

RRiF | 12

Računovodstvo, revizija i financije

POSLOVANJE PRORAČUNA I PRORAČUNSKIH KORISNIKA

SADRŽAJ:

RAČUNOVODSTVO

Dr. sc. Nada DREMEL, dipl. oec. i ovl. por. savj.

Provjere podataka na računima glavne knjige u proračunskom računovodstvu za obračun 2023. godine3

Mr. sc. Ana SAVANOVIĆ GORIŠEK

Popis imovine i obveza u proračunskom sustavu21

Ana POLIĆ, dipl. oec.

Knjigovodstvene evidencije u proračunskom računovodstvu za neke poslovne događaje27

POREZI

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

Sastavljanje zadnjeg Obrasca PDV za 2023. godinu – proračunske osobe29

JAVNE FINACIJE

Ivana KUNIĆ MATKOVIĆ, dipl. oec.

Državni proračun Republike Hrvatske u razdoblju 2024. – 2026. godine39

JAVNA NABAVA

Ante LOBOJA, dipl. iur.

Novi europski pragovi u sustavu javne nabave44

Ante LOBOJA, dipl. iur.

Ekonomski najpovoljnija ponuda kao kriterij odabira ponude49

RADNO PRAVO

Dražen OPALIĆ, mag. oec.

Promjene osnovice za obračun plaće i nekih materijalnih prava u javnom sektoru55

POSLOVNE OBAVIJESTI

Priredila: dr. sc. Nada DREMEL

Poslovne obavijesti iz javnog područja59

Pozivamo vas na



RRIF-ove *webinare*

– *stručne edukacije po mjeri modernih računovođa*

Budite u tijeku sa svim stručnim aktualnostima bez gužvi, putovanja i dodatnih troškova!

Sve potrebne stručne informacije doznajte ne napuštajući svoje radno mjesto ili dom.

Popis svih aktualnih *webinara* je na stranici

<https://www.rrif.hr/webinari.html>

Snimke RRIF-ovih *webinara*

Do novih znanja bez putovanja

RRiF-ovi *webinari* su stručne edukacije po mjeri modernih računovođa, na kojima doznajete sve potrebne informacije i znanja ne napuštajući svoje radno mjesto ili dom. Popis svih dostupnih snimki *webinara* pogledajte na <https://www.rrif.hr/video/>.

Snimke *webinara* – u ponudi RRIF-a

Ako zbog dinamike posla ili drugih razloga ne možete sudjelovati na našim *webinarima* koji se održavaju uživo, idealan odabir za vas su snimke *webinara*.

Snimke *webinara* možete:

- pregledavati kada vama to najviše odgovara
- pregledavati više puta
- „premotavati“ i zaustavljati snimku.

Cijena snimke *webinara* uključuje pravo na tri pregleda snimke unutar 72 sata od prvog pokretanja snimke i pisani materijal (prezentacije predavača u PDF formatu)

Popis svih dostupnih snimki *webinara* pogledajte na <https://www.rrif.hr/video/>

Pridružite nam se u stjecanju novih znanja na jednostavan i ugodan način!

RAČUNOVODSTVO

Dr. sc. Nada DREMEL, dipl. oec. i ovl. por. savj.

UDK 657.1/657.2

Provjere podataka na računima glavne knjige u proračunskom računovodstvu za obračun 2023. godine

Prije sastavljanja financijskih izvještaja potrebno je prekontrolirati računovodstvene poslovne knjige kako bi se sa sigurnošću moglo izjasniti da su svi poslovni odnosi iskazani upravo onako kako to traže računovodstveni propisi.

U ovom se članku daje sažetak knjigovodstvenih postupanja kod učestalijih poslovnih odnosa u proračunskom sustavu. Napominje se da se računovodstveni pristup za 2023. godinu nije mijenjao tijekom 2023. godine iako je na snazi »novi« Zakon o proračunu koji u sebi ima uključene i neke računovodstvene odredbe.

1. PRAVNI OKVIR

Temeljni zakon koji uređuje poslovanje pretežitog broja obveznika primjene proračunskog računovodstva je **Zakon o proračunu** (Nar. nov., br. 144/21).

Tim su posebnim zakonom propisana pravila rada osoba kojima je zajednički način knjigovodstvenog i računovodstvenog iskazivanja njihova djelovanja. Oni iskazuju svoje djelovanje u skladu s pravilima proračunskog računovodstva.

Temeljni računovodstveni propisi proračunskog računovodstva koji su se primjenjivali za 2023. godinu su:

- **Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu** (Nar. nov., br. 124/14., 115/15., 87/16, 3/18., 126/19. i 108/20., dalje: **Pravilnik o proračunskom računovodstvu**)
- **Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu** (Nar. nov., br. 37/22., dalje: **Pravilnik o financijskom izvještavanju**).

Uz temeljni »proračunski« zakon, proračunski korisnici moraju uvažavati odredbe onih zakona po kojima su osnovani, odnosno onih zakona što uređuju njihovo poslovanje. Ovi posebni zakoni uređuju njihovu tehnologiju rada odnosno njihove temeljne poslovne procese. Tek ako se poznaje način rada proračunskog korisnika, poslovni se događaji mogu ispravno knjižiti. Isto to moraju činiti i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (JLP(R) S-ovi) te Republika Hrvatska (u nastavku će se za obje skupine rabiti pojam **proračun**, iako je proračun u biti financijski akt ... *koji donosi..., a sadrži*

plan za proračunsku godinu i projekcije za sljedeće dvije proračunske godine u kojima se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci... i proračunskih korisnika... proračuna. Može se razgovarati o proračunu Republike Hrvatske (dalje: RH) odnosno o proračunima koje donose JLP(R)S-ovi. Dakle, kada se u članku spominje pojam *proračun*, nije riječ o financijskom aktu.

Pretpostavke pri knjiženjima poslovnih promjena:

- *Pri ispisu naziva knjigovodstvenog računa ne rabi se uvijek puni naziv računa, nego samo propisani broj računa.*
- *Obračunsko razdoblje je cijela 2023. godina.*
- *Proračunska osoba posluje putem svoga transakcijskog računa.*
- *Proračunska osoba nije obveznik obračunavanja poreza na dodanu vrijednost. Ona je porezni obveznik iz čl. 90. st. 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 33/23.).*
- *Osnovni materijalni propis koji se rabi u priznavanju navedenih poslovnih promjena je Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 124/14.- 108/20.)*

2. O SADRŽAJU NEKIH POZICIJA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

U nastavku se objašnjavaju neke od pozicija temeljnih financijskih izvještaja (bilance te računa prihoda i rashoda).

Šifra 0

Nefinancijska imovina

U razredu 0 iskazuju se: **neproizvedena dugotrajna imovina** (skupina 01), **proizvedena dugotrajna imovina** (skupina 02), **plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti** (skupina 03), **sitni inventar i auto gume** (skupina 04), **nefinancijska imovina u pripremi** (skupina 05) te **proizvedena kratkotrajna imovina** (skupina 06).

Nefinancijska se imovina iskazuje prema nabavnoj ili procijenjenoj vrijednosti. Procijenjena vrijednost rabiće se u okolnostima kada neće postojati trošak nabave (npr. pri primitku dara, popisnom višku i dr.)

JESTE LI SE PRETPLATILI NA RRIF ZA 2024. GODINU?

¹ Iako je to propis koji je donesen na temelju Zakona o proračunu i taj je pravilnik »novi« u odnosu na istoimeni koji se primjenjivao za 2021. godinu (Nar. nov., br. 3/15., 93/15., 135/15., 2/17. i 28/17., 112/18., 126/19., 145/20. i 32/21.), u pogledu obveznika, vrsta i rokova financijskog izvještavanja nije donio novosti.

Shema 1. Kupnja dugotrajne nefinancijske imovine

0.... - Neprofitna imovina		24... - Obveze za kupnju	
(1a)	500,00		500,00 (1)
91... - Izvori vlasništva za DNI		4.... - Rashod nabave	
	500,00 (1a)	(1)	500,00

Dugotrajnom se imovinom smatra sva ona imovina čiji je očekivani vijek trajanja dulji od godinu dana. Očekivani vijek trajanja prema kojemu se određuje je li imovina dugotrajna ili kratkotrajna za istovrsnu imovinu ne treba za sve proračunske pravne osobe biti jednak.

Nabavnu vrijednost nefinancijske imovine čini kupovna cijena koja uključuje porez na dodanu vrijednost (dalje: PDV) ako stjecatelj nije obveznik obračunavanja PDV-a, odnosno nepriznati pretporez ako je obveznik poreza na dodanu vrijednost, carinu i carinska davanja, troškove prijevoza ako su posebno zaračunani i sve druge izdatke u vezi s nabavom dugotrajne imovine (dalje: zavisni troškovi nabave). Ako je stjecatelj imovine obveznik PDV-a i za njezinu nabavu može priznati pretporez, taj pretporez ne čini njezinu nabavnu vrijednost, nego je sastavni dio potraživanja 12421 – *Potraživanja za pretporez kod obveznika porez na dodanu vrijednost po ulaznim računima* kao što to ne čine ni naknadna prepravljivanja tijekom godine priznatog PDV-a.²

U skupini računa 05 – *Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi* bilježi se nabava nefinancijske

imovine sve do završetka postupka njezine nabave. Kada on završi, ukupan promet s računa skupine 05 mora se prenijeti na odgovarajuće skupine računa dugotrajne nefinancijske imovine. Pravilnik o proračunskom računovodstvu izrijeком ne uređuje kada je potrebno upotrijebiti račune skupine 05. To bi bilo prikladno urediti računovodstvenim politikama, pri čemu bi uvijek bila opravdana upotreba računa skupine 05 ako se nabavna vrijednost sastoji od nekoliko različitih sastavnica (npr. računa dobavljača za imovinu, troškova prijevoza, troškova projektiranja i dr.).

Napominje se da se samo uz odluku obveznika primjene proračunskog računovodstva proizvedena dugotrajna nefinancijska imovina, čiji je pojedinačni trošak nabave (nabavna vrijednost) niži od 3.500,00 kn odnosno preračunano prema fiksnom tečaju³ 464,53 €, može jednokratno otpisati. Ako takve odluka nema, ona se mora sustavno otpisivati prema propisanim stopama otpisa za dugotrajnu imovinu.

Ako je za uporabu dugotrajne nefinancijske imovine **sklopljen ugovor o (financijskom) lizingu**, potrebno je svakako upotrijebiti i odgovarajuće račune skupine 84 – *Primitci od zaduživanja*. U toj okolnosti se obveza prema dobavljaču u skupini 24 zadužuje i odobrava se novi oblik obveze, obveze za financijski leasing u skupini računa 26, *Obveze za kredite i zajmove*. No i u toj se okolnosti kamate odvajaju od osnovnog odnosa i iskazuju kao dio rashoda poslovanja. Pri tome svakako da treba paziti na pripadnost rashoda izvještajnom razdoblju jer se, u načelu, kamate odnosne na nekoliko izvještajnih razdoblja pa stoga one, odnosno dio ukupnih kamata, koje se odnose na buduće obračunska razdoblja (npr., 2023. i sljedeće godine) treba zadužiti na računu skupine 19, *Rashodi budućih razdoblja*.

² Detaljnije se o tome može pročitati u članku koji je sastavni dio ovog priloga.

³ Prema odredbama **Zakona o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj** (Nar. nov., br. 57/22. i 88/22. – ispr.).

Shema 2. Kupnja dugotrajne nefinancijske imovine na robni zajam

0.... - DNI		24... - Obveze za kupnju		4.... - Rashodi kupnje		
(1a)	600,00	(2)	600,00	600,00 (1)	(1)	600,00
91... - Izvori vlasništva za NI		26... - Obveze za zajam		84... - Primitci od zaduživanja		
	600,00 (1a)		600,00 (2)		600,00 (2a)	
912.... - Ispravak IV za obveze		Knjižne oznake:				
(2a)	600,00	(1, 1a) Za kupnju.				
		(2, 2a) Za namirenje izvorne obveze putem ugovora o kreditu / financijskom najmu.				

S obzirom na to da postoje različiti načini stjecanja imovine, provode se i različita knjiženja (kupnja, donacija, pomoći i dr.). Pozornost treba posvetiti osobito odnosu proračunskog korisnika i njemu nadležnog proračuna.

Treba prepoznati nabavlja li imovinu za proračunskog korisnika njegov proračun, nabavlja li sam proračunski korisnik svoju imovinu i iz kojih izvora

je nabavlja, nabavljaju li zajedno imovinu proračun i njegov proračunski korisnik i dr.

Primjer 1. Prijenos dugotrajne nefinancijske imovine unutar općeg proračuna

Proračunski korisnik (škola) dobio je od nenadležnog proračuna (općine) štednjak. Njegova je nabavna vrijednost kod nenadležnog proračuna bila 4.897,43 kn

odnosno preračunano 650,00 €, a ispravak vrijednosti je 1.130,18 kn odnosno preračunao 150,00 €.

Knjiženje 1. Prijenos dugotrajne nefinancijske imovine proračunskom korisniku koji je proračunski korisnik drugog proračuna

Ministarstvo X-proračun

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ostala oprema	02273	650,00	150,00
	Ispravak vrijednosti	02922		
	Izvori vlasništva zaDNI	91111		
	<i>Za stanje na računu</i>			500,00
	Ispravak vrijednosti	02922	150,00	650,00
	Ostala oprema	02273		
	Promjena u obujmu imovine	91512		
	<i>Za prijenos imovine drugoj proračunskoj osobi</i>			500,00
	Izvori vlasništva za NI	91111	500,00	500,00
	Promjena u obujmu imovine	91512		
	<i>Za zatvaranje računa podskupine 915</i>			

Knjiženje 2. Donos dugotrajne nefinancijske imovine iz nenadležnog proračuna

Škola - proračunski korisnik Grada X

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Ostala oprema	02273	650,00	500,00
	Promjena u obujmu imovine	91512		
	Ispravak vrijednosti	02922		
	<i>Za donos opreme</i>			150,00
	Izvori vlasništva za NI	91111	500,00	500,00
	Promjena u obujmu imovine	91512		
	<i>Za zatvaranje računa podskupine 915</i>			

Objašnjenje:

Nije bitno koja proračunska osoba daruje proračunskoj osobi. Ako se prenosi dugotrajna nefinancijska imovina unutar općeg proračuna, uvijek se koriste računi podskupine 915, Promjene u vrijednosti i obujmu imovine.

Računovodstvenim propisima uređeno je samo da se prijenosi imovine koja nema nabavne vrijednosti ne iskazuje preko podskupine 915, već se ona izravno iskazuje i uknjižava preko računa odgovarajućih izvora vlasništva u podskupini 915. Nije uređeno po kojoj vrijednosti se ta imovina uknjižava (nabavnoj i ispravku vrijednosti koji su bili iskazani u knjigama prenositelja) ili po nekoj drugoj vrijednosti stoga što se imovine uknjižava prema temeljnim načelima prema nabavnoj ili procijenjenoj vrijednosti. Smatramo da bi zbog temeljnih proračunskih načela bilo prihvatljivije da se tako uknjiži odnosno da se prije iskniženja ona ne svodi preko računa promjena u vrijednosti imovine na njezinu tržišnu (u biti procijenjenu) vrijednost. To bi trebao biti predmet računovodstvenih politika.

Uredba o sastavljanju i predaji izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila (Nar. nov., br. 95/19., dalje: **Uredba o fiskalnoj odgovornosti**) zahtijeva postojanje procedure kojom su detaljno utvrđeni **poslovi upravljanja i raspolaganja nekretninama** te ovlasti i nadležnosti zaposlenika za obavljanje i kontrolu tih poslova (pitanje br. 84. iz Uredbe).

Upozorava se da iako je tijekom 2023. godine mijenjan Zakona o fiskalnoj odgovornosti (Nar. nov., br. 111/18. i 83/23.)⁴, obveznici sastavljanja i predaje Izjave o fiskalnoj odgovornosti će za 2023. godinu sastavljati je na temelju trenutno važeće Uredbe o fiskalnoj odgovornosti.

Šifra 01

Neproizvedena dugotrajna imovina

Kao materijalna neproizvedena dugotrajna (skupina računa 01) imovina, odnosno prirodna bogatstva (zemljište, rudna bogatstva, ostala prirodna materijalna bogatstva kao što su nacionalni parkovi, vodna bogatstva, elektromagnetske frekvencije), iskazuje se **ona imovina nad kojom proračun i proračunski korisnici imaju pravo vlasništva**.

Odredba po kojoj se kao materijalna neproizvedena dugotrajna imovina iskazuje samo ona imovina nad kojom proračun / proračunski korisnik imaju pravo vlasništva ne bi se smjela tumačiti tako da onu imovinu koju proračun / proračunski korisnik nabavlja sve dok ona nije upisana u odgovarajuće registre kao njihovo vlasništvo, ne smije iskazati kao vlastitu imovinu. Ona može biti i izvanknjižno njegova imovina. Bit zabrane knjiženje takve imovine u bilancu bila bi ta što se ne zna ni knjižni ni izvanknjižni vlasnik. Ako takva imovina se ne može nalaziti u bilančnim pozicijama treba je zadužiti i odobriti u izvanbilančnoj evidenciji (skupini računa 99, *Izvanbilančni zapisi*)

Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu, **stopa otpisa za neproizvedenu nematerijalnu imovinu utvrđuju se za svaku imovinu zasebno**. Stopa ovisi o trajanju korištenja koji je dio ugovora o korištenju. Riječ je o patentima, koncesijama, licencijama, pravu korištenja tuđih sredstava i sl.

Stopa ispravka vrijednosti = 100 / ukupni vijek trajanja iz ugovora

Ako nije poznato vrijeme trajanja ugovora, otpis je dopušten kada se takva imovina otuđuje.

Dakle, dok je fizički prisutna, ne otpisuje se. Njezina je bilančna vrijednost ista u cijelom razdoblju njezina bitka kod proračunske osobe.

Šifra 02

Proizvedena dugotrajna imovina

U načelu, u skupinu računa 02 **posebno se izdvaja vrijednost građevine od vrijednosti zemljišta na kojem se građevina nalazi**. No, ako se vrijednost zemljišta ne bi mogla odvojiti od građevina, iskazala bi se načelno u vrijednost građevina na koju bi se primjenjivala odgovarajuća stopa ispravka vrijednosti pa bi se time posredno i zemljište otpisivalo.

Otpis knjiga (podskupina računa 024) bit će prije iznimka nego načelo. No, bilo bi prihvatljivo otpisivati **školske knjige koje su dane** na svakodnevnu uporabu dacima i sl. Knjige se otpisuju prema propisanim stopama iz Pravilnika o proračunskom računovodstvu bez obzira na to što bi se prema posebnim pravilima u okviru knjižničarske djelatnosti možda trebala i prije otpisati. Ako prije postanu neupotrebljive rashoduju se, iako i tada ostaju u knji-

⁴ O tim promjenama pisano je u *RRiF-u*, br. 9/23., Kozina, D.: Promjene u fiskalnoj odgovornosti, str. 238-241.

govodstvenoj evidencije sve dok se ne otuđe. Stručna periodična literatura trebala bi u pravilu dobiti obilježje sitnog inventara ili krajnjeg rashoda.

Pravilnik o proračunskom računovodstvu izriječno uređuje da početak ispravka dugotrajne nefinancijske imovine (podskupina računa 029) **počinje prvog dana mjeseca koji slijedi iza mjeseca u kojem je sredstvo stavljeno u uporabu**. Pri tome smatramo da ne bi bilo presudno upotrebljava li se stvarno to sredstvo. U suprotnome bi vrijednost imovine, ako se nikada ne počne stvarno koristiti, bila nepromijenjena što u biti ne odgovara stvarnosti jer se dugotrajna imovina umanjuje i na druge načine osim stvarnoga fizičkog trošenja (npr. zastarijeva i sl.).

Otpis dugotrajne imovine provodi se linearnom metodom otpisa. Osnovica za obračun otpisa je nabavna ili procijenjena vrijednost dugotrajne imovine.

Stope otpisa uređene su Pravilnikom o proračunskom računovodstvu, a njihov je pregled dio je ovog članka.

Pri razvrstavanju dugotrajne imovine koja se otpisuju ponekad se pojavljuju poteškoće jer se izravno ne prepoznaje naziv ni skupina sredstva u koji bi pojedinu dugotrajnu imovinu trebalo razvrstati. Bez obzira na to, treba odabrati naziv odnosno skupinu sredstava u koji se ta imovina može najtočnije svrstati te se pridržavati tog razvrstavanja.

Godišnje stope otpisa ne mogu se smanjivati ni uvećavati odlukom proračuna / proračunskog korisnika

Stope se nisu mijenjane za 2023. godinu u odnosu na one koje su vrijedile za 2022. godinu.

STOPE ISPRAVKA VRIJEDNOSTI DUGOTRAJNE IMOVINE⁵

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 prometni 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	5	20
	komunikacijski uređaji	5	20
	pokretni komunikacijski uređaji	2	50
3.	Oprema za održavanje i zaštitu	5	20
4.	Medicinska i laboratorijska oprema	5	20
5.	Znanstvena oprema	2	50
6.	Instrumenti, uređaji i strojevi	8	12,5
	precizni i optički instrumenti	5	20

⁵ Važeće stope ispravka vrijednosti sastavni su dio Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 115/15).

Red. br.	Naziv sredstva ili skupine sredstva	Vijek trajanja	Godišnja stopa (%)
1	2	3	4
	mjerni i kontrolni uređaji:		
	– mehanički	8	12,5
	– elektronički	5	20
7.	Sportska i glazbena oprema	5	20
8.	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.	Istraživanje rudnih bogatstava	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
VIII	Vojna nefinancijska oprema		prema stopama iz Odluke iz članka 57. stavak 4. Pravilnika o proračunskom računovodstvu ⁶

Prije no što se provedu knjiženja na temelju popisa imovine i obveza, bespredmetno je obračunati konačni obračun ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine. Naime, teka kada se uskladi knjigovodstveno stanje te imovine sa stvarnim stanjem, poznato je za koju se imovinu mora vrijednost ispravljati. No, to ne znači da se probni obračun otpisa ne može napraviti i da se otpisi tijekom godine ne mogu provoditi.

Iako se nefinancijska imovina u cijelosti otpiše kroz ispravak vrijednosti, ona se i nadalje, **sve dok se ne proda, daruje, otuđi ili uništi, treba iskazivati na odgovarajućim analitičkim računima** pa time i u glavnoj knjizi. Isto se odnosi i na dugotrajnu imovinu koja se više ne upotrebljava što se u stručnoj praksi često imenuje kao rashodovana imovina. Dakle, i rashodovana dugotrajna nefinancijska imovina zadržava se u računovodstvenim knjigama sve dok ona fizički postoji, sve do otuđenja, primjerice njezinim zbrinjavanjem, prodajom u staro željezo i sl.

⁶ Ispravak vrijednosti ove dugotrajne vojne opreme provodi se po stopama koje odlukom utvrđuje čelnik proračunskog korisnika.

Često se zastarjela dugotrajna imovina, bez obzira na to je li riječ o ekonomskoj ili tehnološkoj zastarjelosti, mora rashodovati. Ako rashodovano sredstvo, koje u pravilu ima neku tržišnu vrijednost, daruje fizičkoj osobi koja je radnik, ta osoba je time ostvarila dohodak od nesamostalnog rada.

Ako se dugotrajna imovina privremeno ne koristi, ne treba je rashodovati, odnosno smatrati neuporabljivom.

Primjer 2. Rashod dugotrajne nefinancijske imovine

Proračunska osoba ima u svojoj imovini motokultivator (frezu). Njegova je nabavna vrijednost bila 4.143,98 kn (preračunano 550,00 €), a ispravak vrijednosti do donošenja odluke o njegovu prestanku korištenja 250,00 €.

