavno, a posebno za jednostavno knjigovodstvo, za razliku od uređenja poslovnih knjiga u poduzetničkom računovodstvu, za neke od njih izrijeком određuje i njihov sadržaj. Nije propisan njihov izgled.

➤ **Moraju li sve neprofitne organizacije predavati financijske izvještaje za kalendarsku godinu?**

Da, sve neprofitne organizacije moraju predati financijske izvještaje za kalendarsku godinu. Krajnji rok predaje je isti, ali skup financijskih izvještaja koje treba predati nije.

Pregled 2. Financijski izvještaji za kalendarsku (izvještajnu) godinu

Financijski izvještaji	Jednostavno knjigovodstvo	Financijski izvještaj o primicima i izdacima-Obrazac G-PR-IZ-NPF	60 dana od istaka izvještajnog razdoblje
		Bilješke	
	Dvostavno knjigovodstvo	Bilanca - Obrazac BIL-NPF	
		Izvještaj o prihodima i rashodima - Obrazac PR-RAS-NPF	
		Bilješke	

Izvor: Izradila autorica prema Pravilniku o izvještavanju u neprofitnom računovodstvu i Registru neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 31/15. – 21/21.)

S obzirom na to da je rok predaje određen u broju dana, godišnji financijski izvještaji predaju se ili 29. veljače ili 1. ožujka tekuće godine, ovisno o tome je li tekuća godina prijestupna ili nije.

Financijski izvještaji predaju se u elektroničkom obliku s ugrađenim kontrolama, a obrazac se može preuzeti s mrežne stranice Ministarstva financija (<https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/neprofitne-organizacije/financijsko-izvjestavanje/116>) ili s mrežne stranice FINA-e.

Neprofitna organizacija može predati financijski izvještaj i putem papirnatoг obrasca, koji je potrebno kupiti u knjižari ili papirnici.

8. PREGLED NEKIH OBVEZNIH RADNJI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

S obzirom na sve prethodno navedeno, izvjesno je da neprofitne organizacije moraju provoditi propisane radnje. Za njih su predviđeni i rokovi do koji se one moraju provesti. Ovdje se daje sažetak nekih od njih s navođenjem krajnjeg roka do kojeg se one moraju i provesti. Uz to je navedeno i područje na koje se one odnose.

Stoga, ovaj je pregled samo kratki podsjetnik na rokove i vrstu aktivnosti bez detaljnijega njihovog objašnjenja.

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. 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.