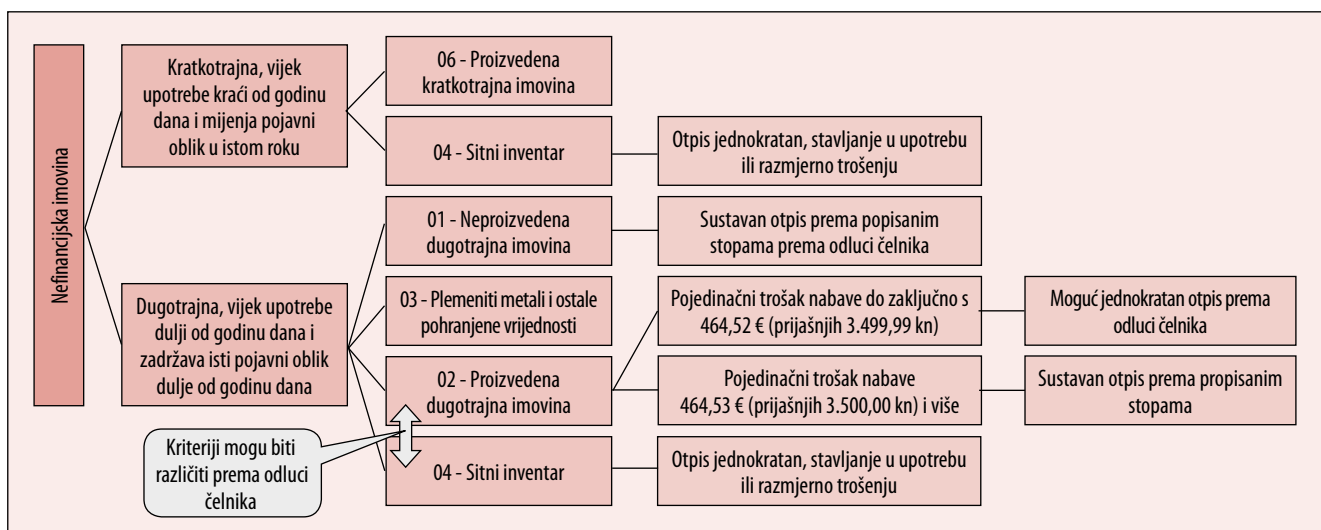
On se pokvario i njegov bi popravak bio neprikladan. Donesena je odluka o njegovu trajnom stavljanju izvan upotrebe (rashodovanju) u svibnju 2023. godine.

Zbrinut je do kraja izveštajne (2023.) godine.

Knjiženje 3. Rashodovanje dugotrajne nefinancijske imovine bez otuđenja (npr. zbrinjavanje, prodaje)

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Strojevi za obradu zemljišta Ispravak vrijednosti Izvori vlasništva za NI <i>Za dio stanja na računima</i>	02253	550,00	250,00
		02922		
		91111		
2.	Promjena u obujmu imovine Ispravak vrijednosti <i>Za rashodovanje freze</i>	91512	300,00	300,00
		02923		
3.	Izvori vlasništva za NI Promjena u obujmu imovine <i>Za prijenos u izvore vlasništva</i>	91111	300,00	300,00
		91512		
4.	Ispravak vrijednosti Strojevi za obradu zemljišta <i>Za zbrinjavanje (otuđenje)</i>	02922	550,00	550,00
		02253		

Shema 3. Razvrstavanje nefinancijske imovine u odgovarajuće skupine računa razreda 0



Dvojba nastaje kod nekih stvari koje mogu biti iskazane kao imovina (sitni inventar) i kao materijalni rashod. Na primjer: hoće li spajalica biti iskazna kao sitni inventar ili kao materijalni rashod. Tu postoje razni kriteriji koje usvaja proračun / proračunski korisnik. Bitno je da se ta računovodstvena politika obznani i da se poštuje.

Objašnjenje:

Oznaka 2.

Stavljanje izvan upotrebe zahtijevalo je samo svođenje ispravka vrijednosti na svotu nabavne vrijednosti kako bi se, u biti, toj stvari oduzelo obilježje imovine stoga što se od nje ne očekuje stvaranje budućih koristi. No, ne smije ju se isključiti iz poslovnih knjiga sve dok još se uvijek fizički nalazi kod proračunske osobe.

S obzirom na to da se promijenila vrijednost imovine bez sudjelovanja računa kojima se pokazuju transakcije odnosno poslovni odnosi izvan proračunske osobe, korišten je račun podskupine 915.

Oznaka 4.

Tek kada je stvar koja je imala obilježje imovine od koje su se očekivale buduće koristi otuđena, mogla je biti isključena iz glavne knjige.

Šifra 04	Sitni inventar
----------	----------------

Nefinancijska imovina može se razvrstati u sitan inventar bez obzira na njezinu ročnost upotrebe.⁷

U skupini računa 04 postoji osnovni račun za autogume kao imovinu, koji ne prati odgovarajući račun ispravka vrijednosti pa se za njegov ispravak vrijednosti mora odobravati osnovni račun 04921, *Ispravak vrijednosti sitnog inventara u upotrebi*. Svakako da s računovodstvenog motrišta sve autogume nemaju obilježje imovine koja bi se trebala iskazivati u skupini računa 04.⁸

⁷ Detaljno objašnjenje pristupu razvrstavanja stvari u skupine 04 ili 02 detaljnije se može pročitati u proračunskom praktikum u RRIF-u br. 1/21.

⁸ O tome koje bi se autogume morale svrstati u osnovni račun 04112/04212 može se pročitati u prilogu časopisu RRIF, br. 1/21, *Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika*, str. 13.

Sustav uključivanja troškova nabave sitnog inventara je propisan te se vrijednost sitnog inventara uključuje u rashode razreda 3 odmah pri nabavi jer ničim nije od toga izuzet. Nasuprot tome, sustav ispravka vrijednosti nabavljenog sitnog inventara može biti različit, a ovisi o odluci proračuna / proračunskog korisnika. Prema odredbi čl. 27. Pravil-

nika o proračunskom računovodstvu, sitni inventar otpisuje se jednokratno stavljanjem u upotrebu ili kalkulatивно razmjerno trošenju. Iako bi se kao usporedno knjiženje rashodu nabave sitnog inventara trebalo usporedno imovinu (u ovoj okolnosti skupini 04) i odobriti izvore vlasništva, jer su to „korektivna“ knjiženja jednokratnom iskazivanju troškova stvari koje se jednokratno ne utroše, u praksi postoji stajalište da ako se sitan inventar jednokratno otpisuje da nema knjiženja u skupini izvora vlasništva. Smatramo to neprimjerenim važećim računovodstvenim odredbama stoga što se u računovodstvu koristi bruto-načelo pri iskazivanju poslovnih promjena te se prometi ne mogu zanemariti.

Primjer 3. Nabava sitnog inventara

Proračunska osoba nabavila je dva kalkulatora kojima je prema računovodstvenim pravilima i politikama te odluci čelnika dano u računovodstvenom smislu obilježje sitnog inventara. Vrijednost pojedinih kalkulatora je 150,00 €.

Sitni inventar se prema odluci čelnika otpisuje jednokratno.

Knjiženje 4. Nabava sitnog inventara i njegov kalkulatívni otpis

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Sitni inventar	32251	300,00	
	Sitni inventar	23225		300,00
	Sitni inventar	04211	300,00	
	Izvori vlasništva za SI	91111		300,00
	<i>Za kupnju stolaca</i>			
2.	Izvori vlasništva za SI	91111	300,00	
	Ispravak vrijednosti SI	04921		300,00
	<i>Za jednokratni ispravak vrijednosti SI</i>			

Šifra 06	Proizvedena kratkotrajna imovina
----------	----------------------------------

Računi proizvedene kratkotrajne imovine (skupina računa 06) podijeljeni su na skupine računa za evidentiranje zaliha za obavljanje djelatnosti (strateške zalihe, zalihe za preraspodjelu drugima, zalihe materijala za redovne potrebe), proizvodnja i proizvodi, roba za daljnju prodaju.

Zalihama se, prema računovodstvenim propisima, smatraju dobra koja se čuvaju za:

- uporabu u izvanrednim situacijama;
- uporabu u procesu obavljanja posla (proizvodnje i/ili pružanja usluga);
- preraspodjelu proračunskim korisnicima.

Odgovor na pitanje treba li njime iskazati svaki proizvodni proces i u računovodstvenom smislu, u praksi je različit. Stručna je praksa prihvatila de se kao proizvodnja računovodstveno iskazuje samo ona proizvodnja čija je posljedica stvaranje zaliha. U ostalim se situacijama prirodna vrsta rashoda iskazuje odmah pri stvaranju obveza.

Računovodstvena pravila nisu propisala što se u procesu proizvodnje, u procesu pretvorbe jedne imovine u drugu, uključuje u cijenu proizvoda. Prema prirodi poslovnog događaja to bi osim materijala trebale biti i usluge koje su povezane s proizvodnjom proizvoda i rashod amortizacije.

Proračun, odnosno proračunski korisnik koji se bavi proizvodnjom odnosno pružanjem usluga koje zaračunava kupcima proizvoda, odnosno korisnicima usluga, treba unaprijed odrediti način obračuna proizvodnje, odnosno utvrditi na kojim će računima iskazivati rashode koje mora uključiti u obračun proizvodnje. Drugim riječima, treba postaviti obračun proizvodnje.

Treba upozoriti na ograničavajuće odredbe **Zakona o trgovini** (Nar. nov., br. 87/08. – 33/23.) koje priječe obavljanje trgovine osobama koje nisu registrirane za trgovinu. Tu će se nalaziti mnoge osobe koje vode proračunsko računovodstvo. Te osobe mogu prodavati samo svoje proizvode. Trgovati se može samo na dopuštene načine (maloprodaja u određenim oblicima). Od toga ograničenja načelno mogu biti isključene proračunske osobe kojima je prema posebnim zakonima ipak dopušteno trgovati.

Prema jednoj svježijoj objavi, dopuštenom trgovinom smatrala bi se i prodaja stvari primljenih na dar.⁹

Šifra 1	Financijska imovina
---------	---------------------

U razredu 1 iskazuju se: **novac u banci i blagajni** (skupina 11), **depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo** (skupina 12), **zajmovi** (skupina 13), **vrijednosni papiri** (skupina 14), **dionice i udjeli u glavnici** (skupina 15), **potraživanja za prihode** (skupina 16) te **rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda** (skupina 19).

Šifra 11	Novac u banci i blagajni
----------	--------------------------

Ako transakcijski račun ima potražno stanje, u načelu bi to mogla biti posljedica dopuštenog kreditiranja odnosno pozajmljivanja (npr. okvirnog kredita). Ako je to točno, treba knjižiti kredit/zajam. Kredit/zajam se, prema našem mišljenju, treba knjižiti u svoti najvećega potražnog stanja transakcijskog računa, a ne stanja na zadnji dan obračunskog razdoblja, što je uobičajena praksa. Naime, ako se tako postupa, nije odaslane točna slika o tome koliko je bilo zaduženje tijekom izvještajnog razdoblja, već se samo netirana svota smatra zaduženjem.

Upozorava se na odredbu Zakona o proračunu koji jedinici lokalne i područne (regionalne) samouprave dopušta kratkoročno zaduženje najdulje 12 mjeseci bez mogućnosti daljnjeg reprograma ili zatvaranja postojećih obveza po kratkoročnim kreditima ili zajmovima uzimanjem novih kratkoročnih kredita ili zajmova. To zaduživanje može biti samo za premošćivanje jaza zbog različite dinamike priljeva sredstava i dospjeća obveza.

Ograničenja u poslovanju gotovinom (**podskupina 113**) u pogledu svote plaćanja te blagajničkog maksimuma izravno su propisana obveznicima primjene **Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom** (Nar. nov., br. 133/12. – 114/23.). S obzirom na to da je za pravne osobe temeljna pretpostavka postojanja statusa obveznika primjene ovog zakona status obveznika poreza na dobitak, manji će broj proračunskih osoba biti obveznici fiskalizacije. Stoga, ako

⁹ Gospodarska djelatnost udruga, *online*: [Gospodarska djelatnost udruga - gov.hr,], pristupljeno: 15. prosinca 2023. godine.

ne postoji opći propis kojim se uređuje poslovanje s gotovinom, ograničenja te vrste mogu uvesti osobe koje imaju pravo donošenja odluka o takvim poslovnim postupcima.

Uređenje poslovanja gotovim novcem uvela je Uredba o fiskalnoj odgovornosti koja zahtijeva proceduru blagajničkog poslovanja kojom trebaju biti definirane sve aktivnosti vezane uz promet gotovim novcem.¹⁰

Praksa ovdje nameće temeljno pitanje: s obzirom na to da se u nekim poslovnim bankama automatski pri otvaranju poslovnog računa otvara multivalutni račun, krše li se navedene ograničavajuće odredbe. Smatramo da to ne bi bilo kršenje propisa sve dok proračunska osoba po tom računu ne posluje (prima naplate i koristi ih). Odobrenje za transakcijski račun u stranoj valuti mogu dati svojim proračunskim korisnicima putem odluka o izvršavanju proračuna određene godine i JLP(R)S -ovi.

Valja upozoriti na to da se obračunsko plaćanje, prema Zakonu o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., br. 68/18. – 47/20.), ne može provesti ako je ovršenik u blokadi. U tim se okolnostima ne može provoditi ni prijeboj.

Smatramo da uz zakonske zapreke ne bi trebale postojati autonomne zapreke za obračunskim namirama u proračunskom sustavu. Treba samo organizirati pravilan način izvještavanja kako bi proračunski rashodi odgovarali prihodima proračunskog korisnika koje je osigurao nadležan proračun.

Smatramo da je obračunskom je naplatom ostvaren prihod ili primitak, bez obzira na to što je izostao izravni novčani tijek.

Primjer 4. Prijeboj

Škola je rukovodeći se pravilima jednostavne nabave u sustavu javne nabave kupila računalo čija je vrijednost 450,00 €.

S obzirom na to da je imala računalo koje joj više ne odgovara, prodala ga je istoj pravnoj osobi koja će ga upotrijebiti za popravak računala stoga jer je i to jedna od njezinih djelatnosti. Procijenjena tržišna vrijednost toga upotrebljavanog računala je 200,00 €. Nabavna vrijednost i ispravak vrijednosti tog računala u glavnoj knjizi proračunske osobe je jednaka, 300,00 €.

S tom je osobom koja je izvan proračunskog sustava dogovoren prijeboj potraživanja i obveza. Pravna osoba nije potpisala dostavljenu joj pisanu izjavu o prijeboju.

Knjiženje 5. Kupnja i prodaja dugotrajne nefinancijske imovine i prijeboj potraživanja i obveza

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Rashod - računalo	42211	450,00	
	Obveza - računalo	24221		450,00
	Imovina - računalo	02211	450,00	
	Izvori vlasništva - NI	91111		450,00
	Za kupnju računala			

¹⁰ Detaljnije se o tome može pročitati u prilogu časopisu RRiF, Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, br. 5/21., str. 30-38.

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
2.	Računala	02211	300,00	
	Ispravak vrijednosti opreme	02922		300,00
	Za dio početnog stanja			
	Ispravak vrijednosti opreme	02922		200,00
	Promjene u vrijednosti imovine	91511		200,00
	Za svođenje na tržišnu vrijednost			
	Promjene u vrijednosti imovine	91511	200,00	
	Izvori vlasništva - NI	91111		200,00
	Za prijenos računa podskupine 915 u izvore vlasništva			
	Ispravak vrijednosti opreme	02922	200,00	
	Računala	02211		200,00
	Za otuđenje imovine na temelju njezine prodaje			
Potraživanja za prihode - prodaja računala	17221	200,00		
Obračunani prihodi	97221		200,00	
Za prodaju rabljenog računala				
3.	Obveza - računalo	24221	200,00	
	Obračunani prihodi	97221	200,00	
	Potraživanja za prihode - prodaja računala	17221		200,00
	Prihodi od prodaje	72211		200,00
	Za prijeboj			

Objašnjenje:

Oznaka 2.

Smatramo da bi bilo primjereno zbog odredbe čl. 80. st. 5. Pravilnika o proračunskom računovodstvu prikladno promijeniti vrijednost imovine koja se prodaje na tržišnu vrijednost, koristeći odgovarajući račun podskupine 915. Kada se imovina mora usklađivati na tržišnu vrijednost, ovaj pravilnik ne propisuje. Jednako tako, Pravilnik o proračunskom računovodstvu ne uređuje kako provesti to usklađenje. Mi smo se odlučili na ispravak ispravka vrijednosti stoga što nije došlo do bitne promjene trenutne nabavne vrijednosti istovrsne imovine koja se prodaje.

Napominjemo i sljedeće. Prema okružnici o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika¹¹ ... za razdoblje od 1. siječnja do 30. rujna 2023. godine za prijenose dugotrajne imovine unutar općeg proračuna korištena je puna svota nabavne vrijednosti bez obzira na knjigovodstvenu vrijednost imovine koja se prenosi.

Oznaka 3.

Detaljno je uređeno postupanje pri prijeboju potraživanja i obveza. Stoga je škola dala izjavu o prijeboju na propisanom obrascu.¹² Prema proračunskim pravilima, škola mora tu izjavu izdati na tom obrascu. Izjava je sastavni dio ovog primjera.

Obvezno se moraju uskladiti međusobna potraživanja i obveza samo ako su obje strane koje sudjeluju u prijeboju osobe iz proračunskog sustava (proračun / proračunski korisnici). To usklađenje svih međusobnih obveza i potraživanja mora biti napravljeno prije nego što se pristupi prijeboju. Način usklađenja nije propisan, no smatramo da to može biti i putem samostalno sastavljenog obrazaca za usklađenje otvorenih stavaka, koji se koristi pri usklađenju obveza i potraživanja, što je propisano da se učini sa stankom na dan 31. listopada tekuće godine radi provedbe godišnjeg popisa imovine i obveza. Kako se ostatak obveze namiruje, dogovaraju se ugovorne strane.

U ovoj okolnosti to međusobno usklađenje obveza i potraživanja nije izrijekom propisano jer je to odnos proračunskog korisnika i trgovačkog društva, ali se svakako savjetuje radi izbjegavanja naknadnih nesuglasica oko svota koje su sudjelovale u prijeboju.

¹¹ Okružnica o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika..., online: [Okružnica za I-IX 2023.pdf (gov.hr)], pristupljeno: 15. studenoga 2023. godine.

¹² Obrazac je sastavni dio Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu (Nar. nov., br. 108/20.).

Pri prodaji svoje imovine, ako nema nekih drugih ograničenja, proračunska osoba mora se pridržavati temeljnoga proračunskog načela, načela dobrog financijskog upravljanja koje uključuje i načelo ekonomičnosti. Stoga, morala bi se istražiti vrijednost po kojoj bi se imovina mogla prodati. Naravno, pri tome troškovi tih istraživanja ne smiju, prema istim načelima, biti viši od vrijednosti po kojoj ona može biti prodana.

Upozorava se da je samo za neke prodaje kod nekih proračunskih osoba prema posebnom zakonu uređena prodaja putem javnog natječaja (npr. prodaja nekretnina u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema Zakonu o vlasništvu i drugim stvarnim pravima, Nar. nov., br. 91/96. – 94/17.). U

drugim okolnostima to može odrediti samo proračunska osoba, ali primjereno bi bilo samo za imovinu veće vrijednosti – u načelu nekretnine.

Na postojanje procedura kojima se detaljno utvrđuje poslovanje s nekretninom i raspolaganje nekretninama upućuje i obvezna procedura iz sustava fiskalne odgovornosti.¹³

Izjava o prijebiju za prethodni poslovni odnos bila bi kako je dano u Obrascu 1.

¹³ Detaljnije se o tome može pročitati u prilogu časopisu RRiF, Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, br. 5/21., str. 30-38.

Obrazac 1. Izjava o prijebiju

Obrazac: IZJAVA O PRIJEBOJU					
IZJAVA O PRIJEBOJU (KOMPENZACIJI)					
BROJ: 2023/002					
DUŽNIK			VJEROVNIK		
Osnovna škola XXXXX Kotarnica xxxx 10 000 Zagreb			Poduzetnik YYYY 10 000 Zagreb Bubnjaračka XXXX		
U skladu s odredbama čl. 195. – 202. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15. i 29/18.), dajemo izjavu da obavljamo prijebiju (kompensaciju) sljedećih međusobno dospjelih novčanih potraživanja:					
DUŽNIKOVE DOSPJELE OBVEZE PREMA VJEROVNIKU			VJEROVNIKOVE DOSPJELE OBVEZE PREMA DUŽNIKU		
BROJ RAČUNA	DATUM DOSPIJEĆA RAČUNA	IZNOS (kn)	BROJ RAČUNA	DATUM DOSPIJEĆA RAČUNA	IZNOS (kn)
1	2	3	1	2	3
dio 1/1/1	31. 3. 2022.	1.500,00 odnosno 199,08 €	2022/001	31. 3. 2023.	1.500,00 odnosno 199,08 €
.....
UKUPNO:		1.500,00 odnosno 199,08 €	UKUPNO:		1.500,00 odnosno 199,08 €
<hr/> Marko Marković (potpis ovlaštene osobe dužnika)			<hr/> Filip Filipović (potpis ovlaštene osobe vjerovnika)		
<hr/> Zagreb, 20. prosinca 2023.			<hr/> Zagreb, 31. prosinca 2023.		
(mjesto i datum)			(mjesto i datum)		

Ako postoji stanje na prijelaznom računu (**odjeljak 1114**), razloge toga treba istražiti. Uzrok stanja može biti i zataja novca.

Šifra 12	Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo
----------	-------------------------------------------------------------------------------------------

Ako **podskupina računa 123 – Potraživanja od zaposlenih** ima dugovno stanje, svakako da bi se trebalo razmotriti. Nije primjereno radnicima dati gotovinu na raspolaganje za dulje vremensko razdoblje za gotovinska plaćanja jer to u biti može dobiti obilježje i davanja pozajmice. Ovo je naročito bitno pri rješavanju potraživanja koja se odnose na dane predujmove za službena putovanja. Prihvatljivo je da se obračun naloga za službeni put podnese u roku od sedam dana.

Uredba o fiskalnoj odgovornosti zahtijeva proceduru izdavanja i obračunavanja putnih naloga.¹⁴

Treba provjeriti je li možda račun potraživanja od radnika postao pasivan račun, odnosno postoje li potraživanja od svakog radnika ili možda od nekih postoje potraživanja, a prema nekima postoje obveze, a da su te različite situacije knjižene na ovom računu. Krajem godine na ovom računu mogu ostati samo potraživanja, a obveze treba prenijeti na račun 23211.

Smatramo da taj prijenos ne treba raditi na analitičkoj kartici svakog radnika, nego se to može na-

¹⁴ Podrobnije se o toj proceduri može pročitati u prilogu časopisu RRiF, Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, br. 9/21., str. 23-36.

praviti na posebnoj analitičkoj kartici samo za potrebe bilanciranja.

Iako nije izriekom dopušteno oročenje sredstva (**podskupina računa 121**) kod poslovnih banaka, ono je prisutno u praksi.

Samo kada **depoziti** prelaze iz godine u godinu, iskazuju se kao rashod razdoblja. U suprotnome, riječ je o promjeni jednog oblika imovine (novaca) u drugi oblik imovine (potraživanja). Smatramo da bi se takav pristup trebao zadržati i kod oročenja. Kada se oročenje nastavlja, a ugovorena je kamata, kamata se mora pripisati postojećem potraživanju za depozite. Suprotno knjiženje su prihodi u razredu 6.

Potraživanja za kamate moraju se knjižiti u skupini računa 16. Ona se knjiže u redovito poslovanje bez obzira na izvor njihova stjecanja.