Pregled 3. Rokovi i neke obvezne radnje neprofitnih organizacija

Rok	Područje radnje	Aktivnost	Razlog provjere
do 31. prosinca 2023.	Porez na dodanu vrijednost	Utvrđiti položaj organizacije u sustavu PDV – a za 2024. godinu.	- radi moguće obveze obračunavanja PDV-a na izlazne isporuke dobara odnosno pružene usluge u 2024. godini - radi mogućeg ispravka pretporeza odnosno na ulaznim računima iskazanog PDV-a
	Računovodstvo	Usvojiti financijske izvještaje za 2022. godinu	
	Financijski plan	Provjeriti potrebu promjene (izmjena i dopuna) financijskog plana za 2023. godinu.	
		Usvojiti financijski plan za 2024. godinu. Jesu li u akte uključene okolnosti koje se ne smatraju bitnih odstupanjima odnosno o preraspodjeli rashoda kako bi se otklonila potreba promjene financijskog plana za 2024. godinu? To je mogućnost, a ne obveza.	
	Samoprocjena	Je li zakonski zastupnik izvijestio najviše tijelo organizacije o provedenoj samoprocjeni?	
		Izvršenje akcijskog plana otklanjanja nepravilnosti.	
Financijsko poslovanje	Ima li organizacija svoj akt kojim su uređena postupanja u poslovanju organizacije na temelju općega neprofitnog zakona?		
do 1. siječnja 2024.	Porez na dohodak	Utvrđivanje položaja fizičkih osoba u sustavu oporezivanja njihovih primitaka za 2024. godinu.	
		Utvrđivanje položaja fizičkih osoba koje obavljaju djelatnost u statusu oporezivanja PDV-om.	
do 15. siječnja 2024.	Porez na dodanu vrijednost	Obavješćavanje PU o tome da se koristi zakonsku mogućnost izlaska iz sustava obračunavanja PDV.	
	Porez na dobitak	Prijava u sustav paušalnog oporezivanja ako za to postoje pretpostavke. Podnošenje Obrasca PD-PO ako je riječ o paušalnim obveznicima poreza na dobitak.	
do 20. siječnja 2024.	Porez na dodanu vrijednost	Predati PDV obrazac za zadnje razdoblje oporezivanja u 2023. sa svim mogućim priložima.	
		Je li se u 2023. godini ušlo u sustav obračunavanja PDV -a?	radi moguće razmjernog priznavanja u prethodnim razdobljima zaračunanog PDV-a na ulaznim računima (npr. zalihe, gospodarska dobra)
		Postoje li „ino“ ulazni računi za različite vrste usluga na koje bi se morao samostalno obračunati PDV?	i „mali“ porezni obveznici moraju ovo provjeriti
		Utvrđiti zaključni % priznavanja pretporeza za 2023. godinu	radi primjene na zaračunani PDV na ulaznim računima radi uključivanje ispravne svote pretporeza za cijelu 2020. godinu
		Provjeriti % priznati PDV po ulaznim računima za gospodarska dobra koja su nabavljena prije 2023. godine	radi ispravka priznatog pretporeza u toj izvornoj godini u odnosu na 2023. godinu
do 31. siječnja 2024.	Porez na dohodak	Predaja Obrasca INO-DOH za tuzemne neoporezive primitke nerezidenata	
		Potvrde o primitcima u 2023. godini koji su bili oporezivi kao drugi dohodak	daju se primateljima
do 29. veljače 2024.	Računovodstvo	Utvrđiti knjigovodstveni sustav za 2024. godinu	
		Provjeriti podatak o vrsti knjigovodstvenog sustava koja je označena u Registru neprofitnih organizacija i ako je potrebno, promijeniti ga.	

9. ZAKLJUČAK

Neprofitne organizacije, s motrišta ovog članka one koje svoje poslovanje bilježe u neprofitnom računovodstvenom sustavu, prije nego što donose poslovne odluke, moraju sagledati pravni okvir u kojemu ih donose kako ne bi izišle iz okvira dopustivog postupanja. Jedinostvenog odgovora na to pitanje, kao i na niz drugih pitanja, ne postoji za sve statusno različite neprofitne organizacije (npr. turističke zajednice, dobrovoljna vatrogasna društva i sl.).

U računovodstvenom području osnovno određene je u vezi s knjigovodstvom koji primjenjuje neprofitna organizacija.

Planiranje i samoprocjena je obveza za sve neprofitne organizacije koje obvezno primjenjuju dvostravno knjigovodstvo, dok obvezna revizija odnosno revizorski uvid provode one neprofitne organizacije koje imaju prihode u određenom razdoblju više od propisanih svota.



ODABRANA GRAĐA POREZA

RRiF-ov POREZNI PRIRUČNIK 2023.

Pročišćeni tekstovi poreznih zakona i pravilnika (u dvije knjige)

JESTE LI SE PRETPLATILI NA RRIF ZA 2024. GODINU?

RAČUNSKI PLAN

RAČUNSKI PLAN za osobe koje primjenjuju dvostavno neprofitno računovodstvo¹

Priredila: dr. sc. Nada DREMEL, ovl. rač. i ovl. por. savj.

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
0			Nefinancijska imovina
01			Neproizvedena dugotrajna imovina
	011		Materijalna imovina - prirodna bogatstva
		0111	Zemljište
		0112	Rudna bogatstva
		0113	Ostala prirodna materijalna imovina
	012		Nematerijalna imovina
		0121	Patenti
		0122	Koncesije
		0123	Licence
		0124	Ostala prava
		0125	Goodwill
		0126	Osnivački izdaci
		0127	Izdaci za razvoj
		0128	Ostala nematerijalna imovina
	019		Ispravak vrijednosti neproizvedene dugotrajne imovine
		0191	Ispravak vrijednosti neproizvedene dugotrajne imovine
02			Proizvedena dugotrajna imovina
	021		Građevinski objekti
		0211	Stambeni objekti
		0212	Poslovni objekti
		0213	Ostali građevinski objekti
	022		Postrojenja i oprema
		0221	Uredska oprema i namještaj
		0222	Komunikacijska oprema
		0223	Oprema za održavanje i zaštitu
		0224	Medicinska i laboratorijska oprema
		0225	Instrumenti, uređaji i strojevi
		0226	Sportska i glazbena oprema
		0227	Uređaji, strojevi i oprema za ostale namjene
	023		Prijevozna sredstva
		0231	Prijevozna sredstva u cestovnom prometu
		0232	Ostala prijevozna sredstva
	024		Knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti
		0241	Knjige u knjižnicama
		0242	Umjetnička djela (izložena u galerijama, muzejima i slično)
		0243	Muzejski izlošci i predmeti prirodnih rijetkosti
		0244	Ostale nespomenute izložbene vrijednosti
	025		Višegodišnji nasadi i osnovno stado
		0251	Višegodišnji nasadi
		0252	Osnovno stado
	026		Nematerijalna proizvedena imovina
		0261	Ulaganja u računalne programe
		0262	Umjetnička, literarna i znanstvena djela

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
		0263	Ostala nematerijalna proizvedena imovina
		029	Ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine
		0291	Ispravak vrijednosti proizvedene dugotrajne imovine
03			Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
		031	Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
		0311	Plemeniti metali i drago kamenje
		0312	Pohranjene knjige, umjetnička djela i slične vrijednosti
04			Sitni inventar
		041	Zalihe sitnog inventara
		0411	Zalihe sitnog inventara
		042	Sitni inventar u uporabi
		0421	Sitni inventar u uporabi
		049	Ispravak vrijednosti sitnog inventara
		0491	Ispravak vrijednosti sitnog inventara u uporabi
05			Nefinancijska imovina u pripremi
		051	Građevinski objekti u pripremi
		0511	Građevinski objekti u pripremi
		052	Postrojenja i oprema u pripremi
		0521	Postrojenja i oprema u pripremi
		053	Prijevozna sredstva u pripremi
		0531	Prijevozna sredstva u pripremi
		054	Višegodišnji nasadi i osnovno stado u pripremi
		0541	Višegodišnji nasadi u pripremi
		0542	Osnovno stado u pripremi
		055	Ostala nematerijalna proizvedena imovina u pripremi
		0551	Ostala nematerijalna proizvedena imovina u pripremi
		056	Ostala nefinancijska imovina u pripremi
		0561	Ostala nefinancijska imovina u pripremi
06			Proizvedena kratkotrajna imovina
		061	Zalihe za obavljanje djelatnosti
		0611	Zalihe za preraspodjelu drugima
		0612	Zalihe materijala za redovne potrebe
		0613	Zalihe rezervnih dijelova
		0614	Zalihe materijala za posebne potrebe
		062	Proizvodnja i proizvodi
		0621	Proizvodnja u tijeku
		0622	Gotovi proizvodi
		063	Roba za daljnju prodaju
		0631	Roba za daljnju prodaju
1			Financijska imovina
11			Novac u banci i blagajni
		111	Novac u banci
		1111	Novac na računu kod tuzemnih poslovnih banaka
		1112	Novac na računu kod inozemnih poslovnih banaka

RAZRED 0

RAZRED 1

¹ Pročišćeni tekst Računskog plana obuhvaća:

- Pravilnik o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 1/15.)
- Pravilnik o dopuni Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 25/17.)
- Pravilnik o dopuni Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 96/18.)
- Ispravak Pravilnika o dopuni Pravilnika o neprofitnom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 103/18.)