U skupini računa 12 iskazat će se i **predjmovi dani za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine**. Potrebno je upozoriti da proračunske osobe mogu imati ograničenja u davanju predjmovi. Osim toga, nabava uz plaćanje predjmovi može biti dio politike (procedure) vezane uz obveze. To je isto jedna od procedura koja se zahtijeva u sustavu fiskalne odgovornosti.¹⁵

Primjer 5. Dani predjmovi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine

Proračunski korisnik državnog proračuna ugovorio je kupnju osobnog automobila. Ugovorena svota je 15.000,00 €, a dobavljaču je trebala prema istom ugovoru platiti predjmovi u svoti od 1.000,00 €. Nakon uplate predjmovi prodavatelj mu je dostavio račun za primljeni predjmovi u svoti predjmovi.

Osobni automobil je isporučen i za njega je izdan račun u svoti od 15.000,00 €.

Knjiženje 6. Kupnja dugotrajne nefinancijske imovine uz prethodno dani predjmovi za njezinu kupnju

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za predjmove Novac na žiroračunu Za dani predjmovi za nabavu dugotrajne nefinancijske imovine	12912	1.000,00	1.000,00
		11121		
2.	Osobni automobili Prijevozna sredstva Za primljeni automobil i račun za njegovu isporuku	42311	15.000,00	15.000,00
		24231		
3.	Prijevozna sredstva Potraživanja za predjmove Za prijenos predjmovi na ime podmirenja obveze	24231	1.000,00	1.000,00
		12912		

Objašnjenje:

S obzirom na to da ovaj proračunski korisnik nije obveznik poreza na dodanu vrijednost, za knjigovodstvene potrebe nebitno je što je dobio ulazni račun za prethodno dani predjmovi. I u okol-

¹⁵ O proceduri stvaranja ugovornih obveza pisano je u prilogu časopisu RRIE, Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, br. 7/21., str. 21-26.

nosti da je on obveznik obračunavanja PDV i da može na temelju te nabave priznati pretporez, ulaznim računom ne bi se mijenjao položaj danog predjmovi (on i dalje ima obilježje predjmovi) te se taj ulazni račun ne može odobriti obvezama prema dobavljaču u skupini 24. Naime, obveza odnosno dug još nije nastao jer automobil nije isporučen.

Napominje se da se prema odredbi čl. 22. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2023. godinu (Nar. nov., br. 145/22. – 129/23.), za isporuke roba, radova i usluga proračunski korisnik državnog proračuna može plaćati predjmovi brz prethodne suglasnosti ministra financija do pojedinačne svote od 10.000,00 €. Ograničenja za proračunske korisnike lokalnih i regionalnih proračuna stavljaju odgovarajuće oduke o izvršavanju njihovih proračuna. Svote koje se navode u zakonu / odlukama mogu se mijenjati iz godine u godinu jer se navedeni akti donose za svaku godinu.

S obzirom na to da se u obračun potraživanja za isplatu naknade plaće od HZZO-a (**račun 12911**) pojavljuju razlike između obračunane naknade i priznatog obračuna naknade od strane HZZO-a, razliku između tih obračuna treba poništiti.

Ako je manje obračunano, razliku treba radniku isplatiti. Ako je više radniku obračunano i isplaćeno, razliku treba od radnika potraživati. Ako ju se ne potražuje, riječ je o primitku radnika koji ima u poreznom smislu obilježje plaće.

Prema fiskalnim pravilima, a u skladu s pitanjem br. 58. iz Uredbe, zahtjev za refundaciju bolovanja koje snosi HZZO, njemu se mora dostaviti najkasnije 15 dana od dana isplate te naknade.

Upozorava se da u skupini 12 postoji podskupina računa 125, *Ispravak vrijednosti potraživanja od zaposlenih te za više plaćene poreze i ostalo*.

Šifra 13

Potraživanja za dane zajmove

Iako je otvorena mogućnost iskazivanja danih zajmova u proračunskom sustavu, njegova primjena je ograničena s obzirom na pravila poslovanja. Naime, **otvoren račun u računskom planu ne daje i pravo proračunskim osobama davanja zajmova**. Dopuštenje za to trebalo bi tražiti u posebnim propisima i ograničenjima koja su dana za te namjene.

Zajmovi se u skupini 13 razvrstavaju prema primateljima, vrijednosni papiri prema vrstama.

Temeljno pravilo u vezi s iskazivanjem **prihoda od kamata** jest da se oni iskazuju u razredu 6 i da se potraživanja za njih iskazuju odvojeno od temeljnih potraživanja. Tako se potraživanja za kamate ne mogu iskazati u skupini 13.

Ako se obračunana kamata odnosi za nekoliko razdoblja, tada se za kamatu koja pripada budućim razdobljima ne može odobriti račun obračunanih prihoda, već račun prihoda budućih razdoblja. U shemi 4 nisu iskazane zaračunane kamate, dok su one iskazane u shemi 5.

Shema 4. Dani zajmovi ako se koriste računi primitaka i izdataka

Dani zajmovi i njihova naplata					
dugoročni i kratkoročni čiji je povrat u sljedećem obračunskom razdoblju				kratkoročni: isto obračunsko razdoblje	
11121 - Novac		51... - Dani zajam		11121 - Novac	
(2)	150,00	150,00	(1)	(1)	150,00
			(1)	150,00	
13... - Potraživanja		91... - Izvori vlasništva - FI		13... - Potraživanja	
(1a)	150,00	150,00	(2a)	150,00	150,00
			(2a)	150,00	(1a)
		81... - Povrat danog zajma			
				150,00 (2)	

Knjižne oznake:
(1, 1a) Za dani zajam.
(2, 2a) Za povrat zajma.

Shema 5. Dani zajmovi kada se ne koriste računi primitaka i izdataka

Dani kratkoročni zajam: naplata u istom obračunskom razdoblju					
11121 - Novac		16419 - Potraživanja za kamate			
(3)	190,00	150,00	(2)	40,00	40,00 (3a)
13... - Potraživanja		643.. - Prihodi od kamata			
(1)	150,00	150,00	(3)		40,00 (3)
		9643. - Obračunane kamate			
		(3a)		40,00	40,00 (2)

Knjižne oznake:
(1, 1a) Za dani zajam.
(2) Za obračunanu kamatu.
(3, 3a) Za naplaćeni dug (glavnica i kamate).

Ako su potraživanja nesigurna, mogu se vrijednosno uskladiti. Za vrijednosno se usklađenje koristi račun ispravka vrijednosti 1391. Smatramo da iskniženje treba proći račun podskupine 915.

Šifra 15	Dionice i udjeli u glavnici
----------	-----------------------------

Samo u određenim okolnostima proračuni mogu ulagati u vlasničke instrumente.

Osim što mogu ulagati, u određenim okolnostima mogu i pretvarati svoja potraživanja u vlasničke instrumente.

Ograničenja su propisana Zakonom o proračunu. Podatke o vrijednostima „vlasničkih“ instrumenta treba uskladiti s tim registrima odnosno podatcima iz posebnih knjiga (trgovačkog registra, knjige udjeličara).

Ako postoje potraživanja koja su sporna i koja bi se mogla pretvoriti u udjele ili neku drugu vrstu kapitala trgovačkih društava, treba provjeriti postoji li mogućnosti njihova pretvaranja u npr. udjele.

Pri tom se pretvaranju ne smiju zaboraviti iskazati odgovarajući prihodi jer su oni tim pretvaranjem postali naplaćeni.

Ne smije se zaboraviti iskazati i rashod od nabave udjela (rashod razreda 5).

Šifra 16	Potraživanja za prihode poslovanja
Šifra 17	Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine

Potraživanja za prihode poslovanja (skupina 16) i potraživanja od prodaje nefinancijske imovine (skupina 17) razdvajaju se na razne analitičke račune na kojima se iskazuju određene podskupine ovih potraživanja. Primjerice, posebno se iskazuju potraživanja za porez na dobitak, ostale poreze i dr. te se posebno iskazuju potraživanja za prodaju zemlje, građevinskih objekata i dr.

Potraživanja mogu biti iskazana, u načelu, samo ako se od prošlih djelatnosti očekuju buduće koristi. Ako se daruje, ne iskazuje se potraživanje jer se ne očekuje naplata. Tako se postupa i onda kada bi se u vezi s darom izdao račun. Na tom bi računu trebala postojati napomena: „Račun ne treba platiti jer je riječ o daru u skladu s ugovorom o daru.“ Dakle, kao što račun nije jedini vjerodostojan dokument za iskazivanje poslovnih promjena, tako on nije uvijek dokument na temelju kojeg se iskazuje imovina u obliku potraživanja.

Primjer 6. Donacija dugotrajne nefinancijske imovine udruzi

Općina, jedinica lokalne samouprave, odlučila je udruzi koja djeluje na njezinu području darovati motocikl i policu. Motocikl je u poslovnim knjigama općine priznat dugotrajnom nefinancijskom imovinom, dok je policu priznata sitnim inventarom. Darovan je kancelarijski materijal koji nije iskazan kao imovina u knjigama općine.

PROPISI I STAJALIŠTA

Besplatan pristup na RRiF-ovoj internet stranici

rrif.hr

Pomoćni podatci:

	NV	IV	KV	Procjena vrijednost dara	Razlika PV-KV
Motocikl	400,00	130,00	270,00	150,00	- 120,00
Polica	100,00	100,00	-	50,00	50,00
Kancelarijski materijal				40,00	40,00

Knjiženje 7. Donacije dugotrajne imovine i sitnog inventara

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Motocikl	02317	400,00	
	Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	02923		130,00
	Izvori vlasništva za DNI	91111		270,00
	Komoda	04211	100,00	
	Ispravak vrijednosti SI	04921		100,00
<i>Za početno stanje</i>				
2.	Promjene u vrijednosti imovine	91511	70,00	
	Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	02923		120,00
	Ispravak vrijednosti SI	04921		50,00
	<i>Za vrijednosno usklađenje</i>			
3.	Izvori vlasništva za DNI	91111	70,00	
	Promjene u vrijednosti imovine	91511		70,00
<i>Za prijenos skupine 915 u izvore vlasništva</i>				
4.	Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava	02923	250,00	
	Kapitalna donacija	38214	150,00	
	Motocikl	02317		400,00
	Prihodi od DNI	72318		150,00
	Izvori vlasništva za DNI	91111	150,00	
	<i>Za donaciju DNI - motocikl</i>			
5.	Ispravak vrijednosti SI	04921	50,00	
	Ostale tekuće donacije u novcu	38129	50,00	
	Komoda	04211		100,00
	Prihodi od prodaje KNI	64251		50,00
	Izvori vlasništva za DNI	91111	50,00	
<i>Za donaciju sitnog inventara</i>				

Objašnjenje:

I u ovom primjeru smatramo da postoji okolnost kada bi trebalo uskladiti vrijednost u knjigama općina na tržišnu vrijednost koristeći račun skupine 915. Naime, prema odredbi čl. 80. st. 5. Pravilnika o proračunskom računovodstvu, promjene u vrijednosti odnose se na promjene u tržišnoj vrijednosti.

Kada je riječ o darovanju osobi izvan općeg proračuna, uvijek se moraju iskazati prihodi i rashod od tih darovanja. Ta se darovanja s motrišta proračunskog izričaja nazivaju donacijama.

U ovom se primjeru daruje udruzi pa se moraju iskazati rashodi i prihodi od prodaje dugotrajne nefinancijske imovine, odnosno kratkotrajne nefinancijske imovine. U kratkotrajnu imovinu uvrstili smo sitan inventar, iako to izričito nije ničim propisano stoga što je iz Pravilnika o proračunskom računovodstvu to ostalo neuređeno, a smatramo da je ipak riječ o imovini iako se ona ne iskazuje u skupini 06.

U ovim okolnostima se ne može koristiti osnovni račun 91512, Promjene u obujmu imovine jer je on primjenjiv samo u odnosima unutar općeg proračuna.

Što se tiče donacija stvari koje nemaju obilježje imovine (u primjeru, kancelarijskog materijala), Pravilnik o proračunskom računovodstvu ne pojašnjava postupanja. Stoga smatramo da tu činjenicu za sada treba obznaniti samo u bilješkama uz financijske izvještaje.

Za odljeve sredstava osobama koje su izvan proračunskog sustava, u načelu dane donacije, proračunska osoba mora prije isplate toj osobi imati ugovor u kojem moraju biti propisana prava i obveze neprofitne organizacije.

Smatramo da naknadno dana odobrenja ne mogu dobiti obilježje vrijednosnog usklađenja te se ne treba upotrebljavati račun iz podskupine 915.

Punu pozornost treba posvetiti usklađenju uspoorednih računa potraživanja i obračunanih prihoda te ako ga nominalno nema, razlike treba obrazložiti.

S obzirom na to da se isti poslovni partner može pojaviti i u skupini računa 16 i 17, potrebno je provjeriti jesu li ona odgovarajuće i proknjižena.

Potrebno je provjeriti postoje li knjigovodstveni dokumenti koji bi upućivali za tzv. obračunska plaćanja. Na njihovo postojanje svakako da bi mogla upućivati i vjerodostojna dokumentacija koja nije provedena kroz cijeli sustav, što bi se moglo otkriti i putem usklađivanja potraživanja s obvezama kod poslovnih partnera putem ovjerenih tzv. IOS-a, izvoda otvorenih stavaka. Poteškoće nastaju stoga što i za neke obračunske namire koje se provode prema posebnim propisima (npr. Zakonu o obveznim odnosima, Nar. nov., br. 35/05. – 156/22.) često nije potreban pisani dokument. Za knjigovodstvene potrebe treba postojati pisani dokument ili onaj koji na drugi način dokazuje istinitost poslovne promjene.

Uredbom o fiskalnoj odgovornosti navedeno je pitanje: *S dužnicima su usklađeni podatci o potraživanjima na datum 31. listopada. Iz tog pitanja iščitava se da se obvezno usklađuju potraživanja, a ne obveze. Naš je prijedlog da se usklađuju i obveze, poglavito na prometno značajnim dobavljačima.*

Upitno je treba li usklađivati sva potraživanja ili samo ona koja se odnose na skupine 16 i 17. Prema izričaju Uredbe o fiskalnoj odgovornosti trebala bi to biti sva potraživanja (uključujući i ona za dane predujmove).

Svakako da je potrebno provjeriti kvalitetu potraživanja za prihode, pri čemu treba uvažiti i obvezu koja je propisana Pravilnikom o proračunskom računovodstvu. Prema odredbama čl. 37. a Pravilnika o proračunskom računovodstvu, potrebno je provoditi ispravak vrijednosti potraživanja i neovisno o odluci proračunske osobe. Naime, Pravilnik o proračunskom računovodstvu nalaže da se na kraju godine obvezno provodi ispravak vrijednosti potraživanja ako je kašnjenje naplate više od godinu dana i ako je pokrenut stečajni i/ili likvidacijski postupak nad dužnikom. Ovisno o duljini kašnjenja, ispravlja se i odgovarajuća svota.

Razdoblje kašnjenja	% ispravka vrijednosti
- između jedne i tri godine	50
- iznad tri godine	100
Pokrenut stečajni i/ili likvidacijski postupak	75

Činjenica da su potraživanja ispravljena po nalogu Pravilnika o proračunskom računovodstvu ne isključuje za ta potraživanja obvezu provođenja usvojenih procedura naplate.

Naime, treba naglasiti da se u proračunskom sustavu sve osobe moraju ponašati pažnjom dobrog gospodarstvenika pa treba poštovati procedure koje sama osoba treba predvidjeti i poštovati. Procedure naplate potraživanja nisu izričito propisane zakonskim propisima. Mora se svakako pripaziti da

potraživanja ne zastare. Rokovi zastare su različiti, ovisno o vrsti potraživanja. Oni su propisani Zakonom o obveznim odnosima.

Podsjetimo, Uredba o fiskalnoj odgovornosti sadržava pitanje 17, Postoji jasna procedura naplate prihoda.¹⁶

Svakako se mora pripaziti da potraživanja ne zastare.

Primjer 7. Ispravak vrijednosti potraživanja prema odredbama čl. 37. a Pravilnika o proračunskom računovodstvu

Proračunska osoba ima potraživanja na ime poreza na nasljedstva i darove u svoti od 1.500,00 kn. S obzirom na to da ta potraživanja ni uz provedbu utvrđenih procedura za naplatu prihoda nije naplaćena već dvije godine, prema odredbama čl. 37.a Pravilnik o proračunskom računovodstvu treba ih uskladiti tako da ih se ispravlja za 50 %.

U sljedećem obračunskom razdoblju potraživanja je u cijelosti naplaćeno.

Knjiženje 8. Ispravak vrijednosti potraživanja prema čl. 37. a Pravilnika o proračunskom računovodstvu i naplata u svoti ispravka vrijednosti u jednom od sljedećih izvještajnih razdoblja

Izvještajno razdoblje

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Porez na nasljedstva i darove	16132	1.500,00	1.500,00
	Obračunani prihodi <i>Za stanje nenaplaćenog prihoda</i>	96132		
2.	Obračunani prihodi	96132	750,00	750,00
	Ispravak vrijednosti potraživanja <i>Za ispravak vrijednosti potraživanja</i>	16911		

Izvještajno razdoblje u kojemu su naplaćeni ispravljani prihodi

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Porez na nasljedstva i darove	16132	1.500,00	750,00
	Ispravak vrijednosti potraživanja	16911		
	Obračunani prihodi <i>Za početno stanje</i>	96132		
2.a	Novac na žiroračunu	11121	1.500,00	1.500,00
	Prihodi od poreza	61321		
2.b	Obračunani prihodi	96132	1.500,00	1.500,00
	Potraživanja za poreze	16132		
2.b	Ispravak vrijednosti potraživanja	16911	750,00	750,00
	Obračunani prihodi <i>Za naplatu vrijednosno usklađenih prihoda iz prethodnih razdoblja</i>	96132		

Objašnjenje:

Prema napatku Državnog računovodstva, kada se naplati ispravljena vrijednost potraživanja, odobrava se račun obračunanih prihoda, čime se, promatrano sva obračunska razdoblja, u biti, povećava promet računa obračunanih prihoda u svoti koja ne odgovara izvorno obračunanim prihodima.

Nije predviđeno da proračunski korisnik za redovite prihode iz proračuna, za prihode poslovanja koje mu osigurava proračuna, iskazuje potraživanje. Ako ih unatoč tome iskazuje na nekom (pomoćnom, privremenom) računu, taj račun na dan bilanciranja ne može imati stanje.

No u određenim se okolnostima od proračuna može i potraživati. Riječ je o prihodima proračunskog korisnika koji se naplaćuju na računu proračuna ako je uspostavljen jedinstveni račun za proračun i njegove proračunske korisnike. Kao potraživanja iz nadležnog proračuna mogu se javiti za vlastite i namjenske prihode koji su naplaćeni na transakcijski račun proračuna.

Pri odnosima u vezi s naplatom prihoda proračun i proračunski korisnici pozornost trebaju obratiti prije svega na izvornu pripadnost prihoda koji su naplaćeni, račun na koji su naplaćeni, ustroj poslovanja po računu (moguće postojanje riznice) i dr. Tek nakon što se sagledaju navedene okolnosti može se pristupiti odgovarajućim komplementarnim književnjima kod proračuna i proračunskih korisnika.

Upozorava se da proračun i proračunski korisnik koji je zadužen za praćenje naplate prihoda koji se dijele između više korisnika (zajednički prihodi) u svojoj glavnoj knjizi vodi potraživanje u ukupnoj svoti. Takva odredba je sastavni dio Pravilnika o proračunskom računovodstvu.

Ako je dugotrajna nefinancijska imovina prodana po vrijednosti ispod knjigovodstvene vrijednosti, prije isknjiženja bilo bi prikladno vrijednosno je uskladiti naniže. Iako je samo za neke prodaje vanjskim propisom uređen postupak prodaje imovine, smatramo da bi on trebao biti uređen kako bi se udovoljilo jednom od temeljnih proračunskih načela, a koje se odnosi na djelovanje proračunske osobe pažnjom dobrog gospodarstvenika. Dakle, na prodaju imovine ne primjenjuje se Zakon o javnoj nabavi (Nar. nov., br. 120/16. i 114/22.) jer se njime uređuje nabava, dakle stvaranje rashoda, a ne prodaja.

Samo potraživanja za prodaju dugotrajne nefinancijske imovine trebaju biti iskazana u skupini 17 i njihova naplata kao prihod razreda 7.

Iako Zakon o proračunu propisuje namjenu tih prihoda (održavanje ili kupnja dugotrajne nefinancijske imovine), ti prihodi ne trebaju biti na raspolaganju osobama koje su prodale dugotrajnu nefinancijsku imovinu. Odnosno, o pripadnosti tih prihoda, uz osiguranje namjenskog trošenja, odlučuje nadležni proračun. Kod državnog proračuna to pripada skupini općih prihoda.

Šifra 19	Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda
----------	--------------------------------------------------------

Na računima skupine 19 iskazuju se aktivna vremenska razgraničenja, odnosno oni poslovni događaji koji nastaju u jednom obračunskom razdoblju, a usporedno imaju odraz na bilančnim pozicijama nekoga drugog obračunskog razdoblja.

Ti se računi koriste i za iskazivanje prihoda i rashoda.

Najčešće će se koristiti za iskazivanje rashoda budućeg razdoblja.

Na računu 19111 – Rashodi budućeg razdoblja možda će se, osim rashoda koji se stvarno odnose na

¹⁶ O proceduri naplate prihoda pisano je u prilogu časopisu RRiE, Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, br. 7/21., str. 21-26.

2023. godinu, iskazati i rashodi koji imaju obilježje kontinuiranih izdataka, a odnose se, u načelu, na obveze za prosinac 2023. godine.

Rashodi koji nastaju kontinuirano i obračunavaju se za kalendarska razdoblja tijekom godine (izvještajnoga obračunskog razdoblja) iskazuju se kao rashodi razmjerno broju mjeseci u razdoblju za koje se izvještaji sastavljaju. Prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu, riječ je o rashodima za zaposlene, komunalne usluge, opskrbu energentima, telekomunikacijske usluge, najamnine i zakupnine, naknade za rad predstavničkih i izvršnih tijela, naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade i slično.

Prema dosadašnjim tumačenjima, hoće li se u rashode 1 godine uključiti i obveza za kontinuirane izdatke koja se odnosi na npr. prosinac 2023. godine, ovisi o usvojenom proračunu odnosno financijskom planu. Samo onda ako su u 2023. osigurana sredstva za taj kontinuirani rashod, on se može iskazati kao rashod 2023. godine.

Prema onome što je objavljeno u jednoj od Uputa Ministarstva financija za predaju financijskih izvještaja, novoosnovane proračunske osobe u rashode

razdoblja za kontinuirane izdatke uključit će broj mjesečnih rashoda koliko ima i mjesečnih prihoda.

Samo ako je proračunski korisnik u prihode razdoblja uključio i sredstva koja su mu bila na raspolaganju prvih dana 2024. godine te ako je kod proračuna odljev tih sredstava nastao 31. prosinca 2023. godine, postupio je ispravno. Naime, nije prihvatljivo da se novčani priljev početkom godine, osim ove iznimke, mogu smatrati приходima izvještajnog razdoblja odnosno ne postoji otklon od načela novčanog tijeka za ove namjene u Pravilniku o proračunskom računovodstvu, a tomu ni ne postoje suprotne upute.

Na ovoj skupini računa se nikako više ne mogu naći nerealizirane tečajne razlike jer je sustav njihova knjiženja sasvim drukčiji (zadužuju se prihodi skupine 16).¹⁷ Realizirane tečajne razlike su dio prihoda ili rashoda ovisno o njihovom obilježju. One nastaju ... *kada dođe do promjene u valutnom tečaju između datuma transakcije i datuma podmirenja stavki proizašlih iz transakcije.*

¹⁷ Detaljno se o tome može pročitati u prilogu časopisu RRiF Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika, br. 3/21., str. 10-17.