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
		1113	Prijelazni račun
	112		Izdvojena novčana sredstva
		1121	Izdvojena novčana sredstva
	113		Novac u blagajni
		1131	Glavna blagajna
	114		Vrijednosnice u blagajni
		1141	Vrijednosnice u blagajni
12			Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo
	121		Depoziti u bankama i ostalim financijskim institucijama
		1211	Depoziti u tuzemnim bankama i ostalim financijskim institucijama
		1212	Depoziti u inozemnim bankama i ostalim financijskim institucijama
	122		Jamčevni polozi
		1221	Jamčevni polozi
	123		Potraživanja od radnika
		1231	Potraživanja od radnika
	124		Potraživanja za više plaćene poreze i doprinose
		1241	Potraživanja za više plaćene poreze
		1242	Potraživanja za porez na dodanu vrijednost kod obveznika
		1243	Potraživanja za više plaćene carine i carinske pristojbe
		1244	Potraživanja za više plaćene ostale poreze
		1245	Potraživanja za više plaćene doprinose
	129		Ostala potraživanja
		1291	Potraživanja za naknade koje se refundiraju
		1292	Potraživanja za naknade štete
		1293	Potraživanja za predujmove
		1294	Ostala nespomenuta potraživanja
13			Zajmovi
	131		Zajmovi građanima i kućanstvima
		1311	Zajmovi građanima i kućanstvima
	132		Zajmovi pravnim osobama koje obavljaju poduzetničku djelatnost
		1321	Zajmovi pravnim osobama koje obavljaju poduzetničku djelatnost
	133		Zajmovi ostalim subjektima
		1331	Zajmovi ostalim subjektima
	139		Ispravak vrijednosti danih zajmova
		1391	Ispravak vrijednosti danih zajmova
14			Vrijednosni papiri
	141		Čekovi
		1411	Čekovi - tuzemni
		1412	Čekovi - inozemni
	142		Komercijalni i blagajnički zapisi
		1421	Komercijalni i blagajnički zapisi - tuzemni
		1422	Komercijalni i blagajnički zapisi - inozemni
	143		Mjenice
		1431	Mjenice - tuzemne
		1432	Mjenice - inozemne
	144		Obveznice
		1441	Obveznice - tuzemne
		1442	Obveznice - inozemne
	145		Opcije i drugi financijski derivati
		1451	Opcije i drugi financijski derivati - tuzemni
		1452	Opcije i drugi financijski derivati - inozemni
	146		Ostali vrijednosni papiri
		1461	Ostali tuzemni vrijednosni papiri
		1462	Ostali inozemni vrijednosni papiri
	149		Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
		1491	Ispravak vrijednosti vrijednosnih papira
15			Dionice i udjeli u glavnici
	151		Dionice i udjeli u glavnici banaka i ostalih financijskih institucija
		1511	Dionice i udjeli u glavnici tuzemnih banaka i ostalih financijskih institucija
		1512	Dionice i udjeli u glavnici inozemnih banaka i ostalih financijskih institucija
	152		Dionice i udjeli u glavnici trgovačkih društava
		1521	Dionice i udjeli u glavnici tuzemnih trgovačkih društava
		1522	Dionice i udjeli u glavnici inozemnih trgovačkih društava
	159		Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici
		1591	Ispravak vrijednosti dionica i udjela u glavnici
16			Potraživanja za prihode
	161		Potraživanja od kupaca
		1611	Potraživanja od kupaca
	162		Potraživanja za članarine i članske doprinose
		1621	Članarine i članski doprinosi
	163		Potraživanja za prihode po posebnim propisima
		1631	Potraživanja za prihode po posebnim propisima
	164		Potraživanja za prihode od imovine
		1641	Potraživanja za prihode od financijske imovine
		1642	Potraživanja za prihode od nefinancijske imovine
	165		Ostala nespomenuta potraživanja
		1651	Ostala nespomenuta potraživanja
	169		Ispravak vrijednosti potraživanja
		1691	Ispravak vrijednosti potraživanja
19			Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda (aktivna vremenska razgraničenja)
	191		Rashodi budućih razdoblja
		1911	Rashodi budućih razdoblja
	192		Nedospjela naplata prihoda
		1921	Nedospjela naplata prihoda
2			Obveze
24			Obveze za rashode
	241		Obveze za radnike
		2411	Obveze za plaće - neto
		2412	Obveze za naknade plaća – neto
		2413	Obveze za plaće u naravi - neto
		2414	Obveze za porez i prirez na dohodak iz plaća
		2415	Obveze za doprinose iz plaća
		2416	Obveze za doprinose na plaće
		2417	Ostale obveze za radnike
	242		Obveze za materijalne rashode
		2421	Naknade troškova radnicima
		2422	Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i slično
		2423	Naknade volonterima
		2424	Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa
		2425	Obveze prema dobavljačima u zemlji
		2426	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu
		2429	Ostale obveze za financiranje rashoda poslovanja
	244		Obveze za financijske rashode
		2441	Obveze za kamate za izdane vrijednosne papire
		2442	Obveze za kamate za primljene kredite i zajmove
		2443	Obveze za ostale financijske rashode
	245		Obveze za prikupljena sredstva pomoći
		2451	Obveze za donacije iz prikupljenih sredstava pomoći
	246		Obveze za kazne i naknade šteta
		2461	Obveze za kazne, penale i naknade šteta

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
	249		Ostale obveze
		2491	Obveze za poreze
		2492	Obveze za porez na dodanu vrijednost
		2493	Obveze za predujmove, depozite, primljene jamčevine i ostale nespomenute obveze
25			Obveze za vrijednosne papire
	251		Obveze za čekove
		2511	Obveze za čekove - tuzemne
		2512	Obveze za čekove - inozemne
	252		Obveze za mjenice
		2521	Obveze za mjenice - tuzemne
		2522	Obveze za mjenice - inozemne
	259		Ispravak vrijednosti obveza za vrijednosne papire
		2591	Ispravak vrijednosti obveza za vrijednosne papire
26			Obveze za kredite i zajmove
	261		Obveze za kredite banaka i ostalih kreditora
		2611	Obveze za kredite u zemlji
		2612	Obveze za kredite iz inozemstva
	262		Obveze za robne i ostale zajmove
		2621	Obveze za zajmove u zemlji
		2622	Obveze za zajmove iz inozemstva
	269		Ispravak vrijednosti obveza za kredite i zajmove
		2691	Ispravak vrijednosti obveza za kredite i zajmove
29			Odgodeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja (pasivna vremenska razgraničenja)
	291		Odgodeno plaćanje rashoda
		2911	Obračunati rashodi koji nisu fakturirani, a terete tekuće razdoblje
	292		Naplaćeni prihodi budućih razdoblja
		2921	Unaprijed plaćeni prihodi
		2922	Odgodeno priznavanje prihoda
3			Prihodi
31			Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga
	311		Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga
		3111	Prihodi od prodaje roba
		3112	Prihodi od pružanja usluga
32			Prihodi od članarina i članskih doprinosa
	321		Prihodi od članarina i članskih doprinosa
		3211	Članarine
		3212	Članski doprinosi
33			Prihodi po posebnim propisima
	331		Prihodi po posebnim propisima
		3311	Prihodi po posebnim propisima iz proračuna
		3312	Prihodi po posebnim propisima iz ostalih izvora
34			Prihodi od imovine
	341		Prihodi od financijske imovine
		3411	Prihodi od kamata za dane zajmove
		3412	Prihodi od kamata po vrijednosnim papirima
		3413	Kamate na oročena sredstva i depozite po viđenju
		3414	Prihodi od zateznih kamata
		3415	Prihodi od pozitivnih tečajnih razlika
		3416	Prihodi od dividendi
		3417	Prihodi od dobiti trgovačkih društava, banaka i ostalih financijskih institucija po posebnim propisima
		3418	Ostali prihodi od financijske imovine
	342		Prihodi od nefinancijske imovine
		3421	Prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine
		3422	Ostali prihodi od nefinancijske imovine