Shema 6. Nerealizirana tečajna razlika na računu potraživanja za prihode (pozitivna)

16615 - Pružene usluge				96615 - Obračunani prihodi	
SSP	€/eurska protuvrijednost	€/eurska protuvrijednost	SSP		
St 100,00	740,00			740,00	St
16415 - Pružene usluge - TR				96415 - PTR	
SSP	€/eurska protuvrijednost	€/eurska protuvrijednost	SSP		
(1)	20,00			20,00	(1)

I dalje je prijeporno jesu li tečajne razlike na stanja novčanih sredstava realizirane ili nerealizirane tečajne razlike.

Šifra 2	Obveze
Šifra 3	Rashodi poslovanja
Šifra 4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine

Sve obveze u vezi s rashodima poslovanja i u vezi s nabavom nefinancijske imovine trebaju se iskazati po svojoj vrsti na analitičkim računima skupina 23 i 24.

Za sve obveze treba voditi analitičko knjigovodstvo, ako pojedinačni podatci po subjektima, računima, pojedinačnim svotama, rokovima dospelosti, zatezanim kamatama i sl. nisu sastavni dio glavne knjige.

Obveze pretpostavljaju namirenje prethodno kupljenih, dobivenih koristi.

Opasnost za netočno iskazivanje obveza u odgovarajućim skupinama 23 i 24 su ulazni računi koji sadržavaju više pozicija. Pozornost treba usredotočiti na pravilno razvrstavanje nabave dugotrajne imovine od ostalih nabava. Samo se obveze pri nabavi dugotrajne imovine iskazuju kao obveza u skupini 24, a ostale nabave u skupini 23.

U sklopu skupine 23 odobravaju se i obveze za plaću u naravi. Državna riznica dala je uputu za knjiženje plaće u naravi.¹⁸

Primjer 8. Obračun primitka plaće u naravi (korištenje službenog automobila u privatne svrhe)

Primitak u naravi je na temelju korištenja službenog automobila u privatne svrhe obračunan u svoti od 306,29 €.

Obračun 1. Obračun primitka u naravi za radnika koji koristi službeni automobil za privatne potrebe

OBRAČUN PLAĆE U NARAVI

1.	Ukupno plaća (bruto)			490,85
2.	MO - I stup	(1 x 0,15)	15 %	
	MO - II stup	(1 x 0,05)	5 %	
	Ukupno MO			
3.	Dohodak			490,85
4.	Osobni odbitak			-

¹⁸ Okružnica o sastavljanju i predaju financijskih izvještaja proračuna, proračunskih korisnika... za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2022. ..., pristupljeno: 27. studenoga 2022. godine, online: [Okružnica I-VI 2022.pdf (gov.hr)].

OBRAČUN PLAĆE U NARAVI

5.	Porezna osnovica	(1 - 2 - 4)		490,85
6.	Porez	(5 x 0,20)	20 %	98,17
	Prirez		10 %	9,82
	Ukupno porez i prirez			107,99
7.	Neto-primitak	(1 - 4 - 6)		382,86
8.	Obvezno ZO	(1 x 0,165)	16,5 %	80,99
Ukupan teret poslodavca				571,84

Knjiženje 9. Plaća u naravi

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Korištenje prijevoznih sredstava	31124	490,85	
	Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje	31321	80,99	
	Obveze za plaće u naravi	23131		306,29
	Porez na dohodak iz plaća	23141		78,54
	Prirez porezu na dohodak iz plaća	23142		7,85
	Doprinosi za mirovinsko osiguranje	23151		98,17
	Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje	23162		80,99
	Ukupno teret poslodavca		571,84	571,84
	Za obračun primitka u naravi			
	2.	Novac	11121	
Porez na dohodak iz plaća		23141	78,54	
Prirez porezu na dohodak iz plaća		23142	7,85	
Doprinosi za mirovinsko osiguranje		23151	98,17	
Doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje		23162	80,99	
Za podmirenje obveza				
3.	Storno rashoda za neto-plaću	31124	306,26	
	Storno obveze za neto-plaću	23131		306,29
	Za isključivanje obveze za neto jer je podmiren primitkom u naravi			

Razvidno je da prema tom tumačenju ne postoji ni (neto) obveza za plaću u naravi što je i razložno stoga što je i nema jer ju je zaposlenik već i primio kroz korištenje automobila.

U okviru podskupine 239, *Ostale tekuće obveze* bolničke zdravstvene ustanove će iskazati previše dobivenih sredstava od HZZO-a u odnosu na obavljene odnosno njemu zaračunane usluge.

Treba provjeriti postoje li otvoreni dugovni promet na računima obveza. Ako postoje, treba provjeriti je li ulazni račun preuzet od dobavljača, odnosno je li negdje zadržan u samoj proračunskoj osobi. Moguće je da je ugovorni odnos izvršen (primljena roba ili korištene usluge), a da dobavljač nije izdao račun. Sama ta činjenica ne priječi da se iskaže obveza prema isporučitelju dobra odnosno pružatelju usluge ako je ugovorna obveza izvršena jer nije samo račun vjerodostojan dokument na temelju kojeg nastaje obveza.

Posebnu pozornost treba posvetiti **naknadno primljenim odobrenjima**. Nije rijetkost da se naknadno dobivena odobrenja „zagube“ i da su otvorene stavke na obvezama koje to zapravo nisu jer su dobavljači izdali odgovarajuća odobrenja.

Za naknadno primljena odobrenja ne postoji jedinstven pristup u knjiženju. Stoga, dok god Pravilnik o proračunskom računovodstvu izriječno ne propiše način knjiženja poslovnog događaja ove vrste ili se uputom ne oglasi Ministarstvo financija,

smatramo da se može naknadno primljeno odobrenje u godini u kojoj je knjižen i osnovni trošak knjižiti kao smanjenje rashoda (ako rashod nije povezan s imovinom) te kao prihod razdoblja ako je ono primljeno u godini koja slijedi godinu u kojoj je iskazan rashod u vezi s kojim je primljeno odobrenje.

Za iskazivanje obveze **nije presudan rok u kojem obvezu treba platiti**. Bitno je da je ona nastala. Ako se ona ne može iskazati kao imovina ili rashod izvještajnog razdoblja, koristi se račun skupine 19.

Svaka je obveza povezana sa stjecanjem imovine ili izravnim stvaranjem rashoda, ili stvaranjem budućih rashoda. Tim se razvrstavanjem ne isključuje iskazivanje rashoda, već se oni iskazuju u različitom vremenu. Te obveze u ove skupine treba razgraničavati prema pravilima za iskazivanje imovine odnosno rashoda. Sve što nema obilježje imovine, ima obilježje izravnoga (trenutačnog) rashoda, pri čemu se mora pripaziti na moguća njegova razgraničenja u obračunskim razdobljima.

Kamate koje se odobravaju uz odobravanje obveza za primljene zajmove i kredite iskazuju u razredu 3 odnosno njemu pripadajućim obvezama – podskupini 234 – *Obveze za financijske rashode*, a ne na odgovarajućim računima skupine 26 – *Obveze za kredite i zajmove*.¹⁹

Ministarstvo financija objavilo na je svojoj mrežnoj stranici <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/upute-nalozi-i-ostalo/179> Uputu za knjigovodstveno evidentiranje beskamratnog zajma JLP(R)S do visine poreza na dohodak, prireza porezu na dohodak čije je plaćanje oslobođeno, odgođeno i/ili je odobrena obročna otplata odnosno do visine izvršenog povrata i prema raspoloživim sredstvima državnog proračuna. Na tom stanici objavljena je i dodatna uputa za iste potrebe.²⁰

Primjer 9. Zatezne kamate koje je zaračunao dobavljač

Trebalo je platiti poštarinu u svoti od 90,00 €. Račun nije pravodobno plaćan pa je naknadno dostavljen zahtjev za naplatu zateznih kamata. Svota kamate je 5,00€.

Knjiženje 10. Zatezne kamate iz poslovnih odnosa

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Poštarija	32313	90,00	
	Usluge pošte Za primljeni računa za održavanje programa	23231		90,00
2.	Zatezne kamate iz poslovnih odnosa	34333	5,00	
	Obveze za zatezne kamate Za primljeni zahtjev za plaćanje zateznih kamata	23433		5,00

Prema uputi Ministarstva financija, kada zaposlenik, službenik, namještenik proračunskog korisnika **službeno putuje po nalogu nadležnog ministarstva**, proračunski korisnik koji izdaje nalog za

¹⁹ O posebnim beskamratnim zajmovima i načinu njihova evidentiranja koji su davani JLP(R)S-u zbog poremećaja u poslovanju (COVID-19 i potres) pisano je u prilogu časopisu RRiF, *Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika*, br. 9/21., str. 6-10.

²⁰ Pristupljeno 4. prosinca 2021. godine.

službeno putovanje i rashode u vezi s njim iskazuje na odgovarajućem računu u odjeljku 3211 – *Službena putovanja*. Kada dobije povrat tih sredstava od tog ministarstva, stornira te rashode.²¹

Na osnovnom računu 32149, *Ostale naknade troškova zaposlenima* iskazat će se i paušalne naknade koje se daju radnicima za rad na izdvojenom radnom mjestu.

Prikladno bi bilo da se kao obveza knjiži svaki onaj račun na kojem je navedeno ime proračunske osobe. Samo oni računi na koje nije napisano

²¹ Okružnica o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna te proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2019. godine. Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/upute-za-sastavljanje-financijskih-izvjestaja-proracuna-i-proracunskih-korisnika-2019>. Pristupljeno 22. studenoga 2019. godine.

ime proračuna / proračunskog korisnika mogu se gotovinskim plaćanjem svrstati izravno u rashode. U načelu, ne bi se trebala iskazivati obveza u prvoj okolnosti jer nisu ispunjene temeljne postavke za iskazivanje obveza koje su propisane Pravilnikom o proračunskom računovodstvu.

Samo **obveznici poreza na dodanu vrijednost**, prema **Zakonu o porezu na dodanu vrijednost**, mogu iskazati obvezu na računu 23922.

Obveznici obračunavanja PDV-a trebaju pripaziti na podjelu pret poreza.²²

Svaka **subvencija** za koju postoji pravomoćni akt nadležnog tijela na temelju kojeg se dodjeljuje mora biti iskazana kao obveza i rashod tog razdoblja bez obzira što u istom razdoblju još nije dana.

²² Detaljnije o PDV-u za posljednje razdoblje oporezivanje može se pročitati u ovom broju *Priloga*.

Shema 7. Temeljno načelo iskazivanja rashoda povezanih s obvezama i odstupanje od njega

Temeljno načelo povezano s iskazivanjem obveza		32931	–	23293	Poslovanje
		4...	–	24...	Dugotrajna nefinancijska imovina
I. odstupanje	Kratkotrajna imovina (povezano s nabavom potrošnog materijala u zdravstvu, trgovini i proizvodnji)	061..	–	232..	Nabava
		322..	–	061..	Potrošnja
II. odstupanje	Kontinuirani izdatci	32...	–	23...	Obračunsko razdoblje
		19311	–		Iduće obračunsko razdoblje
III. odstupanje	Subvencije	35...	–	23...	Na temelju pravomoćnog akta
IV. odstupanje	Kapitalne pomoći	386..	–	23...	Na temelju odluke

Samo onu (dugotrajnu, kratkotrajnu) **imovinu koju se dobije unutar proračuna** ne treba iskazati prihodom, već se koriste računi podskupine 915, *Promjene u vrijednosti i obujmu imovine*.

U obvezama se ne mogu nalaziti obveze za primljena, a neutrošena europska sredstva. Ona se nalaze u rezultatu poslovanja.²³

Prijenosi sredstava od (nadležnog) proračuna njegovim proračunskim korisnicima klasificiraju se u skupinu računa 36, *Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna*, odjeljke 3672, 3673, 3674. No, ovi prijenosi sredstava mogu se i nadalje iskazati kao rashod za koji je prijenos sredstva proračunskom korisniku obavljen (kao rashod plaće, intelektualnih usluga, naknade članovima povjerenstava i dr.).

Ako su sredstva potpore namijenjena proračunskim korisnicima drugih proračuna, iskazuju se kao pomoći u okviru ove skupine računa, podskupina 366.

Vrijednost potpore dane u obliku nefinancijske imovine iskazuje se u visini knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Unutar ove podskupine nalazi se i podskupina računa 369 – Prijenosi između proračunskih korisnika istog proračuna koja je izravno povezana s nasuprotnom podskupinom istog nazivna 639. Ovdje se samo iskazuju prijenosi takve vrste, a ne nikako oni koji se odnose na prijenose ostalim osobama unutar

općeg proračuna ili izvan njega. **Usklađenja između tih računa u glavnim knjigama odnosno financijskim izvještajima redovito bi se trebala provoditi.**

Školarine vlastitim zaposlenicima moraju se iskazati na skupini 37 – *Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade*, a ne na računu podskupine 312 – *Ostali rashode za zaposlenike*. Na istom se računu iskazuju i dane stipendije.

Sva darivanja izvan proračuna **neprofitnim organizacijama** moraju se planirati i izvršavati na podskupinama 381 – *Tekuće donacije* ili 382 – *Kapitalne donacije*. Proračun ne smije na tim podskupinama planirati financiranje rada svojih proračunskih korisnika.

Kapitalnim se pomoćima smatraju rashodi u vezi s prijenosom sredstava trgovačkim društvima u novcu radi financiranja troškova nefinancijske imovine, pokrića gubitaka starijih od dvije godine i ugovorenoga otpisivanja duga dužniku. Ostale se pomoći klasificiraju kao tekuće pomoći.

Napominje se da se kao rashod kapitalne pomoći ne iskazuju samo stvarno dane kapitalne pomoći, već i sama odluka nadležnog tijela za dodjelu kapitalne pomoći.

Sve **licencije** čiji je rok korištenja do jedne godine trebaju se iskazati kao rashod na osnovnom računu 32354, *Licencije*. Pritom ne treba zanemariti moguću potrebu za razgraničenjem rashoda na one koje se odnose na tekuće izvještajno razdoblje i one koji se odnose na buduće razdoblje.

²³ Detaljnije objašnjenje može se pogledati u prilogu časopisu RRIE, *Poslovanje proračuna i proračunskih korisnika*, 3/21., str. 2-7.

Primjer 10. Nabava licencije za razdoblje korištenja do 12 mjeseci

Proračunska osoba nabavila je licenciju koja traje od studenoga 2023. do listopada 2024. godine. Ukupna vrijednost licencije je 1.200,00 €.

Knjiženje 11. Nabava kratkoročne licencije

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Rashodi budućih razdoblja	19111	1.000,00	
	Licencija	32354	200,00	
	Obveze za zakupnine	23235		1.200,00
	Za nabavu licencije s trajanjem do godinu dana			

Prema Uredbi o fiskalnoj odgovornosti, jedno od pitanja glasi: *pripisana je procedura zaprimanja računa, njihove provjere u odgovarajućim ustrojstvenim jedinicama / upravnim odjelima i pravovremenog plaćanja (u upitniku pitanje 25).*

Šifra 29	Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja
----------	-------------------------------------------------------

Tu se mogu iskazati samo oni rashodi koji su mjerljivi. Ako je riječ o predviđanjima rashoda, ona se ne bilančno ne iskazuju.

Dakle, rashodi se na mogu ukalkulirati, odnosno na određeni način rezervirati. Jednako tako ne mogu se iskazati ako nisu mjerljivi.

Šifra 6	Prihodi poslovanja
---------	--------------------

Priznavanje prihoda i primitaka temelji se na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja.

Modifikacija računovodstvenog načela nastanka događaja u vezi s приходima očituje se u tome da se prihodi priznaju prema kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti.

Prihodi su mjerljivi ako se mogu vrijednosno iskazati, a raspoloživi su kada su naplaćeni, odnosno kada je bio, smatramo, u pravilu, priljev novčanih sredstava. No i drukčiji oblici namirenja potraživanja predstavljaju priljev na temelju kojeg se iskazuju prihodi u razredu 6.

Kao obračunane prihode može se bilježiti samo one promjene koje imaju obilježje prihoda, odnosno da se odnose na obračunsko razdoblje. Dakle, ako se potraživanja odnose na sljedeće obračunsko razdoblje, ne bi bilo prikladno iskazati obračunani prihod u skupini 96, 97, nego kao odgođeni prihod u skupini 29. No, ima i drukčijih pristupa.

Nije nužno da se svi prihodi najprije iskažu obračunanim приходima uz iskazivanje potraživanja za njih.

Oni se iskazuju imovinom, odnosno obračunanim приходima, ako postoji izvjesnost da će se u budućnosti ostvariti ekonomske koristi.

No jednako tako za iskazivanje potraživanja nisu bitni samo izdani računi. Smatramo da kada se već, primjerice, kupcu uruče uplatnice kojima mora namiriti svoju obvezu, treba iskazati potraživanje i usporedno s time prihod.

Prema Uredbi o fiskalnoj odgovornosti odnosno fiskalnim pravilima moraju biti uspostavljene računovodstvene evidencije koje omogućuju praće-

nje korištenja sredstva po izvorima financiranja i programima (projektima / aktivnostima).

Ako su porezi jedan od izvora prihoda, izdana rješenja na temelju kojih bi se ona trebala naplatiti odnosno ikoji drugi dokument koji jasno odražava poreze koje treba naplatiti trebalo bi iskazati potraživanjima i obračunanim приходima. To bi bilo i u skladu s osnovnim proračunskim načelima koja zahtijevaju poslovanje proračunske osobe pažnjom dobrog gospodarstvenika.

Trebalo bi voditi brigu i o njihovoj naplativosti.

Tu treba voditi brigu o tome da se obračunanim приходima od poreza može iskazati samo onaj porez koji je prihod određenog proračuna.

U skupini 63, *Pomoći iz inozemstva i od subjekata unutar općeg proračuna* u dijelu koji se odnosi na one koje se dobiju od tijela i institucija EU-a iskazuju se prema novčanom načelu bez obzira na to jesu li ta sredstva potrošena ili nisu. Dakle, za dio neutrošenih sredstava ne koristi se skupina računa obveza kao što je to bilo do promjene računovodstvenih pravila za 2021. godinu.

Odobrenjem računa 63311, *Tekuće pomoći iz državnog proračuna* jedinice lokalne samouprave i Grad Zagreb iskazat će sredstva dobivena iz Državnog proračuna za fiskalnu održivost koju su dobili na temelju odluke iz Nar. nov., br. 111/23. koja je posredno utemeljena na Zakonu o predškolskom odgoju i obrazovanju (Nar. nov., br. 10/97. – 101/23. – Uredba Vlade RH). Na istom osnovnom računu županija koja je dobila pomoć za hitnu sanaciju štete na stambenim objektima zbog olujnog nevremena iskazat će sredstva koja je dobila za tu namjenu. Podjelu tih sredstava iskazat će na računu 36315 ili 36316, ovisno o tome kome ih je doznacila (gradu ili općini). Ona jedinica lokalne samouprave koje ih je dobila odobrava prihode na računu 63312, *Tekuće pomoći iz županijskih proračuna*, a za iskazivanje dodjele te pomoći koristit će račun iz odjeljka 3721, *Naknade građanima i kućanstvima u novcu*.

Prihod koji se iskazuje od **iznajmljivanja odnosno davanja u zakup imovine** iskazuje se samo kod proračuna, kao prihod od imovine (skupina računa 64 – Prihodi od imovine), a ne u skupini 66 kao prihode od vlastite djelatnosti (račun 66151).

Primjer 11. Proračunski korisnik kao zakupodavac
Proračunski korisnik dao je u zakup poslovni prostor. On je zakupljen za razdoblje od godine dana. Početak zakupa je studeni 2023. godine. Kraj zakupa je listopad 2024. godine. Svota mjesečnog zakupa je 500,00 €. Naplaćeno je 300,00 €.

Knjiženje 12. Zakupnina kod proračunskog korisnika

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za usluge	16615/A	6.000,00	
	Obračunani prihodi Za korištenje dvorane	96615		6.000,00
2.	Obračunani prihodi	96615	300,00	
	Naplaćeni prihodi	66151		300,00
	Novac na žiroračunu	11121	300,00	
	Potraživanja za usluge Za djelomičnu naplatu zakupa dvorane	16615/A		300,00

Objašnjenje:

Moglo bi se promišljati može li se za svotu koja se odnosi na 2024. godinu (5.000,00 €) odobriti skupinu 29. umjesto skupinu 96. Promišljanje je dobro jer prihodi (smatramo i obračunani) ne mogu pripadati razdoblju na koje se ne odnose. Praksa je različita.

Da je istovrsni poslovni odnos nastao između JLP(R)S -a i zakupoprimca prihodi i njemu pripadajući računi imali bi obilježje prihoda od imovine u skupini računa 64, *Prihodi od imovine*.

Često se ulaže u objekt koji je iznajmljen. Pritom se ne smiju prebijati prihodi i rashodi jer je bruto-načelo temeljno načelo iskazivanja poslovnih promjena. Tada mogu nastati raznoliki poslovni odnosi koji iziskuju i različitost knjiženja. Oni ovise o tome ulaže li se u imovinu koju proračunska osoba iznajmljuje ili u tuđu imovinu koju proračunska osoba rabi.

Bez obzira na to što se često ulažu stvari u tuđi objekt, ako se to ulaganje iskazuje kao dugotrajna imovina osobe koja je uložila, ono se iskazuje kao nematerijalna imovina – pravo, skupina 01.

Pozornost treba obratiti na ono što se događa s tom imovinom nakon što se tim prostorom prestane koristiti. Tržišna bi se vrijednost tog ulaganja trebala naplatiti od zakupodavca, a ako se ne naplati, to ulaganje dobiva obilježje dara.

Napominje se da je tijekom godine donesen na temelju Zakona o proračunu nekoliko pravilnika kojima se uređuju mjerila i način korištenja nenamjenskih donacija i vlastitih prihoda. Donesli su ih nadležna ministarstva, a s njima se moraju istovrsni samostalni akti podređenih proračunskih korisnika.

Kod iskazivanja **prihoda od kamata**, kao i kod većeg broja ostalih prirodnih vrsta prihoda, bitno je voditi brigu o tome o kojoj je vrsti prihoda riječ odnosno kojoj vrsti izvora pripadaju. Nije rijetkost da jedna prirodna vrsta prihoda može pripasti većem broju izvora, uključivo i kamate. Državna riznica dala je u nekima od svojih okružnica kontrole iskazivanja prihoda na određenim pozicijama financijskih izvještaja ovisno o proračunskoj razini koja sastavlja financijske izvještaje. Time je dana

Shema 8. Utvrđivanje viška / manjka prihoda

VIŠAK / MANJAK							
POSLOVANJE							
3.... - Rashodi		6.... - Prihodi		92111 - Za obračun		92221 - MPP	
St	100,00	100,00	(1)	(3)	80,00	80,00	St
					(2)	100,00	80,00
						80,00	(4)
						20,00	(5)
39111 - Raspored rashoda		69111					
(1)	100,00	100,00	(2)	(4)	80,00	80,00	(3)

Knjižne oznake:
 (1) Za raspored rashoda poslovanja.
 (2) Za obračun rashoda poslovanja.
 (3) Za raspored prihoda poslovanja.
 (4) Za obračun prihoda poslovanja.
 (5) Za utvrđivanje viška/manjka prihoda od poslovanja.

svojevrсна uputa o pripadnosti prihoda određenim razinama.

Pozornost treba obratiti i na pripadnost kamata određenom obračunskom razdoblju. One koje se ne odnose na izvještajno obračunsko razdoblje treba iskazati obračunanim prihodima budućeg razdoblja – u skupini 29.

U toj skupini se iskazuju i redovne i zatezne kamate.

U podskupini računa 671, *Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti proračunskih korisnika* iskazuje proračunski korisnik prihode koje dobiva od svog nadležnog proračuna za svoje poslovanje. Ta skupina računa se mora uskladiti s odgovarajućim računima kod nadležnog proračuna i to najmanje, prema uputama Državne riznice, tromjesečno.²⁴

Šifra 9	Vlastiti izvori
---------	-----------------

Vlastiti se izvori dijele prema prihodima od kojih su stvoreni (proračun, ostali) i prema imovini kojoj pripadaju (nefinancijska, financijska).

Tu se iskazuje i njihov ispravak vrijednosti koji je u vezi s formiranjem financijske imovine uz koju je istodobno nastala i obveza.

Najveća se pozornost u izvorima treba posvetiti podskupini 915 – *Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*. I u ovom se računu primjenjuju detaljnije objašnjena pravila koja su dio promjena koje su nastale u čl. 80. Pravilnika o proračunskom računovodstvu.

U skupini 92 iskazuje se i rezultat (višak/manjak prihoda poslovanja, nefinancijske imovine i financijske imovine). Ova skupina računa ponekad služi i za ispravak pogrešnih knjiženja nastalih u prethodnim izvještajnim godinama. Naime, način ispravka ove vrste pogrešaka nije izrijeком propisan računovodstvenim propisima. Za proračunske korisnike Državno računovodstvo izdalo je uputu.²⁵

²⁴ Okružnica o sastavljanju i predaji financijskih izvještaja proračuna, proračunskih i izvanproračunskih korisnika..., *online*: [Okružnica za I-III 2023.pdf (gov.hr)], pristupljeno: 15. studenoga 2023. godine.

²⁵ O ovome se može pročitati u časopisu *RRiF* br. 1/23., str. 35.

NEFINANCIJSKA IMOVINA									
4.... - Rashodi		7.... - Prihodi			92121 - Za obračun			92212 - VNI	
St	60,00	60,00 (1)	(3)	90,00	90,00	St	(2)	60,00	90,00 (4)
							(5)	30,00	
49111 - Raspored rashoda		79111 - Raspored prihoda			Knjižne oznake: (1) Za raspored rashoda od NI. (2) Za obračun rashoda od NI. (3) Za raspored prihoda od NI. (4) Za obračun prihoda od NI. (5) Za utvrđivanje viška/manjka prihoda od NI.				
(1)	60,00	60,00 (2)	(4)	90,00					
FINANCIJSKA IMOVINA									
5.... - Izdatci		8.... - Primitci			92131 - Za obračun			92223 - MFI	
St	150,00	150,00 (1)	(3)	60,00	60,00	St	(2)	150,00	60,00 (4)
								90,00	90,00 (5)
59111 - Raspored izdataka		89111 - Raspored primitaka			Knjižne oznake: (1) Za raspored izdataka od FI. (2) Za obračun izdataka od FI. (3) Za raspored primitaka od FI. (4) Za obračun primitaka od FI. (5) Za utvrđivanje viška/manjka primitaka od FI.				
(1)	150,00	150,00 (2)	(4)	60,00					

No, postoje i korektivna knjiženja prije no što se utvrdi „konačan“ višak / manjak prihoda. Kada i kako se ona provode uređuje čl. 82. Pravilnika o proračunskom računovodstvu.

Na primjeru pretpostavljenih kapitalnih prihoda daje se shema jedne vrste korektivnog knjiženja. Bit svih njih nije da se mijenjaju svote prihoda već se samo zahvati odnose na skupinu 92, Rezultat poslovanja.

Shema 9. Korektivno knjiženje viška / manjka prihoda

KOREKTIVNA KNJIŽENJA: odgovarajući (kapitalni) promet u razredu 6 => 70,00 kn, a svota kupnje DNI => 60,00									
POSLOVANJE									
3.... - Rashodi		6.... - Prihodi			92111 - Za obračun			92221 - MPP	
St	100,00	100,00 (1)	(3)	80,00	80,00	St	(2)	100,00	80,00 (4)
								20,00	20,00 (5)
39111 - Raspored rashoda		69111			Knjižne oznake: (1) Za raspored rashoda poslovanja. (2) Za obračun rashoda poslovanja. (3) Za raspored prihoda poslovanja. (4) Za obračun prihoda poslovanja. (5) Za utvrđivanje viška / manjka prihoda od poslovanja. a) Za korektivno knjiženje.				
(1)	100,00	100,00 (2)	(4)	80,00					
NEFINANCIJSKA IMOVINA									
4.... - Rashodi		7.... - Prihodi			92121 - Za obračun			92212 - VNI	
St	60,00	60,00 (1)	(3)	90,00	90,00	St	(2)	60,00	90,00 (4)
							(5)	30,00	
49111 - Raspored rashoda		79111 - Raspored prihoda			Knjižne oznake: (1) Za raspored rashoda od NI. (2) Za obračun rashoda od NI. (3) Za raspored prihoda od NI. (4) Za obračun prihoda od NI. (5) Za utvrđivanje viška / manjka prihoda od NI.				
(1)	60,00	60,00 (2)	(4)	90,00					

Ako u okviru granica koje su propisane Zakonom o proračunu, Zakonom o izvršavanju proračuna i odlukama o izvršavanju proračuna, odnosno u okviru granica koje su propisane posebnim zakonima, osobe odnosno tijela koja su ovlaštena za donošenje odluka donesu odluku o pokriću manjka, tada

te odluke treba i odgovarajuće knjižiti. Odluke o pokriću gubitka mogu se donijeti protekom godine za koju je rezultat utvrđen.

Često ove odluke neće biti odluke o stvarnoj prenamjeni viškova, već ispravnog korištenja prihoda.

Šifra 99	Izvanbilančni zapisi
----------	----------------------

Pravilnik o proračunskom računovodstvu zahtijeva i iskazivanje promjena na računima koji se koriste izvanbilančno.

Izvanbilančno se mora iskazati: tuđa imovina dobivena na korištenje, dana jamstva, dana kreditna pisma, instrumenti osiguranja plaćanja, **potencijalne obveze po osnovi sudskih sporova u tijeku** i po potrebi ostali izvanbilančni zapisi.

Upućuje se da je i jedna od pomoćnih evidencija koja se smatra pomoćnom knjigom i ona koja se odnosi na potencijalne obveze po osnovi sudskih sporova u tijeku.

Prema uputi Državne riznice u ostale izvanbilančne zapise²⁶ (99191, 99691) uključuju se *primljena jamstva i primljena kreditna pisma, potencijalne ob-*

²⁶ Okružnica o sastavljanju i predaju financijskih izvještaja proračuna, proračunskih korisnika... za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja 2022. ..., pristupljeno: 27. studenoga 2022. godine, online: [Okružnica I-VI 2022.pdf (gov.hr)].

veze koje na temelju zaključenih ugovora uz ispunjenje određenih ugovornih uvjeta u sljedećim razdobljima postaju stvarne

3. ZAKLJUČAK

Prije nego što se pristupi zaključnim knjiženjima i zadnjoj provjeri podataka u knjigovodstvu, svi, pa tako i osobe koje primjenjuju proračunsko računovodstvo, trebaju provjeriti knjiženja tijekom godine.

Poneki put neke istovrsne poslovne promjene mogu biti knjižene na različite načine. No one moraju, nakon priklanjanja jednom od načina knjiženja, biti istovrsno knjižene. U suprotnome, podatci što se iskazuju financijskim izvještajima nisu usporedivi.

Provjerom knjiženja dobit će se odgovori na razna pitanja pa ako se i pogriješilo, još je vrijeme za ispravak kako bi podatci financijskih izvještaja bili odraz stvarnog djelovanja.

Tek se nakon čistih računovodstvenih postupaka može pristupiti zaključnim knjiženjima i izradi financijskih izvještaja.



Mr. sc. Ana SAVANOVIĆ GORIŠEK*

UDK 336.1 - 336.7

Popis imovine i obveza u proračunskom sustavu

Sve osobe koje poslovno djeluju, pa tako i osobe koje pripadaju proračunskom sustavu, trebaju krajem godine popisati imovinu i obveze kako bi se knjigovodstvena stanja mogla usporediti s tim stvarnim stanjima. Popisne razlike treba na odgovarajući način riješiti te u skladu s time i računovodstveno iskazati. Sudionici popisa izrijekom su navedeni i njima su dana prava i obveze. Ovim člankom dan je podsjetnik na obvezu popisa imovine i obveza.

1. UVOD

Korisnici financijskih izvještaja osoba koje poslovno djeluju često iščitavaju „koliko netko vrijedi“ upravo gledajući strukturu i stanje imovine u bilanci. U tom smislu financijska imovina, odnosno novac kao najlikvidniji oblik imovine te potraživanja kao malo manje likvidan oblik imovine, nije ništa manje važna u procjeni vrijednosti i zdravlja neke fizičke ili pravne osobe od nefinancijske imovine. Jednako tako, zanimljivo je koliko netko ima neplaćenih obveza na dan bilance, iz čega se može zaključiti koliki se financijski izdatci očekuju u narednom razdoblju, odnosno za proračune i proračunske korisnike kakvi su konačni odnosi u bilanci između imovine i obveza i vlastitih izvora kao ostatka imovine nakon odbitka svih obveza (jednadžba bilance).

Pouzdate informacije o prethodnome daje popis imovine i obveza koji je obvezujući za većinu osoba

koje se nalaze u proračunskom sustavu krajem godine. Stoga se podsjeća na ono što je pritom važno kako bi se olakšala provedba popisa imovine i obveza.

2. PRAVNI OKVIR

Normativni akti koji uređuju obvezu popisa imovine i obveza su:

➤ Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (dalje **Pravilnik**), Nar. nov. br. 124/15., 115/15., 87/16., 3/18., 126/19. i 108/20.).

Uz to, a na temelju čl. 14. – 16. i čl. 5. Pravilnika, postoje i upute ministra financija o provedbi popisa imovine i obveza.

➤ Obvezujuća Uputa o obavljanju popisa imovine i obveza (dalje: **Uputa**) koju je donio Ministar financija na temelju čl. 5. Pravilnika, kojom je određena metodologija popisa imovine i obveza, dokumenti, postupci i procedure svih faza popisa u skladu s Pravilnikom; obveznici popisani (državni proračun, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna te proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave. Uputa je objavljena na poveznici: <https://mf.in.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/upute-nalozi-i-ostalo/179>

➤ Obvezujuća uputa Ministarstva financija o priznavanju, mjerenju i evidentiranju imovine u vlasništvu Republike Hrvatske. Uputa je objav-

* Ministarstvo financija Republike Hrvatske

ljena na poveznici: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/upute-nalozi-i-ostalo/179>

- Odluka o visini vrijednosti nefinancijske imovine kojom je ovlašten raspolagati čelnik tijela državne uprave (dalje Odluka). Objavljena je na poveznici: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/upute-nalozi-i-ostalo/179>.
- Uredba o kriterijima, mjerilima i postupku za odgodu plaćanja, obročnu otplatu duga te prodaju, otpis ili djelomičan otpis potraživanja, Nar. nov. br. 52/13. i 94/14.

Popis imovine i obveza zakonska je obveza na kraju svake poslovne godine sa svrhom usklađivanja stvarnog stanja (na terenu, ustanovama, kod zaposlenika, kod drugih korisnika) i knjigovodstvenog stanja (ono što je knjiženo u računovodstvu i evidentirano u materijalnom poslovanju – skladišno poslovanje) na datum bilance. Od godišnjeg popisa svake godine propisana su izuzeća za one koji obavljaju:

- muzejsku djelatnost, popis gradiva mogu obaviti u roku koji nije dulji od pet godina
- knjižničnu djelatnost, popis knjižničnoga gradiva mogu obaviti u roku koji nije dulji od roka za provedbu obvezne redovne revizije knjižničnog gradiva utvrđenog posebnim podzakonskim aktom
- popis vojnih nekretnina kojima upravlja odnosno raspolaže ministarstvo nadležno za obranu, može obaviti u roku koji nije dulji od tri godine.

Godišnjim popisom imovine i obveza osigurava se točnost i istinitost podataka u financijskim izvještajima. Tako poštujemo i općeprihvaćena računovodstvena načela: točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja načela na kojima se temelji proračunsko računovodstvo.

3. PRAKTIČNI PRIMJERI ZAŠTO JE POPISOM OSIGURANA TOČNOST PODATAKA U FINACIJSKIM IZVJEŠTAJIMA

1. U računovodstvu je knjižen npr. neki *komunikacijski (mrežni) ormar* (komunikacijska oprema) na odgovarajući račun imovine i nalazi se u bilanci. Ima visoku vrijednost koja bi se prikazala u financijskim izvještajima, a u materijalnom poslovanju je zadužen na ustanovi XY. Prije kraja poslovne godine, npr. na ustanovi je otuđen, bila je provala. **Ako se to ne ustanovi, predaju se financijski izvještaji s većom vrijednosti imovine u odnosu na stvarnu.**
2. U računovodstvu je knjižen račun, a da nije primljen storno u računovodstvo, pa je obveza prikazana većom u financijskim izvještajima nego što stvarno jest. Iz navedenoga proizlazi da obveznik popisa prikazuje veću zaduženost nego što stvarno jest, a time utječe i na rezultat poslovanja.
3. U računovodstvu je knjižen izlazni račun za pruženu uslugu. Nisu poduzimane radnje za

naplatu potraživanja, a primatelj usluge brisan je iz sudskog registra, ispravak vrijednosti potraživanja nije prethodno proveden. Financijska imovina prikazana je većom nego što jest, ako se potraživanje ne otpiše kao nenaplativo u skladu s čl. 80. st. 7. Pravilnika.

4. OBVEZE ČELNIKA

Iz navedenih normativnih akata proizlazi da su čelnici obveznika godišnjeg popisa u obvezi osnovati povjerenstva za popis, odrediti datum popisa, rokove dostavljanja popisa i dostavljanja izvještaja s priloženim popisnim listama te u skladu s ovlastima odlučiti o načinu likvidacije utvrđenih manjkova, načinu knjiženja utvrđenih viškova, otpisu nenaplativih i zastarjelih potraživanja i obveza, rashodovanju opreme i sitnog inventara. Što znači u skladu sa svojim ovlastima? Za odgovor na to pitanje osvrnut će se na Odluku o visini vrijednosti nefinancijske imovine kojom je ovlašten raspolagati čelnik tijela državne uprave: npr. čelnik smije samo do određenih iznosa vrijednosti imovine samostalno odlučivati o rashodu (vidjeti Odluku za slučajeve odlučivanja o imovini) te na ovlasti čelnika određene statutom / uredbama o osnivanju.

Čelnik odlučuje i o tome koje će se mjere poduzeti protiv odgovornih osoba za manjkove, za oštećenja, odnosno za neusklađenost stvarnog i knjigovodstvenog stanja, za zastaru te nenaplativost potraživanja.

Čelnik je obvezan sve odgovorne osobe za popis upoznati sa svojim obvezama koje proizlaze iz danih im zadataka i s njihovom odgovornošću. Kod osnivanja povjerenstva potrebno je uzeti u obzir specifičnost poslovanja i veličinu obveznika. Kako bi se što učinkovitije i kvalitetnije obavio popis, osniva se najčešće više povjerenstava s najmanje tri člana, od kojih je jedan predsjednik. Sva povjerenstva odgovaraju onda centralnom povjerenstvu koje koordinira njihov rad. Kod manjih obveznika najčešće nije potrebno više povjerenstava.

Pri određivanju članova povjerenstava i predsjednika prijeporno je mogu li članovi biti zaposlenici koji rukovode materijalnim i novčanim vrijednostima, koje su predmet popisa, osobe zadužene za knjigovodstvenu evidenciju predmeta popisa, rukovoditelj računovodstva, osobe zadužene za obavljanje i kontrolu unutarnjeg nadzora. Odgovor je ne, a za voditelja računovodstva i glavnoga financijskog knjigovođu ne bi trebali biti, što je određeno Uputom i načelom razdvajanja dužnosti. Ti zaposlenici samo sudjeluju u popisu tako da daju informacije koje se popisuju, provode usklade s kupcima i dobavljačima koje će prezentirati članovima povjerenstva. Ostali zaposlenici mogu biti članovi ovisno o tome što rade, npr. knjigovođa kupaca i dobavljača može biti član povjerenstva za popis novca. Ako nema drugih zaposlenika, članovi mogu biti neutralne osobe izvan proračunske osobe koja popisuje, a koje imaju zadovoljavajuće stručna znanja.

Radi toga je potrebno prilikom određivanja članova i predsjednika uzeti u obzir njihovu stručnost kako bi se osigurala kvaliteta i vjerodostojnost informacija o stvarnom stanju koje će biti prezentirane u financijskim izvještajima.

5. PREDMET POPISA

Predmet popisa je sva imovina i obveze prema razredima računskog plana, a to znači :

0- Nefinancijska imovina (npr. razna oprema, licencije, softveri, zalihe sitnog inventara, robe ili uredskih zaliha)

Imovina u pripremi ili investicije u tijeku također su predmet popisa (dakle sva imovina). Popis imovine u pripremi provodi se na posebnim listama te se uspoređuje stupanj dovršenosti s dostupnom dokumentacijom.

- 1- Financijska imovina (novac u blagajni i banci, potraživanja – kupci, potraživanja od zaposlenih, od HZZO-a za bolovanja, potraživanja za prihode proračunskih korisnika uplaćene u proračun – koji se prenose na korištenje, ostala potraživanja)
- 2- Obveze: prema dobavljačima, zaposlenicima (plaće, putni nalozi), ostale obveze: npr. za porez na dodanu vrijednost.

Osim vlastite imovine mora se prema odredbi čl. 14. st. 3. Pravilnika popisati i tuđu imovinu koja se nalazi kod proračunske osobe na korištenju (npr. imovina dana na operativni lizing, revers), ali preporučuje se na posebnim listama jer se ta imovina treba voditi u izvanbilančnim evidencijama.

Stvarno stanje imovine i obveza utvrđuje se na licu mjesta metodama prebrojavanja, mjerenja, vaganja, obračunavanja i procjenjivanja, a podaci se unose u popisne liste u naturalnim i novčanim iznosima. Za usklađenje stvarnog i knjigovodstvenog stanja potraživanja i obveza, u skladu s Uputom, svi obveznici godišnjeg popisa obvezni su provoditi međusobno usklađivanje sa svojim dužnicima na dan bilance. Naime, prema Uredbi o sastavljanju i predaji izjave o fiskalnoj odgovornosti i izvještaja o primjeni fiskalnih pravila (Nar. nov., br. 95/19.) neizravno je propisano u pitanju br. 50. da obveznici davanja izjave o fiskalnoj odgovornosti moraju sa svojim dužnicima (a ne vjerovnicima) uskladiti podatke o potraživanja na datum 31. listopada 2023. godine.

6. ROKOVI ZA POPIS I ORGANIZACIJA POPISA

Zakonski je propisano da popis mora biti obavljen sa stanjem bilance na dan 31. prosinca XXXX. godine, no nije propisan rok do kojeg se popis mora provesti. Zbog toga je preporuka da čelnici trebaju pri određivanju roka uzeti u obzir odredbu čl. 24. Pravilnika prema kojemu se izvještaji za proračunsku godinu dostavljaju do određenog dana u sljedećoj izvještajnoj godini odnosno npr. 31. siječnja tekuće godine za prethodnu godinu (proračunski korisnici) i u njima trebaju biti provedena knjiženja prema završnom izvještaju povjerenstva za popis.

Popis, u načelu, može započeti i u studenome XXXX. godine, ali onda na dan 31. prosinca XXXX. godine odnosno na dan bilance treba od dana stvarnog popisa dodati sve možebitne promjene (npr. primljene donacije, povratnice, nova imovina po primkama...) ili odbiti (dane donacije, izdatnice, prodaja, krađa – obvezan policijski zapisnik...) od već iskazanog stanja u popisnim listama da bi se dobilo stvarno stanje na dan 31. prosinca XXXX. godine.

U nastavku se navode primjeri nekih promjena.

Neka se oprema mogla popisati 30. studenoga XXXX. godine, ali se u međuvremenu mogla pokvariti ili se premjestiti na drugu lokaciju ili pak donirati, pa se takve promjene moraju ažurirati do konačnog izvještaja.

Većina računa koja se odnosi na prosinac izvještajne godine prima se u siječnju sljedeće izvještajne godine i knjiži se u poslovne knjige izvještajne godine sve do nekog dana u siječnju sljedeće izvještajne godine jer se primjenjuje načelo nastanka događaja. U slučaju da je povjerenstvo za popis financijske imovine i obveza npr. popisalo imovinu na dan 31. prosinca XXXX. godine, mora se ažurirati stanje sa zaključnim knjiženjima (većinom se to odnosi na obveze, financijska imovina se, u načelu, ne mijenja, novac nikako, možda potraživanja).

U organizaciji popisa Uputa propisuje pripreme radnje za početak popisa od kojih se izdvaja sljedeće:

- napraviti plan rada s popisom poslova i utvrđivanjem rokova obavljanja pojedinih poslova popisa prema krajnjem roku završnog izvještaja
- osigurati dostupnost imovini i dokumentaciji za popis imovine i obveza koje su predmet popisa
- priprema popisnih lista i njihovo slanje
- provjeriti jesu li predmeti označeni inventurnim brojevima radi lakšeg popisa
- ažurirati i pravodobno osigurati knjigovodstvenu evidenciju na dan 31. prosinca XXXX. godine usklađenu s glavnom knjigom i analitičkim evidencijama.

7. ODGOVORNE OSOBE ZA POPIS

Odgovorne osobe prema odredbama Pravilnika su povjerenstvo i čelnik.

Odgovorne osobe za popis potrebno je upoznati sa svrhom popisa, s njihovim zadacima i s odgovornošću koju imaju te drugim važnim pitanjima.

Podsjetit će se na neke zadatke i odgovornosti povjerenstava za popis, i to:

- utvrđivanje stvarnog stanja mjerenjem, prebrojavanjem, vaganjem, obračunavanjem i sl. u naturalnim jedinicama i unošenje količine u popisne liste
- upis promjena nastalih od dana popisa do dana na koji se sastavlja izvještaj o popisu odnosno dana bilance 31. prosinca XXXX. godine
- unošenje podataka o knjigovodstvenom stanju u količini i vrijednosno (daje računovodstvo)
- utvrđivanje popisnih razlika u količini i vrijednosno
- sastavljanje izvješća o obavljenu popisu
- potpisivanje potpisnih lista – svi članovi povjerenstva, jer one predstavljaju vjerodostojne knjigovodstvene isprave koje potpuno i istinito odražavaju nastali poslovni događaj, a članovi popisnog povjerenstva svojim potpisom utvrđuju i ovjeravaju da su točno utvrdili stvarno stanje (zato je potrebno upoznati popisno povjerenstvo s odgovornošću koja može uslijediti zbog nemarnog ili nestručnog obavljanja popisa).

Popisne liste nemaju propisani oblik, ali je prikladno da trebaju najmanje sadržavati: datum početka i

završetka popisa, mjesto popisa, naziv imovine i inventurni broj, mjernu jedinicu, knjigovodstveno i stvarno stanje te razlike među njima s komentarima, imena članova povjerenstva i njihove potpise.