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
35			Prihodi od donacija
	351		Prihodi od donacija iz proračuna
		3511	Prihodi od donacija iz državnog proračuna
		3512	Prihodi od donacija iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
		3513	Prihodi od donacija iz državnog proračuna za EU projekte
		3514	Prihodi od donacija iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za EU projekte
	352		Prihodi od inozemnih vlada i međunarodnih organizacija
		3521	Prihodi od inozemnih vlada i međunarodnih organizacija
		3522	Prihodi od institucija i tijela EU
	353		Prihodi od trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba
		3531	Prihodi od trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba
		3532	Prihodi od trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba za EU projekte
	354		Prihodi od građana i kućanstava
		3541	Prihodi od građana i kućanstava
	355		Ostali prihodi od donacija
		3551	Ostali prihodi od donacija
		3552	Ostali prihodi od donacija za EU projekte
36			Ostali prihodi
	361		Prihodi od naknade štete i refundacija
		3611	Prihodi od naknade šteta
		3612	Prihodi od refundacija
	362		Prihodi od prodaje dugotrajne imovine
		3621	Prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine
	363		Ostali nespomenuti prihodi
		3631	Otpis obveza
		3632	Naplaćena otpisana potraživanja
		3633	Ostali nespomenuti prihodi
37			Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija
	371		Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija
		3711	Tekući prihodi od povezanih neprofitnih organizacija
		3712	Kapitalni prihodi od povezanih neprofitnih organizacija
		3713	Tekući prihodi od povezanih neprofitnih organizacija za EU projekte
		3714	Kapitalni prihodi od povezanih neprofitnih organizacija za EU projekte
39			Raspored prihoda
	391		Raspored prihoda
		3911	Raspored prihoda
4			Rashodi
41			Rashodi za radnike
	411		Plaće
		4111	Plaće za redovan rad
		4112	Plaće u naravi
		4113	Plaće za prekovremeni rad
		4114	Plaće za posebne uvjete rada
	412		Ostali rashodi za radnike
		4121	Ostali rashodi za radnike
	413		Doprinosi na plaće
		4131	Doprinosi za zdravstveno osiguranje
		4132	Doprinosi za zapošljavanje
		4133	Doprinosi za mirovinsko osiguranje koje plaća poslodavac
		4134	Posebni doprinosi za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom
42			Materijalni rashodi