Ističe se da povjerenstvo za popis unosi u posebne liste materijalnu imovinu koja je oštećena ili neupotrebliiva i, u načelu, predlaže ju za rashod, dugotrajnu nematerijalnu imovinu od koje se ne očekuju neke buduće ekonomske koristi i predlaže ju za rashod, dugotrajnu materijalnu imovinu u pripremi za koju treba procijeniti stupanj dovršenosti, vlastitu imovinu koja se nalazi na nekoj drugoj lokaciji od sjedišta korisnika ili kod drugog korisnika, tuđu imovinu i sitni inventar, zalihe trgovačke robe za koje treba ocijeniti valjanost, stanje novčanih sredstva i dugoročna te kratkoročna potraživanja i obveze te utvrdenoga stvarnog stanja nakon usklade s dužnicima odnosno vjerovnicima.

Odgovornosti članova i predsjednika povjerenstva je i za:

- točnost stanja utvrdenog popisom
- pravilno sastavljanje popisnih lista
- pravodobno obavljanje popisa
- vjerodostojnost i točnost izvještaja o obavljenom popisu
- korisnici koje duže našu opremu, odgovaraju svojim potpisom za točnost podataka, a povjerenstvo da je tim popisom odgovorno rukovalo.

U praksi se pojavljuje specifičnost kod popisivanja imovine u radnoj sobi zaposlenika tako da zaposlenici sami popunjavaju dostavljene liste. U tom slučaju smatramo da je zaposlenik pristao biti odgovoran za vjerodostojnost podataka u popisnim listama te da je obvezan predati i osnovnu i pomoćnu listu, vlastoručno potpisanu, članovima komisije koji ih također trebaju potpisati, ali i provjeriti, osobito zbog proglašenja završetka epidemije bolesti COVID-19 prouzročene virusom SARS-CoV-2.

Ako postoji središnje (centralno) povjerenstvo, ono može biti odgovorno za:

- koordiniranje rada ostalih povjerenstava i nadzor te pružanje pomoći
- obavještavanje predsjednika i članova ostalih povjerenstava o obvezi i rokovima pripremljenih radnji
- sastavljanje cjelovitog izvještaja na temelju pojedinačnih izvještaja i popisnih lista, utvrđivanje popisnih razlika te izradu prijedloga za rashod imovine i predaju završnog izvještaja čelniku na usvajanje u zadanom roku.

8. NAČIN PROVEDBE POPISA – METODOLOGIJA

Kako će se popisati neka imovina, ovisi o tome što je predmet popisa, odnosno je li riječ o popisu nefinancijske imovine, financijske imovine ili obveza. Uputa donosi metodologiju popisa ovisno o njezinu pojavnom obliku, pa ćemo sažeto opisati način provedbe popisa.

Materijalna neproizvedena imovina je dio nefinancijske imovine u razredu 0, a odnosi se na zemljišta, rudna bogatstva i ostalu prirodnu materijalnu imovinu. Popis materijalne neproizvedene imovine može biti specifičan jer se određena prirodna bogatstva, poput šuma, mogu s vremenom povećavati, ali

i smanjivati zbog promjena u okolišu. Popis zemljišta obavlja se prema lokacijama: katastarskim općinama i parcelacijskim brojevima; prema vrstama: građevinsko zemljište, poljoprivredno zemljište, ostala zemljišta; prema površini: po kvadratnim metrima ili hektarima, a na temelju vjerodostojne dokumentacije koja dokazuje stjecanje zemljišta i sadržava pravnu osnovu za upis u zemljišne knjige. Rudna bogatstva i ostala prirodna materijalna imovina popisuje se različitim prikladnim metodama od vaganja, mjerenja odnosno drugih prikladnih metoda.

Nematerijalna neproizvedena imovina je dio nefinancijske imovine u razredu 0, a odnosi se na licencije, koncesije, ulaganja u tuđu imovinu radi prava korištenja i računalne programe. Zbog svoje specifičnosti popis te imovine obavlja se ne temelju dobivenih knjigovodstvenih kartica (ta imovina nema fizički oblik). Prilikom pregleda knjigovodstvenih kartica utvrđuje se korištenje ovih prava i programa, provjerava se uskladenost ove imovine u analitici (posebna evidencija u računovodstvu svake pojedinačne imovine) i na računima glavne knjige (sintetika, zbirno); npr. u analitici će se vidjeti svako računalo posebno i kolika je vrijednost, dok će se u glavnoj knjizi sve što je knjiženo zbirno vidjeti na osnovnom računu računalne opreme. Dakle, zbroj analitike na nekom osnovnom računu mora biti jednak ukupnom zbroju toga osnovnog računa u glavnoj knjizi. Utvrđuje se postojanje vjerodostojne knjigovodstvene dokumentacije koja je temelj knjigovodstvenog evidentiranja te je li ispravno utvrđena stopa ispravaka vrijednosti.

Materijalna proizvedena imovina kao dio nefinancijske imovine u razredu 0 ima fizički oblik i moguće je utvrditi stvarno stanje prebrojavanjem, fizičkim pregledom i sl. Popis materijalne imovine obavlja se prije nego što se knjigovodstveni podaci unesu u popisne liste u skladu s Uputom. Nakon utvrđivanja stvarnog stanja i nakon što se dodaju i oduzmu sve izmjene od dana popisa do 31. prosinca XXXX. godine, odnosno dana bilance (konačno stanje knjigovodstva i materijalno – skladišnog poslovanja), računovodstvo daje analitičku evidenciju koja se onda uspoređuje te se utvrđuju možebitne razlike i istodobno daju prijedlozi za rashod / otpis.

Popis **novca u blagajni** kao dijela financijske imovine u razredu 1 provodi se brojanjem po apoenima i upisom u popisne liste. Nakon upisa stvarnog stanja unosi se knjigovodstveno stanje i utvrđuju možebitne razlike. Zbog prirode te imovine i računovodstvenih procesa, novac je moguće popisati ili prije 31. prosinca XXXX. godine, pa naknadno uskladiti razliku prema 31. prosinca XXXX. godine, kako je opisano, na sam 31. prosinca XXXX. godine ili prvi sljedeći radni dan jer se ona ne može mijenjati.

Popis **novca u banci** provodi se utvrđivanjem stanja novčanih sredstava na dan 31. 12. XXXX. godine prema zadnjem izvodu banke o stanju žiroračuna u proračunskoj / poslovnoj godini i uspoređivanjem s knjigovodstvenim stanjem u financijskom knjigovodstvu. Također je dio financijske imovine i ne može se mijenjati tijekom siječnja kada se još provode druga knjiženja za prethodnu godinu, pa je novac u banci moguće popisati, kao i novac u blagajni, i 31.

12. XXXX. godine. Izvod i knjigovodstvenu karticu daje računovodstvo. Za novac u banci u stranoj valuti potrebno je uzeti u obzir izvršene usklade eur-ske protuvrijednosti prema srednjem tečaju HNB-a na dan 31. prosinca XXXX. godine (spot tečaj) i vrednovanu svotu kao knjigovodstveno stanje.

Potraživanja su također dio financijske imovine i također imaju specifičnost, nije ih moguće popisati bez saznanja o njihovom postojanju u knjigovodstvenim evidencijama. Zato se navedena imovina popisuje istodobno s unošenjem knjigovodstvenih podataka koje daje računovodstvo, ali tek kad su u knjigovodstvu evidentirani svi poslovni događaji nastali do 31. prosinca XXXX. godine, pa se popis može provoditi tek u siječnju sa stanjem na dan 31. prosinca XXXX. godine. Odlukom o popisu definira se krajnji rok za popis te imovine, što onda ujedno predstavlja i zadnji datum za zaprimanje dokumentacije u računovodstvo.

Kod popisa potraživanja važno je utvrditi:

1. vjerodostojnost svakog potraživanja i podlogu na temelju koje su ispostavljeni izlazni računi
2. postoje li potraživanja koja nisu evidentirana u knjigovodstvu
3. jesu li poduzete sve mjere za naplate nepodmi-renih potraživanja
4. uzroke zbog kojih su nastala sporna, sumnjiva ili zastarjela potraživanja te utvrditi razloge neprovedbe sudskih postupaka za naplatu
5. provjeriti ovjere otvorenih stavaka (IOS)¹ vje-rovnika, međusobno usklađivanje poslovnih partnera
6. jesu li potraživanja u stranoj valuti preračuna-na na srednji tečaj HNB-a na dan 31. prosinca XXXX. godine (spot tečaj) te uzeti u obzir vrednovanu svotu potraživanja kao knjigovodstve-no stanje.

Obveze nije moguće popisati bez saznanja o nji-hovu postojanju u knjigovodstvenim evidencijama. Zbog toga se obveze popisuju istodobno s unoše-njem knjigovodstvenih podataka koje daje računo-vođstvo, ali tek kad su u knjigovodstvu evidentirani svi poslovni događaji nastali do 31. prosinca XXXX. godine, pa se popis može provoditi tek u siječnju sa stanjem na dan 31. prosinca XXXX. godine. Od-lukom o popisu definira se krajnji rok za popis ove imovine, što onda ujedno predstavlja i zadnji datum za zaprimanje dokumentacije u računovodstvo. Isto kao i kod potraživanja.

Kod popisa obveza važno je utvrditi:

1. vjerodostojnost svake obveze i podlogu za nje-zinu evidenciju: ulazni račun, ugovor, putni na-log, narudžbenica, obračun dohotka, pa se vrši uvid u knjigovodstvene dokumente i evidenci-je, a uvid u evidencije osigurava računovodstvo
2. usporediti analitiku obveza sa sintetikom glav-ne knjige
3. utvrditi i pravni temelj evidencija
4. utvrditi ima li evidentiranih zastarjelih obveza
5. postoje li obveze koje nisu evidentirane u knji-govodstvu (uvidom u ugovor ili narudžbenu)

vidjeti je li trebao biti evidentirani ulazni ra-čun, a da možda nije)

6. jesu li obveze u stranoj valuti preračunane na srednji tečaj HNB-a na dan 31. prosinca XXXX. godine (spot tečaj) te uzeti u obzir vrednovanu svotu obveza kao knjigovodstveno stanje
7. provjeriti ovjere otvorenih stavaka (IOS) dužni-ka, međusobno usklađivanje poslovnih partnera.

9. ZAKLJUČNI IZVJEŠTAJ O OBAVLJENU POPISU

Nakon što je konačno obavljen popis, potrebno je:

1. utvrditi odstupanja stvarnog i knjigovodstve-nog stanja i razloge popisnih razlika
2. izraditi izvještaj o obavljenom popisu i napi-sati svoja zapažanja, što je obveza svakog povjerenstva.

Ako je bilo formirano centralno povjerenstvo, ono će objediniti sve izvještaje povjerenstava za po-pis te dostaviti čelniku zaključni izvještaj o obavlje-nom popisu imovine i obveza, i to u utvrđenom roku te na dokaziv način (urudžbenim zapisnikom ili po-srednom ovjerom čelnika s prijedlogom imovine za rashod / otpis).

Popisno povjerenstvo obvezno je prema Uputi obrazložiti možebitne nastale viškove ili manjkove, kao što je bilo obvezno ispitati i razloge njihova na-stanka te predložiti njegovo evidentiranje, likvidira-nje ili nadoknadu.

Čelnik proračuna u okviru svojih ovlasti (odre-dene statutom) odlučuje o likvidiranju i knjiženju inventurnih razlika, rashodovanju imovine, otpisu potraživanja ili obveza te o mjerama protiv odgo-vornih osoba.

10. RASHODOVANJE IMOVINE

Rashodovanje imovine predstavlja isključivanje imovine zbog isteka korisnog vijeka trajanja, dotra-jalosti, oštećenja, tehničke zastarjelosti i nije isto što i isknjižavanje imovine. Povlačenjem imovine iz upotrebe prestaje obračun ispravka vrijednosti. Na temelju prijedloga povjerenstava za popis du-gotrajne imovine čelnik donosi Odluku o rashodo-vanju, a rashodovanje se provodi nakon obavljenog popisa s datumom 31. prosinca XXXX. godine (ne smije se isknjižiti iz bilance imovina bez odluke o zbrinjavanju i provedbi zbrinjavanja ili otuđenja donacijom / prodajom), iako je donesena odluka o rashodu. Rashodovanje će se knjižiti po odluci o rashodu na dan 31. prosinca XXXX. godine tako da se za svotu ostatka knjigovodstvene vrijedno-sti (ako je ima) odobri račun ispravka vrijednosti i zaduži račun izvora vlasništva iz proračuna za nefinancijsku imovinu. Ostatak knjigovodstvene vrijednosti knjižit će se i putem osnovnog računa iz podskupine 915 njegovim istodobnim odobravanjem i zaduženjem te će se knjižena svota prikaza-ti u izvještaju P-VRIO. Iz navedenoga proizlazi da je ostatak knjigovodstvene vrijednosti ili sadašnja vrijednost razlika između nabavne vrijednosti i ispravka vrijednosti. Proračunsko računovodstvo temelji se na modificiranom načelu nastanka do-gađaja, zbog čega nema kapitalizacije imovine. Rashod za nabavu nefinancijske imovine priznaje se u punoj svoti s Porezom na dodanu vrijednost

¹ Obrasci IOS imaju ključnu ulogu kao priznanje duga (i za po-traživanja i obveze), ali samo ako su ih ovjerele ovlaštene oso-be (računovode najčešće izmjenjuju IOS-e).

(za one proračunske osobe koje nisu u sustavu Poreza na dodanu vrijednost) u razdoblju nabave. Promjene u obujmu ili vrijednosti imovine ne iziskuju knjiženje prihoda i rashod, već se upravo zato sadašnja knjigovodstvena vrijednost iskazuje putem odgovarajućih osnovnih računa podskupine 915. U skladu s time, prometi u podskupini 915 koji se iskazuju u Obrascu P-VRIO kao smanjenje ili povećanje u vrijednosti i obujmu imovine i obveza služe kao izvor podataka, umjesto prihoda i rashoda, o promjenama na imovini u bilanci proračunske osobe.

Ako nema knjigovodstvene vrijednosti, imovina se zadržava u bilanci bez knjiženja do konačnog isknjiženja.

Konačno isknjiženje imovine knjiži se s datum izvorne dokumentacije o prodaji, donaciji ili zapisnika o isknjiženju tako da se za punu svotu nabavne vrijednosti odobri osnovni račun imovine (na koji je izvorno knjižena), a u punoj svoti ispravka vrijednosti zaduži odgovarajući osnovni račun ispravaka vrijednosti.

Kada se imovina jednom isknjiži, ne može se više pojaviti u popisu.

11. GODIŠNJI POPIS IMOVINE I OBVEZA U DOBA NAKON PROGLAŠENJA ZAVRŠETKA EPIDEMIJE BOLESTI COVID-19 PROUZROČENE VIRUSOM SARS-COV-2

Ministar zdravstva donio je 11. ožujka 2020. godine *Odluku o proglašenju epidemije bolesti COVID-19 uzrokovane virusom SARS-CoV-2*, slijedom koje je Vlada Republike Hrvatske 2. studenoga 2020. godine donijela *Uputu o mjerama za sprječavanje širenja epidemije bolesti COVID-19 uzrokovane virusom SARS-CoV-2*, i osiguranje uvjeta za redovito obavljanje poslova u tijelima državne uprave te uredima i drugim stručnim službama.

Ministarstva financija je na temelju *Upute Vlade Republike Hrvatske i Odluke o proglašenju epidemije bolesti COVID-19 uzrokovane virusom SARS-CoV-2*, dopisom od 8. prosinca 2020. godine (KLASA: 400-02/20-01/29, URBROJ: 513-05-03-20-11) dalo *Uputu o obavljanju popisa imovine i obveza*. Uputom su proračuni i proračunski korisnici zaduženi provesti popis imovine i obveza za vrijeme trajanja epidemije, uz ograničenja i poštovanja mjera u teškoj epidemiološkoj situaciji. Za određene zdravstvene ustanove bilo je procijenjeno da je godišnjim popisom imovine i obveza moguće samo obuhvatiti popis financijske imovine i obveza. Ovom Uputom zaduženi su proračuni i proračunski korisnici da će nakon proglašenja prestanka epidemije bolesti COVID-19 uzrokovane virusom SARS-CoV-2, odnosno stvaranja preduvjeta za provedbu sveobuhvatnoga godišnjeg popisa imovine i obveza, provesti i popis imovine koju nije bilo moguće popisati tijekom trajanja epidemije. Donošenjem *Odluke o proglašenju prestanka epidemije bolesti COVID-19 uzrokovane virusom SARS-CoV-2* (Nar. nov. br. 51/23.) 11. svibnja 2023. godine stvoreni su preduvjeti za provedbu sveobuhvatnoga godišnjeg popisa imovine i obveza na dan 31. prosinca 2023. godine u skladu s normativnim aktima koji ga uređuju.

12. GODIŠNJI POPISI IMOVINE I OBVEZA U POTRESOM POGOĐENIM PODRUČJIMA

Ministarstvo financija je dopisom od 22. siječnja 2021. (KLASA: 400-02/20-01/29, URBROJ: 513-05-03-21-13) dalo *Uputu o obavljanju popisa imovine i obveza za jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunske korisnike jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunske korisnike državnog proračuna na području Sisačkomoslavačke, Zagrebačke i Karlovačke županije*, a na temelju Odluke o proglašenju katastrofe na području pogođenom potresom za navedene tri županije (Nar. nov. br. 1/21.). Uputom je određeno da jedinice i proračunski korisnici koji nisu mogli provesti godišnji popis imovine i obveza u skladu s Pravilnikom zbog neupotrebljivosti i nedostupnosti objekata u kojima se odvijalo njihovo poslovanje te opreme i dokumenata koji su se u njima nalazili, popisom su bili obvezni obuhvatiti samo onu imovinu i obveze koje su im dostupne, a nakon stvaranja preduvjeta za provedbu sveobuhvatnoga godišnjeg popisa imovine i obveza, bili su ga obvezni i provesti. Kako kod određenih proračunskih korisnika još uvijek nisu ostvareni preduvjeti za obavljanje sveobuhvatnog popisa imovine i obveza na dan 31. prosinca 2023. godine, a do vremena pisanja ovog članka nije donesena nova uputa Ministarstva financija, odredba o djelomičnom popisu samo one imovine koja je dostupna je još uvijek na snazi. Proračunski korisnici koji primijene ovu odredbu i dalje su u obvezi nakon stvaranja preduvjeta za provedbu sveobuhvatnoga godišnjeg popisa imovine i obveza i provesti ga. Napominjemo da se ova odredba na odgovarajući način odnosi i na proračunske korisnike Grada Zagreba i državnog proračuna te na Grad Zagreb za one objekte koji su nedostupni te na izvanproračunske korisnike državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

13. GODIŠNJI POPISI IMOVINE I OBVEZA NAKON UVOĐENJA EURA KAO SLUŽBENE VALUTE

Kod godišnjeg popisa imovine i obveza na dan 31. prosinca 2023. godine javljaju se određene specifičnosti radi uvođenja eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj s danom 1. siječnja 2023. godine. Prije početka provedbe godišnjeg popisa imovine i obveza potrebno je provesti uskladu možebitnih razlika između ukupne vrijednosti imovine – aktive i ukupne vrijednosti obveza i vlastitih izvora – pasive na teret ili u korist vlastitih izvora u početnoj bilanci na dan 1. siječnja 2023. godine. Naime, do razlika je moglo doći jer su početna stanja na osnovnim računima u glavnoj knjizi i analitičkim evidencijama proračunskih osoba na dan 1. siječnja 2023. godine iskazana u eurima, a izračunana su konverzijom svote zaključnih stanja osnovnih računa glavne knjige i analitičkih evidencija iskazanih u kunama na dan bilance 31. prosinca 2022. godine. Izračun je izvršen prema fiksnom tečaju konverzije i pravilima za preračunavanje i zaokruživanje u skladu sa Zakonom o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 57/22. i 88/22. – ispr.). Jednako tako, potrebno je izvršiti usklade možebitnih razlika između sintetičkih i analitičkih evidencija

nastalih zbog preračunavanja, a u skladu s pravilima njihova evidentiranja. Knjigovodstvene evidencije opisane su u Uputi: *Knjigovodstvene evidencije na prijelazu godine u procesu prelaska na euro kao službene valute Republike Hrvatske*.

Uputa je objavljena na poveznici <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/drzavna-riznica/racunovodstvo/upute-nalozi-i-ostalo/179>.

Kod proračunskih osoba koje posluju putem jedinstvenog računa državnog proračuna potrebno je uskladiti i vlastite evidencije nakon konverzije i usklada aktive i pasive te sintetičkih i analitičkih evidencija sa stanjima u državnoj riznici.

Podsjećamo na sljedeće obveze iz Upute:

U bilješkama uz financijske izvještaje za 2023. godinu potrebno je navesti i obrazložiti razlike između ukupne vrijednosti imovine te ukupne vrijednosti obveza i vlastitih izvora u bilanci na dan 1. siječnja 2023. godine zbog preračunavanja kuna u eure iskazane na teret ili u korist vlastitih izvora.

U bilješkama uz financijske izvještaje za 2023. godinu potrebno je naznačiti kolika je svota razlike između ukupne vrijednosti imovine te ukupne vrijednosti obveza i vlastitih izvora (kapitala) u bilanci na dan 1. siječnja 2023. godine nastala zbog preračunavanja kuna u eure iskazane na teret ili u korist vlastitih izvora (kapitala).



Ana POLIĆ, dipl. oec.

UDK 336.1 – 336.7

Knjigovodstvene evidencije u proračunskom računovodstvu za neke poslovne događaje

Tijekom godine zbog raznih novih poslovnih događaja nastaju dvojbe oko knjiženja nekih od njih. S obzirom na to da je riječ o specifičnim poslovnim događajima te zbog uočavanja poteškoća oko ispravnog evidentiranja kod pojedinih poslovnih procesa, a kako bi se osiguralo jednoznačno postupanje kod svih proračunskih korisnika i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te samim time i jednoznačno iskazivanje u financijskim izvještajima, u nastavku se za neke od njih daju upute u vezi s njihovim knjigovodstvenim evidentiranjem.

1. ISKNJIŽENJE I PRIENOS IMOVINE IZ PROJEKTA PODRŠKA PROVEDBI CJELOVITE KURIKULARNE REFORME (CKR)

Ministarstvo znanosti i obrazovanja (dalje: MZO) dostavilo je školama koje su sudionice projekta Podrška provedbi Cjelovite kurikularne reforme *Odluku o isknjiženju i prijenosu imovine koja se vodila u poslovnim knjigama Ministarstva znanosti i obrazovanja u poslovne knjige škola sudionica projekta Podrška provedbi Cjelovite kurikularne reforme* (KLA-SA: 406-01/19-01/00217, URBROJ: 533-02-23-0015).

Uz Odluku, školama je dostavljen i popis imovine s nabavnom vrijednosti, obračunanim ispravkom vrijednosti, sadašnjom (knjigovodstvenom) vrijednosti i količinom opreme koja se prenosi.

S ciljem jednoznačnog iskazivanja tih podataka u godišnjim financijskim izvještajima za 2023. godinu, Odlukom su dane i upute za postupanje:

1.a. Onu imovinu koju su škole dobile od MZO-a te potom vodile u izvanbilančnoj evidenciji, škole su trebale isknjižiti iz izvanbilančne evidencije s danom 30. lipnja 2023. godine i iskazati na odgovarajućim računima imovine i ispravka vrijednosti koristeći osnovni račun 91512 – *Promjene u obujmu imovine*.

Primjer 1. Knjigovodstvena evidencija kod Škole

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
0.	Izvanbilančna evidencija na dan 30. lipnja 2023.	4.000,00	99111	99611
1.	Isknjiženje imovine iz izvanbilančne evidencije	4.000,00	99611	99111
2.	Uknjiženje imovine u poslovne knjige Škole	4.000,00	02211	91512
		2.000,00		02922
		2.000,00		91111
		4.000,00	91512	

Sadašnju vrijednost imovine koja se prenosi, a koja je evidentirana putem podskupine 915 – *Promjene u vrijednosti i obujmu imovine i obveza*, škole trebaju iskazati i u Izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu i obveza imovine (na Obrascu P-VRIO) za 2023. godinu tako da se prikaže kao povećanje na šifri P003 – *Proizvedena dugotrajna imovina*.