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
	421		Naknade troškova radnicima
		4211	Službena putovanja
		4212	Naknade za prijevoz, za rad na terenu i odvojeni život
		4213	Stručno usavršavanje radnika
	422		Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i slično
		4221	Naknade za obavljanje aktivnosti
		4222	Naknade troškova službenih putovanja
		4223	Naknade ostalih troškova
		4224	Ostale naknade
	423		Naknade volonterima
		4231	Naknade za obavljanje djelatnosti
		4232	Naknade troškova službenih putovanja
		4233	Naknade ostalih troškova
		4234	Ostale naknade
	424		Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa
		4241	Naknade za obavljanje aktivnosti
		4242	Naknade troškova službenih putovanja
		4243	Naknade ostalih troškova
		4244	Ostale naknade
	425		Rashodi za usluge
		4251	Usluge telefona, pošte i prijevoza
		4252	Usluge tekućeg i investicijskog održavanja
		4253	Usluge promidžbe i informiranja
		4254	Komunalne usluge
		4255	Zakupnine i najamnine
		4256	Zdravstvene i veterinarske usluge
		4257	Intelektualne i osobne usluge
		4258	Računalne usluge
		4259	Ostale usluge
	426		Rashodi za materijal i energiju
		4261	Uredski materijal i ostali materijalni rashodi
		4262	Materijal i sirovine
		4263	Energija
		4264	Sitni inventar i auto gume
	429		Ostali nespomenuti materijalni rashodi
		4291	Premije osiguranja
		4292	Reprezentacija
		4293	Članarine
		4294	Kotizacije
		4295	Ostali nespomenuti materijalni rashodi
43			Rashodi amortizacije
	431		Amortizacija
		4311	Amortizacija
44			Financijski rashodi
	441		Kamate za izdane vrijednosne papire
		4411	Kamate za izdane mjenice
	442		Kamate za primljene kredite i zajmove
		4421	Kamate za primljene kredite banaka i ostalih kreditora
		4422	Kamate za primljene robne i ostale zajmove
		4423	Kamate za odobrene, a nerealizirane kredite i zajmove
	443		Ostali financijski rashodi
		4431	Bankarske usluge i usluge platnog prometa
		4432	Negativne tečajne razlike i valutna klauzula
		4433	Zatezne kamate
		4434	Ostali nespomenuti financijski rashodi
45			Donacije
	451		Tekuće donacije
		4511	Tekuće donacije
		4512	Stipendije
		4513	Tekuće donacije iz EU sredstava

R A Č U N S K I P L A N			
Razred / Skupina	Pod skupina	Odjeljak	Naziv
	452		Kapitalne donacije
		4521	Kapitalne donacije
		4522	Kapitalne donacije iz EU sredstava
46			Ostali rashodi
	461		Kazne, penali i naknade štete
		4611	Naknade šteta pravnim i fizičkim osobama
		4612	Penali, ležarine i drugo
		4613	Naknade šteta radnicima
		4614	Ugovorene kazne i ostale naknade šteta
	462		Ostali nespomenuti rashodi
		4621	Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otuđene i rashodovane dugotrajne imovine
		4622	Otpisana potraživanja
		4623	Rashodi za ostala porezna davanja
		4624	Ostali nespomenuti rashodi
47			Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija
	471		Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija
		4711	Tekući rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija
		4712	Kapitalni rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija
		4713	Tekući rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija za EU projekte
		4714	Kapitalni rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija za EU projekte
49			Raspored rashoda
	491		Raspored rashoda
		4911	Raspored rashoda
5			Vlastiti izvori
51			Vlastiti izvori
	511		Vlastiti izvori
		5111	Vlastiti izvori od osnivača i od poslovanja
		512	Revalorizacijska rezerva
		5121	Revalorizacijska rezerva
52			Rezultat poslovanja
	521		Utvrđivanje rezultata poslovanja
		5211	Obračun prihoda i rashoda
	522		Višak/manjak prihoda
		5221	Višak prihoda
		5222	Manjak prihoda
6			Izvanbilančni zapisi
61			Izvanbilančni zapisi - aktiva
	611		Tuđa materijalna imovina
		6111	Tuđa materijalna imovina
	612		Prava
		6121	Prava
	613		Vrijednosni papiri
		6131	Vrijednosni papiri
	614		Ostali izvanbilančni zapisi - aktiva
		6141	Ostali izvanbilančni zapisi
62			Izvanbilančni zapisi - pasiva
	621		Obveze za tuđu materijalnu imovinu
		6211	Obveze za tuđu materijalnu imovinu
	622		Obveze za prava
		6221	Obveze za prava
	623		Obveze za primljene vrijednosne papire
		6231	Obveze za primljene vrijednosne papire
	624		Ostali izvanbilančni zapisi - pasiva
		6241	Ostali izvanbilančni zapisi