One škole koje su u skladu sa svojim Odlukama o razvrstavanju dugotrajne nefinancijske imovine u proizvedenu dugotrajnu imovinu ili sitni inventar (u skladu s čl. 18. Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu, Nar. nov., br. 124/14. – 108/20.) imovinu evidentirale kao sitni inventar, u ovom slučaju neće postupiti u skladu sa svojim odlukama, nego će na dan 31. prosinca 2023. godine tu imovinu također iskazati na odgovarajućim računima imovine i ispravka vrijednosti.

1.b. Škole koje su primljenu imovinu evidentirale na skupini računa 02 – *Proizvedene dugotrajna imovina*, mogu ju reklasificirati odnosno preknjižiti s danom 2. siječnja 2024. godine s računa 02 – *Proizvedene dugotrajna imovina* na sitni inventar u okviru skupine 04 – *Sitni inventar i auto gume*. Tako će sva imovina biti jednoznačno evidentirana.

Primjer 2. Knjigovodstvena evidencija kod Škole

Red. br.	OPIS	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
0.	Prenesena imovina na dan 1. siječnja 2024.	4.000,00	02211	02922 91111
		2.000,00		
		2.000,00		
1.	Otpis preostale knjigovodstvene vrijednosti prenesene imovine	2.000,00	91111	02922
2.	Isknjiženje dugotrajne imovine	4.000,00	91512	02211
		4.000,00	02922	91512
3.	Reklasifikacija dugotrajne imovine u sitni inventar	4.000,00	04211	91512
		4.000,00	91512	04921

U slučaju da imovina koja se reklasificira nema sadašnju vrijednost, ona se isknjižava zaduženjem osnovnog računa ispravka vrijednosti dugotrajne nefinancijske imovine uz odobrenje odgovarajućega osnovnog računa u skupini 02 – *Proizvedena dugotrajna imovina*. Istodobno zadužuje se imovina 04211 – *Sitni inventar u upotrebi* i odobrava osnovni račun 04921 – *Ispravak vrijednosti sitnog inventara u upotrebi* u visini nabavne vrijednosti.

2. POMOĆI ZA HITNU SANACIJU ŠTETE NA STAMBENIM OBJEKTIMA ZBOG OLUJNOG NEVREMENA

Kako je zbog olujnog nevremena koje je u razdoblju od 19. do 21. srpnja 2023. godine poharalo Brodsko-posavsku, Karlovačku, Krapinsko-zagorsku, Osječko-baranjsku, Požeško-slavonsku, Sisačko-moslavačku, Vukovarsko-srijemsku i Zagrebačku županiju nastala velika materijalna šteta, Vlada Republike Hrvatske je na sjednici održanoj 27. srpnja 2023. godine donijela *Rješenje o odobrenju sredstava za hitnu sanaciju štete na stambenim objektima nužnima za život*.

Iz državnog proračuna županijama su isplaćena novčana sredstva na temelju kriterija za raspodjelu sredstava stradalim jedinicama lokalne samouprave koje je utvrđeni od strane županija. Županije primljene sredstva evidentiraju na osnovnom računu 63311 *Tekuće pomoći iz državnog proračuna*, a kad županije ih isplaćuju jedinicama lokalne samouprave, ovisno o tome isplaćuju li se na račun građa ili općine, tada isto evidentiraju na osnovnom računu 36315 *Tekuće pomoći gradskim proračunima* odnosno 36316 *Tekuće pomoći općinskim proračunima*.

Primjer 3. Knjigovodstvena evidencija kod Županije za primljena sredstva na temelju Rješenja i prosljeđena jedinicama lokalne samouprave koja su izravno pogodena u nevremenu

Red. br.	OPIS	Svota	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Primljena su sredstva iz državnog proračuna	500.000,00	11121	63311
2.	Dio sredstva doznačen je Gradu XY na području županije	250.000,00	36315	11121
3.	Dio sredstva doznačen je Općini YX na području županije	120.000,00	36316	91111

Gradovi i općine evidentiraju sredstva koja im županija doznači kao tekuću pomoć na osnovnom računu 63312 – *Tekuće pomoći iz županijskih proračuna*.

Primljena sredstva gradovi i općine prosljeđuju ili izravno na račune građana, čiji su stambeni objekti stradali u nevremenu, ili posredno prodavateljima odnosno isporučiteljima građevinskog materijala za podmirenje troškova robe i materijala koji su građani preuzeli. Neovisno o načinu doznačavanja, jedinica lokalne samouprave u svojoj glavnoj knjizi evidentira osnovni račun 37212 – *Pomoć obiteljima i kućanstvima*.

Primjer 4. Knjigovodstvena evidencija kod Općine za primljena sredstva od Županije na temelju Rješenja, a koja su prosljeđivana stanovnicima Općine pogodnim nevremenom odnosno isporučiteljima građevinskog materijala

Red. br.	OPIS	Svota	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Primljena su sredstva iz županijskog proračuna	120.000,00	11121	63312
2.	Primljen je račun od isporučitelja građevinskog materijala	75.000,00	37212	23721
3.	Račun je podmiren	75.000,00	23721	11121

3. EVIDENTIRANJE NAMJENSKIH I VLASTITIH PRIHODA

Uočeno je kako kod pojedinih proračunskih korisnika, koji posluju putem jedinstvenog računa riznice, postoje dvojbe oko evidentiranja vlastitih i namjenskih prihoda u dijelu evidentiranja potraživanja. Naime, prvo se evidentira potraživanje za prihode na skupini 16 – *Potraživanja za prihode poslovanja* i obračunani prihodi na skupini 96 – *Obračunati prihodi poslovanja* (primjerice kod izdane fakture za pružene usluge). Nakon što se naplate prihodi, potrebno je zatvoriti prvotno evidentirano potraživanje na odgovarajućem osnovnom računu unutar skupine 16 i evidentirati potraživanje na osnovnom računu 16721 – *Potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena u nadležni proračun*. Kada se podmire rashodi koji se financiraju iz vlastitih odnosno namjenskih prihoda, tada se u visini podmirenih rashoda umanjuje potraživanje evidentirano na računu 16721.

Primjer 5. Knjigovodstvena evidencija vlastitih prihoda kod proračunskog korisnika koji posluje putem jedinstvenog računa riznice kada su podmireni rashodi koji se financiraju iz vlastitih sredstava

Red. br.	OPIS	Svota	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Ispostavljen je račun za pruženu uslugu	5.000,00	16615	96615
2.	Račun je podmiren – evidentiranje potraživanja – evidentiranje prihoda	5.000,00	16721	16615
		5.000,00	96615	66151
3.	Zaprimljen je račun za nabavu promidžbenog materijala koji se financira iz vlastitih prihoda	750,00	32334	23233
4.	Primljena je obavijest da je račun plaćen	750,00	23233	16721

Postoje i određene dvojbe kako evidentirati ona potraživanja kada su proračunski korisnici u sastavu PDV-a. Naime, u tom slučaju osnovni račun

16721 – Potraživanja proračunskih korisnika za sredstva uplaćena u nadležni proračun evidentira se u ukupnoj visini potraživanja, u ukupnoj svoti naplaćenih sredstava, neovisno o tome što je sam prihod evidentiran na razredu 6 – Prihodi poslovanja evidentiran u manjoj svoti. Nakon zatvaranja obveze za PDV, potraživanje na osnovnom računu 16721 se umanjuje i tada je jednako evidentiranom prihodu.

Primjer 6. Knjigovodstvena evidencija vlastitih prihoda kod proračunskih korisnika, koji je u sustavu PDV-a, a koji posluje putem jedinstvenog računa riznice kada su podmireni rashodi koji se financiraju iz vlastitih sredstava

Red. br.	OPIS	Svota	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Ispostavljen je račun za pruženu uslugu	12.500,00 10.000,00 2.500,00	16615	96615 23921
2.	Račun je podmiren – evidentiranje potraživanja – evidentiranje prihoda	12.500,00 10.000,00	16721 96615	16615 66151
3.	Podmirena je obveza za PDV	2.500,00	23921	16721

4. KNJIGOVODSTVENO EVIDENTIRANJE NAMJENSKE POMOĆI HZZO-a ZA PODMIRIVANJE DIJELA DOSPJELIH OBVEZA BOLNIČKIH ZDRAVSTVENIH USTANOVA KOJIMA JE OSNIVAČ REPUBLIKA HRVATSKA I KOJIMA SU OSNIVAČI ŽUPANIJE

Vlada Republike Hrvatske je na sjednici koja je održana 15. lipnja 2023. godine donijela Odluku o isplati namjenske pomoći za podmirivanje dijela dospjelih obveza bolničkih zdravstvenih ustanova kojima je osnivač Republika Hrvatska i kojima su osnivači županije prema dobavljačima lijekova, potrošnog i ugradbenog medicinskog materijala (dalje: Odluka).

Tom Odlukom HZZO, zbog porasta opće razine cijena prouzročenih makroekonomskim prilikama, isplaćuje namjensku pomoć za podmirivanje dijela dospjelih obveza bolničkih zdravstvenih ustanova prema dobavljačima lijekova, potrošnoga i ugradbenoga medicinskog materijala.

Namjenska sredstva koja bolničke zdravstvene ustanove u 2023. godini prime od HZZO-a, na temelju navedene Odluke evidentiraju na osnovnom računu 63414 – Tekuće pomoći od HZMO-a, HZZ-a i HZZO-a.

Ugovorima sklopljenima između HZZO-a i županije, županije obavještavaju HZZO o utrošku namjenske pomoći na način i u rokovima koji su definirani u ugovoru, dok o utrošku sredstava koja su isplaćena bolničkim zdravstvenim ustanovama kojima je osnivač Republika Hrvatska vodi računa HZZO.



POREZI

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

UDK 336.226.32

Sastavljanje zadnjeg Obrasca PDV za 2023. godinu – proračunske osobe

Osobe koje svoje poslovne događaje bilježe u sustavu proračunskog računovodstva, a obavljaju poduzetničku djelatnost i s motrišta PDV-a prelaze opuzani prag isporuka dobara i usluga, smatraju se obveznicima PDV-a. To znači da i proračunske osobe koje su obveznici PDV-a, trebaju predati Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske, 2023. godine do 20. siječnja 2024. godine. U njemu treba provesti i sva usklađenja i ispravke za 2023. godinu.

Kako proračunske osobe trebaju sastaviti Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, može se pročitati u nastavku članka.

1. UVOD

Proračunske pravne osobe kao obveznici PDV-a ili kao mali porezni obveznici u poslovanju također primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 114/23., dalje: Zakon o PDV-u) i Pravilnika o porezu na dodanu vri-

jednost (Nar. nov., br. 79/13. – 43/23., dalje: Pravilnik o PDV-u). Osim propisa o PDV-u, Ministarstvo financija je dalo Uputu za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine¹ koja se može koristiti i za pripremu Obrasca PDV za 2023. godinu.

Napominjemo da mali porezni obveznik treba ući sustav PDV-a „po sili zakona“ kada već u tijeku godine prijeđe prag isporuka dobara ili usluga u svoti od 39.816,84 € bez PDV-a. Ulazak je obavezan od 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavio isporuke dobara i usluga iznad propisane svote. Obveza se jednako odnosi na sve porezne obveznike, neovisno o tome što neki od njih evidentiraju izdane račune za isporuku dobara i usluga u prihode prema novčanom načelu. Svi porezni obveznici, a tako i proračunske osobe, mogu se odlučiti za ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost na početku poslovanja, odnosno tijekom poslovanja, ili

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

moraju ući u sustav PDV-a po sili zakona. Na početku obavljanja djelatnosti porezni se obveznici mogu odlučiti na ulazak u sustav PDV-a tijekom poslovne godine, odnosno „dobrovoljno“.

Međutim, mnogi će poduzetnici upravo zbog visine praga prometa iskoristiti mogućnost izlaska iz sustava PDV-a od 1. siječnja 2024. godine za koji se primjenjuje prag vrijednosti isporuka u svoti od 40.000,00 € (bez PDV-a). 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 u tijeku 2023. godine, a za izlazak iz sustava PDV-a u 2024. godini i ulazak u sustav PDV-a od 1. siječnja 2024. godine propisan je prag u svoti od 40.000,00 €.²

Pri izlasku iz sustava PDV-a porezni obveznici trebaju voditi brigu, ponajprije o obvezi ispravka pretporeza za nabavljena gospodarska dobra u prethodnim poreznim razdobljima za koja su pri nabavi koristili pretporez. 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.

Napomena: Detaljnije o izlasku / ulasku u sustav PDV-a poreznih obveznika može se pročitati u časopisu RRI, br. 11/23., str. 100.

Sve navedeno odnosi se i na proračunske osobe kao obveznike PDV-a koji se također trebaju prilagoditi poreznim pravilima koja su uređena u Zakonu o PDV-u i Pravilniku o PDV-u.

Međutim, samo one proračunske 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 učinila drugovoljno, trebaju sastavljati Obrazac PDV tijekom godine kao mjesečni ili tromjesečni obveznici PDV-a te predati i Obrazac PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, odnosno 12. Obrazac PDV (dalje: 12. PDV Obrazac).

To znači da proračunski porezni obveznici trebaju, prema čl. 85. st. 7. Zakona o PDV-u i čl. 173. st. 7. 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 za prosinac 2023. treba predati do 20. siječnja 2024. godine.

2. TEMELJNE ODREDBE U VEZI S OPOREZIVANJEM PDV-OM PRORAČUNSKIH OSOBA

Sustav poreza na dodanu vrijednost načelno se u određenju proračunskih osoba prvenstveno oslanja na temeljnu podjelu tih osoba na one koje se, u pravilu, ne smatraju poreznim obveznicima i one

koje su porezni obveznici u smislu sustava oporezivanja PDV-om.

Ako je riječ o proračunskim osobama koje se smatraju poreznim obveznicima u skladu s odredbama Zakona o PDV-u, na njih se na jednak način primjenjuju sve odredbe kao da je riječ i o profitnim osoba.

Obveznici primjene proračunskog 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 sukladno odredbi čl. 79. st. 1 Zakona o PDV-u, trebaju voditi propisane porezne knjige i evidencije, sastaviti prijave za mjesečna ili tromjesečna razdoblja oporezivanja u tijeku godine, te su obvezni sastaviti prijavu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. Razlika u odnosu na ostale mjesec 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.

S obzirom na to da proračunske osobe mogu primjenjivati postupak oporezivanja i prema naplaćenim naknadama, a radi osiguranja podataka o naplaćenim i plaćenim naknadama, u skladu s čl. 125. k st. 3. Zakona o PDV-u, ti obveznici mogu u poreznim evidencijama, knjigama U-RA i I-RA, 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 PRORAČUNSKE OSOBE OBVEZNICI PDV-a

Proračunske osobe, osim onih za koje je na temelju Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u navedeno da se ne smatraju poreznim obveznicima, u načelu su porezni obveznici. Zakon o PDV-u pojam poreznog obveznika posebno pojašnjava u čl. 6. st. 1. i u čl. 4. Pravilnika o PDV-u.

Proračunske osobe, ovisno o poreznom statusu, u načelu mogu biti:

- osobe koje se NE smatraju poreznim obveznicima – javnopravna tijela (čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u)
- porezni obveznici na temelju rješenja PU-a
- „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

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.

oslobodene plaćanja PDV-a – ako obavlja gospodarsku djelatnost od koje je u prethodnoj godini ostvarila isporuke dobara ili usluga u vrijednosti iznad 39.816,84 €, a ima pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima samo u dijelu koji se odnosi na usluge za koje je obveznik PDV-a

- **porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a** – ako obavljaju gospodarsku djelatnost od koje su u prethodnoj godini ostvarili isporuke dobara ili usluga u vrijednosti iznad 39.816,84 €.

Ako proračunske 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 kao:

- **stjecatelji dobara iz druge države članice EU-a** – ako su na osnovi stjecanja dobara unutar područja EU-a prešli prag stjecanja (ili odustali od praga – 10.000,00 €) 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 (nema praga te se već za prvu primljenu uslugu, za koju je mjesto oporezivanja u Republici Hrvatskoj (dalje: RH), trebaju registrirati za potrebe PDV-a).

Osim temeljnih odredaba propisa o PDV-u, proračunski porezni obveznici trebaju voditi brigu i o posebnostima koje proizlaze upravo iz načina obavljanja djelatnosti, odnosno prepoznavanja koji su prometi oporezivi, a koji oslobođeni PDV-a. To s druge strane uvjetuje obvezu podjele pretporeza, usklađenja tijekom godine priznatog pretporeza s pravom na priznavanje pretporeza na kraju godine te ispravku pretporeza. Pritom također treba voditi brigu i o posebnostima koje proizlaze iz načina financiranja tih djelatnosti.

Proračunski 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. Nadalje, proračunski se obveznici jednim dijelom financiraju iz proračunskih sredstava, što u pravilu ne određuje niti uvjetuje da na temelju primitka tih sredstava trebaju biti u sustavu PDV-a. No, ako osim prometa koji su oslobođeni PDV - ostvaruju oporezive promete (veće od 39.816,84 € tijekom poreznog razdoblja), trebaju se upisati u registar obveznika PDV-a. Oslobođene isporuke za ovu skupinu poreznih obveznika pretežito su navedene u čl. 39. Zakona o PDV-u i čl. 48. – 73. Pravilnika o PDV-u.

Temeljne isporuke dobara i usluga navedenih poreznih obveznika koje su oslobođene PDV-a zdravstvene su i socijalne naravi, a to su: obrazovne usluge, kulturne usluge i općenito isporuke iz djelatnosti od javnog interesa.

Isporuke dobara i usluga iz područja zdravstva, školstva, kulture, socijalne skrbi, 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 (poduzetnički nastupaju na tržištu te isporučuju dobra ili obavljaju usluge), 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.

2.2. POREZNI POLOŽAJ JAVNOPRAVNIH TIJELA

Prema čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u, 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 u slučaju 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, kao da nisu porezni obveznici, 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.

Ako tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave te druga tijela s javnim ovlastima obavljaju gospodarsku djelatnost iz Dodatka I. koja uključuje i djelatnost iskorištavanja materijalne ili nematerijalne imovine (najam, zakup i slično), smatrat će se poreznim obveznicima, osim ako te djelatnosti obavljaju u zanemarivom opsegu. Zanemarivi opseg je vrijednost navedenih isporuka u svoti 39.816,84 € i manje.

Može se zaključiti da se sve obveze koje su propisane odredbama Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u odnose i na proračunske osobe, ali samo one koje su obveznici PDV-a. Jedina dodatna obveza koju trebaju provesti proračunske osobe, a ne odnosi se na većinu trgovačkih društava, je usklađenje i ispravak pretporeza u obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine (u našem primjeru za prosinac 2023. godine).

Napomena: Detaljnije o aktualnim pitanjima oporezivanja dobara i usluga u tuzemstvu, pri stjecanju

dobara i „inozemnih“ usluga može se pročitati u novom Priručniku, Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi, Zagreb, lipanj 2023. godine.

3. SASTAVLJANJE OBRASCA PDV ZA PROSINAC 2023. GODINE

I proračunski porezni obveznici trebaju, prema čl. 85. st. 7. Zakona o PDV-u i čl. 173. st. 7. Pravilnika o PDV-u, u prijavi PDV-a koja se podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine (predaja do 20. siječnja 2024.), provesti sva usklađenja i ispravke PDV-a za tu kalendarsku godinu.

3.1. KOJI RAČUNI ULAZE U OBRAZAC PDV ZA PROSINAC 2023. GODINE I POREZNE EVIDENCIJE

Temeljni uvjeti kojima se propisuje koji računi, odnosno isporuke treba evidentirati u mjesečni odnosno tromjesečni Obrazac PDV su ujedno uvjeti koje treba primjenjivati i pri izradi Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine. To znači da u posljednje (prosina 2023. godine), 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. Pravila u vezi s nastankom porezne obveze propisuju čl. 29. – 32. Zakona o PDV-u i čl. 36. – 40. Pravilnika o PDV-u, a pravila za priznavanje pretporeza uređuju čl. 57. – 61. Zakona o PDV-u i čl. 130. – 136. Pravilnika o PDV-u.

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 – prosina 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 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. (za dobra, usluge, tuzemni prijenos porezne obveze)

Red. br.	RAČUNI – ISPORUKE – NABAVE
2.	Primljeni računi za nabave u tuzemstvu u 2023. koji su izdani i primljeni najkasnije s datumom podnošenja PDV za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine (20. siječnja 2024. godine)
3.	Računi za dani predujam koji su izdani i primljeni najkasnije s datumom podnošenja PDV za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine 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

Napominjemo da se još od 1. siječnja 2021. godine primjenjuje se tzv. obračunsko plaćanje PDV-a pri uvozu dobara. Međutim, obveznici PDV-a su mogli primijeniti tu mogućnost, ali to nije bila obveza. Osim toga, prema čl. 76. st. 8. Zakona o PDV-u, *smatra se da je PDV pri uvozu plaćen ako ga porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti iskaže kao obvezu u prijavi PDV-a, a takav način obračunavanja i plaćanja PDV-a porezni obveznik zatraži odgovarajućim popunjavanjem carinske deklaracije kojom se dobra puštaju u slobodan promet.* To znači da se navedena mogućnost odnosi samo na one porezne obveznike koji imaju pravo na priznavanje pretporeza u cijelosti, a ne na one porezne obveznike koji dijele pretporez.

Ako je PDV pri uvozu dobara plaćen, svotu treba evidentirati u Obrascu PDV, pozicija pod III. 14 – Pretporez pri uvozu, a ako je provedeno tzv. obračunsko plaćanje, onda svotu PDV-a koju je utvrdila carinarnica treba evidentirati u Obrascu PDV na pozicija II. 15 – *Obračunani PDV pri uvozu i pod III. 14 – Pretporez pri uvozu.*

Poreznom obvezniku koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, u skladu s čl. 125.i st. 3. i 4. Zakona o PDV-u, obveza obračuna PDV-a nastaje na dan primitka plaćanja, a ima pravo na odbitak pretporeza u trenutku kada je isporučitelju platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge. Treba napomenuti da se postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama ne primjenjuje na isporuke dobara navedene u čl. 125.j Zakona o PDV-u (isporuke dobara unutar EU-a, stjecanje dobara unutar EU-a, usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u (usluge B2B), isporuke dobara za koje je primatelj obvezan platiti PDV prema čl. 75. st. 1. t. 6. i čl. 75. st. 2. i 3. Zakona o PDV-u (za prijenos porezne obveze), uvoz dobara, izvoz dobara i dr.). **To znači da u navedenim poreznim situacijama za proračunske osobe porezna obveza nastaje neovisno o plaćanju / naplati računa.**

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

Obveza podjele pretporeza odnosi se na obveznike PDV-a koji obavljaju oporezive i oslobodene promete iz čl. 39., 40. i 114. Zakona o PDV-u. **Prema**

čl. 62. st. 1. Zakona o PDV-u i čl. 137. Pravilnika o PDV-u, ako 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.

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.

To konkretno znači da se pretporez NE može priznati za oslobođene isporuke iz čl. 39. Zakona o PDV-u (oslobođenja u tuzemstvu) koje obavljaju obveznici PDV-a, kao npr. zdravstvene usluge – usluge bolničke dijagnostike, liječenja i zdravstvene njege i s njima usko povezane usluge, usluge obrazovanja – obrazovanje djece i mladeži, usluge i isporuke dobara predškolskih, osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanova, usluge socijalne skrbi i dr.

Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2023. godine je izračunani postotak na temelju prometa ostvarenog u 2022. godini. To znači da se taj postotak 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 za 2023. godinu, izračunati novi postotak na temelju prometa cijele 2023. godine te nakon toga provesti usklađenje, kako je pokazano u nastavku:

% PODJELE PRETPOREZA	=	oporezive isporuke (bez PDV-a) za koje je mogao biti korišten pretporez
		oporezive isporuke (bez PDV-a) za koje je mogao biti korišten 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)

Kako je iz formule vidljivo, primljene subvencije ulaze u izračun (nazivnik), osim onih koje su izravno povezane s cijenom isporuka dobara i usluga. Upućuje se na stajalište Ministarstva financija koje pojašnjava porezni položaj subvencija.³

Utvrđeni su postotak proračunski korisnici trebali u 2022. godini koristiti kao kriterij – svotu 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 sljedećeg cijelog broja.

Nadalje, poduzetnici su mogli, u skladu s čl. 62. st. 7. Zakona o PDV-u i čl. 138. st. 6. Pravilnika o PDV-u, dio pretporeza koji se može odbiti utvrditi odvojeno za svaki dio poslovanja – prometa, uz uvjet da su vodili odvojeno knjigovodstvo i o tome su trebali izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave 15 dana prije početka razdoblja oporezivanja u kojem su započeli primjenjivati ovaj način podjele pretporeza. No, tada su trebali primjenjivati izabrani način odbitka pretporeza najmanje dvije godine, o čemu također nadležna ispostava PU donosi rješenje. Ako žele ponovno promijeniti izabrani način utvrđivanja odbitka pretporeza, treba o tome ponovo izvijestiti nadležnu ispostavu PU, najkasnije 15 dana prije početka kalendarske godine u kojoj počinje primjenjivati postotak za razmjerni odbitak pretporeza.

Međutim, a prema čl. 138. st. 13. Pravilnika o PDV-u, porezni obveznik čiji izračun postotka prava na odbitak pretporeza ne odražava stvarni omjer korištenja dobara za isporuke za koje ima pravo na odbitak pretporeza i za isporuke za koje je isključeno pravo na odbitak pretporeza, može odbiti pretporez na temelju stvarnog korištenja dobara ili usluga, o čemu prethodno mora obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave.

Napominjemo da se obveza podjele pretporeza u tijeku 2023. godine NIJE odnosila na porezne obveznike koji su utvrdili pravo na priznavanje pretporeza najmanje u svoti od 98 % i više., u skladu s čl. 138. st. 12. Pravilnika o PDV-u. Upućuje se na stajalište Ministarstva financija koje pojašnjava utvrđivanje graničnog postotka od 98 %.⁴ U nastavku se daju primjeri kako je trebalo izračunati postotak priznavanja pretporeza te usklađenje korištenog pretporeza na kraju 2023. godine za proračunskog obveznika PDV-a u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – Obrazac PDV za prosinac 2023. godine.

3.3. IZRAČUN POSTOTKA ZA PRIZNAVANJE PRETPOREZA U PROSINCU 2023. GODINE KOD PRORAČUNSKOG KORISNIKA ZDRAVSTVENE USTANOVE

U nastavku se daje pregled ukupnog prometa na temelju kojeg je proračunski korisnik zdravstvena ustanova ZDRAVLJE utvrdio postotak priznavanja pretporeza za potrebe izrade Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja 2023. godine, odnosno prije samog usklađenja. Pretpostavka izračunog postotka iz primjera je da je porezni obveznik neke ulazne račune izravno pripisao oporezivim isporukama i priznao pretporez u cijelost te drugima koje se odnose samo na oslobođene isporuke u cijelosti isključio priznavanje pretporeza.

³ KLASA: 410-19/20-02/270 od 12. studenoga 2020. godine.

⁴ MF KLASA: 410-19/15-01/323 od 20. listopada 2015. godine.

Tablica 2. Izračun postotka za priznavanje pretporeza za proračunskog korisnika u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine (prosinac 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.	Usluge liječenja i zdravstvene zaštite	425.500,00	oslobođeno PDV-a – ulazi samo u nazivnik
2.	Doznačena sredstva iz proračuna (za pokriće troškova, školarina i dr.)	101.600,00	oslobođeno PDV-a – ulazi samo u nazivnik
3.	Zdravstveni pregledi o sposobnosti (za motorna vozila, korištenje oružja i dr.)	4.300,00	oslobođeno PDV-a – ulazi samo u nazivnik
4.	Usluga najma prostora drugom poreznom obvezniku – komercijalno	39.400,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
5.	Usluga najma prostora doktoru medicine u privatnoj praksi	12.800,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
6.	Doplata za smještaj bolesnika (apartmani)	25.800,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
7.	Isporuka hrane drugoj bolnici	33.700,00	oporezivo – ulazi u brojnik i nazivnik
8.	Prihodi od obavljenih usluga unutar EU-a	28.640,00	prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u – <i>reverse charge</i> – ulazi u brojnik i nazivnik
9.	Prihodi od isporuka dobara obavljenih u drugim državama članicama	65.100,00	oslobođeno prema čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u – ulazi u brojnik i nazivnik
10.	Prodaja dugotrajne imovine	99.800,00	ne ulazi u brojnik i nazivnik (isključeno iz formule)
	UKUPNO BROJNIK (4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9)	205.440,00	
	UKUPNO NAZIVNIK (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9)	736.840,00	
	NE ULAZI U IZRAČUN (10)	99.800,00	

Napomena: U primjeru proračunskog korisnika zdravstvene ustanove doznačena sredstva iz proračuna (za pokriće troškova, školarina i dr. – red. br. 2) nisu izravno povezana s cijenom isporuka dobara i usluga te se zato, prema čl. 62. st. 2. t. b) Zakona o PDV-u, evidentiraju samo u nazivnik. Usluge zdravstvenog pregleda u vezi s utvrđivanjem sposobnosti za držanje i nošenje oružja te zdravstveni pregledi o sposobnosti za upravljanje motornim vozilima su oslobođene PDV-a (Izmjena Pravilnika o PDV-u, Nar. nov., br. 1/21. – primjena od 1. siječnja 2021. godine (red. br. 3.)).

Kako je vidljivo iz tablice, 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. U nazivnik se NISU SMJELI UKLJUČITI, uz promete navedene u tablici, i prihodi koji se ne smatraju prihodima od gospodarske djelatnosti (npr. od tečajnih razlika).

Napomena: Opširnije o tome što treba, a što ne treba uključiti u 12. Obrazac PDV može se vidjeti u Uputi za sastavljanje i podnošenje prijave PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, MF KLASA: 410-19/20-02/270, od 12. studenoga 2020. godine.

Postotak priznavanja pretporeza trebalo je izračunati ovako:

$$\% \text{ PRIZNAVANJA PRETPOREZA} = \frac{205.440,00}{736.840,00} = 27,88 \% = 28,00 \% \text{ (zaokruženo)}$$

Kako je vidljivo iz izračuna, a prema čl. 62. st. 4. Zakona o PDV-u, postotak priznavanja pretporeza zaokružuje se do sljedećega cijelog broja.

Dio pretporeza koji je proračunski korisnik mogao privremeno odbiti u 2023. godini treba ispraviti s novim postotkom za priznavanje pretporeza na temelju prometa u 2023. godini te ga treba uskladiti u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – Obrazac PDV za 12. mjesec 2023. godine. U opisanom primjeru, PDV iz ulaznih računa koji se ne može priznati u visini 72 % (100 – 28) treba knjižiti na trošak (prema prirodnoj vrsti troška), odnosno, u ovom slučaju, knjižit će se razlika između priznatog pretporeza tijekom 2023. (npr. 35 %) i izračunanog na kraju 2023. godine (28 %). U slučaju da je postotak prava na priznavanje pretporeza veći na kraju godine u odnosu na onaj koji se primjenjivao tijekom godine (npr. tijekom 2023. je priznavan pretporez u visini od 15 %, a na kraju je utvrđen postotak podjele u visini od 28 %), tada se razlika knjiži u korist prihoda.

Napominjemo također da svota odbitka pretporeza koji se usklađuje u prosincu ne utječe na visinu troška nabave, odnosno proizvodnje dugotrajne imovine u popisu dugotrajne imovine poreznog obveznika, u skladu s čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u.

Porezni obveznici koji imaju obvezu podjele pretporeza, vezano za priznavanje pretporeza u prvom razdoblju oporezivanja sljedeće godine (mjesečnom ili tromjesečnom – siječanj, veljača...), trebaju postupiti kako je određeno čl. 138. st. 9. Pravilnika o PDV-u. To znači da za prvo razdoblje oporezivanja tekuće godine trebaju primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka protekle godine.

PROPISI I STAJALIŠTA

Besplatan pristup na RRIF-ovoj internet stranici

rrif.hr

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

Obveza usklađenja korištenog pretporeza propisana je u čl. 62. st. 6. Zakona o PDV-u i 138. st. 11. Pravilnika o PDV-u: *Odbitak pretporeza tijekom tekuće kalendarske godine na temelju privremenog izračuna porezni obveznik je obavezan uskladiti u prijavi PDV-a koju podnosi za razdoblje oporezivanja iz članka 85. stavak 7. ovoga Zakona, pri čemu utvrđuje konačni dio pretporeza koji može odbiti.*

Usklađenje se odnosi na novi izračun postotka priznavanja pretporeza na temelju prometa tekuće 2023. godine te ispravak priznatog pretporeza iz ulaznih računa na koje je postotak primijenjen. **To znači da usklađenje treba napraviti samo za onu svotu pretporeza i one ulazne račune koji se nisu mogli izravno pripisati oporezivim ili oslobođenim isporukama, odnosno na one ulazne račune iz kojih je pretporez priznat.**

Na kraju 2023. godine, a prema ostvarenom prometu tijekom 2023. (kako je prikazano u prethodnoj tablici), utvrđen je postotak u visini 28 %. Ako je tijekom 2023. godine (na temelju isporuka u 2022.) porezni obveznik koristio postotak priznavanja pretporeza u postotku od 15 %, u Obrascu PDV za 12. mjesec 2023. godine može još dodatno priznati svotu pretporeza (kao razliku), što se može izračunati kako je pokazano u sljedećem primjeru.

Primjer 1. Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza za proračunskog korisnika u prosincu 2023. godine – povećanje priznatog pretporeza

Red. br.	OPIS	%	Svota pretporeza u €
1.	Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2023.	15	32.100,00
2.	Novi izračun postotka priznavanja pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – Obrazac PDV za prosinac 2023. $32.100,00 \times 100 / 15 = 214.000,00 \times 28 \%$ (ili $32.100,00 \times 28 / 15$)	28	59.920,00
3.	RAZLIKA PRETPOREZA ZA PRIZNATI (2 – 1)		27.820,00

Napomena: U primjerima se daje usklađenje pretporeza po stopi PDV-a od 25 %, no jednak postupak treba primijeniti i za ostale stope PDV-a, ovisno o tome koje stope PDV-a su korištene.

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

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za pretporez kod obveznika poreza na dodanu vrijednost Ostali prihodi <i>Za povećanje priznatog pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – Obrazac PDV za prosinac 2023.</i>	12421 68311	27.820,00	27.820,00

Primjer 2. Usklađenje postotka za priznavanje pretporeza u prosincu 2023. godine za proračunskog korisnika – smanjenje priznatog pretporeza

U posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – prosinac, a prema ostvarenom prometu tijekom 2023. godine (kako je prikazano u prethodnoj tablici), utvrđen je postotak u visini 28 %. Ako je tijekom 2023. godine (na temelju isporuka za 2022.) porezni obveznik koristio postotak priznavanja pretporeza u postotku od 35 %, u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine treba smanjiti svotu priznatog pretporeza (kao razliku), što se može izračunati na sljedeći način:

Red. br.	OPIS	%	Svota pretporeza u €
1.	Postotak priznavanja pretporeza tijekom 2023.	35	49.500,00
2.	Novi izračun postotka priznavanja pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – Obrazac PDV za prosinac 2023. $49.500,00 \times 100 / 35 = 141.428,57 \times 28 \%$ (ili $49.500,00 \times 28 / 35$)	28	39.600,00
3.	RAZLIKA PRETPOREZA ZA SMANJENJE (1 – 2)		9.900,00

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

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za pretporez kod obveznika poreza na dodanu vrijednost Ostali nespomenuti rashodi poslovanja <i>Za smanjenje priznatog pretporeza u posljednjem razdoblju oporezivanja kalendarske godine – Obrazac PDV za prosinac 2023.</i>	12421 32999	9.900,00 9.900,00	

Napominjemo da je Uputi Ministarstva financija, KLASA: 410-19/20-02/270, od 12. studenog 2020. godine, navedeno da se usklađenje odbitka pretporeza ne unosi u Knjigu primljenih (ulaznih) računa, već se o tome sastavlja poseban obračun koji porezni obveznik čuva u svojim evidencijama.

Međutim, svota usklađenja PDV-a (u plusu ili minusu) treba biti evidentirana u Obrascu 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 postaviti 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.** Pro-

mjenom 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 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 brigu o tome da se ispravak treba provesti i ako se dobro prodaje, a pretporez je djelomično korišten. Ako porezni obveznik, u skladu s čl. 65. Zakona o PDV-u, unutar razdoblja za ispravak pretporeza isporučuje gospodarsko dobro, smatra se da je gospodarsko dobro korišteno za gospodarsku djelatnost poreznog obveznika do isteka razdoblja za ispravak pretporeza. U opisanom slučaju ispravak odbitka pretporeza provodi se odjednom za cijelo preostalo razdoblje ispravka.

Ispravak pretporeza NE provodi se ako pretporez koji bi se trebao ispraviti po svakom dobru dugotrajne imovine, gospodarskom dobru, ne premašuje svotu od 132,72 €. 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.

Međutim, ispravak korištenog pretporeza zbog promjene postotka utvrđenog za odbitak pretporeza ne provodi se ako ukupna razlika pretporeza po pojedinom dobru je manja od 132,72 € (čl. 142. Pravilnika o PDV-u). Misli se na izračunanu razliku po svakom dobru koju tek tada treba ispraviti za 1/5 ili 1/10 utvrđene svote.

Prema navedenom, **ispravke pretporeza kod gospodarskih dobara u 12. Obrascu PDV – posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine treba provesti u sljedećim slučajevima:**

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 ispod 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)
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.

Ističemo da se izuzimanje dobara – dugotrajne imovine za privatne potrebe ne smatra prenamjenom dobara, nego prometom, prema čl. 4. st. 1. t. 1. i čl. 7. Zakona o PDV-u, koji podliježe oporezivanju. Osnovica za obračun PDV-a je tržišna cijena – vrijednost takva izuzetog dobra u trenutku izuzimanja.

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.

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 od 1. siječnja 2024. godine (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 (2024.).**

Pri izlasku iz sustava PDV-a, 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*

Porezni je obveznik nabavio nekretninu u kolovozu 2017. godine i priznao pretporez (po stopi od 25 %) u svoti od 41.500,00 € (312.681,75 kn preračunano prema fiksnom tečaju konverzije 7,53450, u skladu sa Zakonom o uvođenju eura kao službene valute u Republici Hrvatskoj⁵). Izlazi iz sustava PDV-a 1. siječnja 2024. godine te treba izračunati svotu za ispravak pretporeza. Razdoblje za ispravak pretporeza za nekretninu iznosi 10 godina. Kako je razdoblje oporezivanja kalendarska godina, početno razdoblje za ispravak pretporeza je 2017. godina, a razdoblje u kojemu je došlo do promjene uvjeta za oporezivanje je 2024. godina. To znači da je porezni obveznik u osmoj godini korištenja gospodarskog dobra izišao iz sustava PDV-a. Porezni je obveznik, stoga, **za preostalo razdoblje za ispravak pretporeza, u koje se uključuje i godina u kojoj je došlo do promjene (dakle 2024., 2025. i 2026.), obvezan ispraviti pretporez.**

Svota pretporeza koju treba ispraviti izračunava se ovako:

$$41.500,00 / 10 \times 3 = 12.450,00 \text{ €}$$

⁵ Nar. nov., br. 57/22. – 88/22.

Ispravak pretporeza smatra se rashodom poreznog obveznika i ne utječe na visinu troška nabave dugotrajne imovine u skladu s čl. 138. st. 5. Pravilnika o PDV-u, a knjiženje poslovnog događaja treba provesti kako je pokazano u nastavku.

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

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za pretporez kod obveznika poreza na dodanu vrijednost	12421	12.450,00	
	Ostali nespomenuti rashodi poslovanja	32999	12.450,00	
	<i>Za provedeni ispravak pretporeza zbog izlaska iz sustava PDV-a od 1. siječnja 2024. godine</i>			

Izračunanu svotu ispravljenog pretporeza treba iskazati u 12. Obrascu PDV (prema čl. 173. st. 7. Pravilnika o PDV-a), na poziciji Obrasca PDV III. 15. – *Ispravci pretporeza s predznakom minus (-)*.

Međutim, ako bi proračunski porezni obveznik od 1. siječnja 2024. godine nastavio u okviru svoje registrirane djelatnosti obavljati samo oslobođene isporuke (što nije znao na kraju 2023. godine), treba provesti ispravak pretporeza, ali na kraju 2024. godine, i to u visini 1/10 ili 1/5 pretporeza kojim se koristio pri nabavi sve dugotrajne imovine. Nasuprot tome, ako će nastaviti obavljati oslobođene i oporezive isporuke, ispravak pretporeza treba također iskazati na poziciji Obrasca PDV III. 15. – *Ispravci pretporeza* na kraju 2024. godine s predznakom minus (-), ali u visini 1/10 ili 1/5 korištenog pretporeza ali samo za dugotrajnu imovinu kojom će se koristiti samo za oslobođene isporuke u 2024. godini. Međutim, ako će i u sljedećim godinama obavljati oslobođene 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. 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 12. Obrascu PDV (prosinac 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 ili 1/10 (ako je riječ o nekretnini) koja je nastala zbog promjene postotka utvrđenog za odbitak pretporeza.**

Za te potrebe, odnosno za ispravak pretporeza u Obrascu PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, 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. 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 proračunskog korisnika koji je utvrđen zbog promjene postotka priznavanja pretporeza u 2022. u odnosu na 2023. godinu kada je došlo do promjene postotka priznavanja pretporeza.

Primjer 4. *Obračun „ispravka“ pretporeza zbog promjene postotka za priznavanje pretporeza kod proračunskog korisnika*

Proračunski korisnik ustanova ZDRAVLJE nabavio je nekretninu u svibnju 2022. godine i priznao pretporez pri nabavi u postotku od 15 %, i to u svoti od 227.100,00 kn (30.141,35 € primjenom fiksnog tečaja konverzije). U 12. Obrascu PDV za 2022. godinu proveo je usklađenje na postotak od 20 %, što je ukupno 302.800,00 kn (40.188,47 €) pretporeza (227.100,00 x 20 / 15). Na temelju ostvarenog prometa u 2023. godini utvrđuje se novi postotak priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine koji je 19 %. Taj se postotak (i svota pretporeza) uspoređuje s postotkom priznavanja pretporeza u 2022. godini (postotak usklađenja). Porezni obveznik treba izračunati svotu za ispravak pretporeza kao 1/10 razlike pretporeza koji je priznat u 2022. godini (na temelju usklađenja) u odnosu na pretporez koji je u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine utvrđen u visini 19 %.

Izračun se pokazuje u nastavku, a izračunanu svotu ispravljenog pretporeza treba iskazati u Obrascu PDV za prosinac 2023. godine na poziciji Obrasca PDV III. 15. – *Ispravci pretporeza s predznakom minus (-)*.

Red. br.	OPIS	%	Svota pretporeza u €
1.	Postotak priznavanja (usklađenja) pretporeza u 12. Obrascu PDV za 2022.	20	48.188,47
2.	Novi izračun prema postotku priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za prosinac 2023. $\Rightarrow 48.188,47 \times 100 / 20 = 200.942,35 \times 19 \%$ (ili $40.188,47 \times 19 / 20$)	19	38.179,05
3.	RAZLIKA PRETPOREZA – ZA SMANJENJE (1 – 2)		2.009,42
4.	1/10 RAZLIKE PRETPOREZA ZA ISPRAVAK		200,94

Iz izračuna je vidljivo da je ukupna razlika za ispravak veća od 132,72 €, odnosno u našem je primjeru ukupno 2.009,42 €. U Obrascu PDV za prosinac 2023. godine treba ispraviti samo 1/10 koja je 200,94 €.

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

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja za pretporez kod obveznika poreza na dodanu vrijednost	12421	200,94	
	Ostali nespomenuti rashodi poslovanja	32999	200,94	
	Za provedeni ispravak priznatog pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza u Obrascu PDV za prosinac 2023.			

Izračunanu svotu ispravka pretporeza treba iskazati na poziciji Obrasca PDV III. 15. – Ispravci pretporeza s predznakom minus (–).

Napominjemo da se obveza ispravka pretporeza zbog promjene postotka u obrascu PDV za prosinac 2023. ne odnosi na nabavljenu dugotrajnu imovinu u 2023. godini. Ispravak pretporeza zbog promjene postotka priznavanja pretporeza za tu dugotrajnu imovinu treba provesti u zadnjem razdoblju oporezivanja za 2024. godinu u dijelu koji se odnosi na razliku stope priznavanja pretporeza 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. treba na kraju 2023. godine provesti samo usklađenje korištenog postotka za priznavanje pretporeza u tijeku godine i onog koji će se izračunati prema prometu 2023. godine.

4. ZAKLJUČIVANJA POREZNIH I RAČUNOVODSTVENIH KNJIGA I EVIDENCIJA U 2023. GODINI

Za izradu Obrasca PDV za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, kao pripremu za sastavljanje obrasca, porezni obveznici trebaju uskladiti i zaključiti sve porezne i knjigovodstvene evidencije. Zaključivanjem poreznih knjiga i evidencija za 2023. godinu porezni obveznici trebaju ustrojiti i otvoriti nove knjige i evidencije koje se odnose na 2024. godinu.

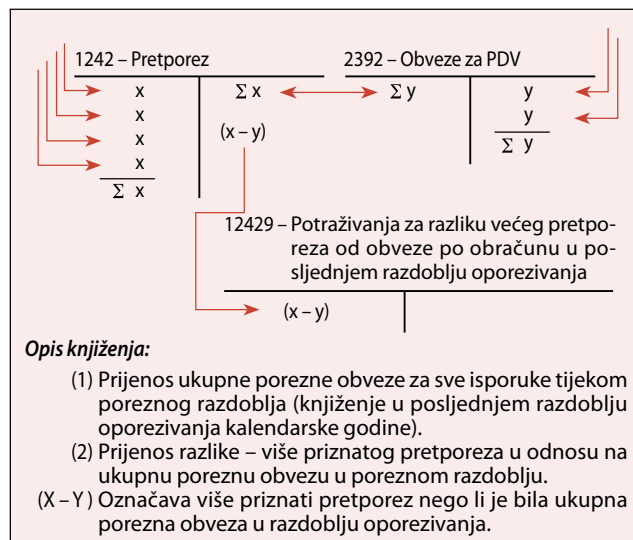
Napomena: Porezni obveznici koji su možda tijekom godine imali povrat PDV-a strancima u putničkom prometu, trebaju uz Obrazac PDV koji se predaje za posljednje razdoblje oporezivanja kalendarske godine, u skladu s odredbom čl. 115. Pravilnika o PDV-u, priložiti evidenciju računa o dobrima prodanim strancima,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

**Za narudžbe naših izdanja ili dokup minuta za savjete, molimo javiti se na broj (01)/4699-760
mob.: 099/4699-760 ili e-poštom: rrif@rrif.hr**

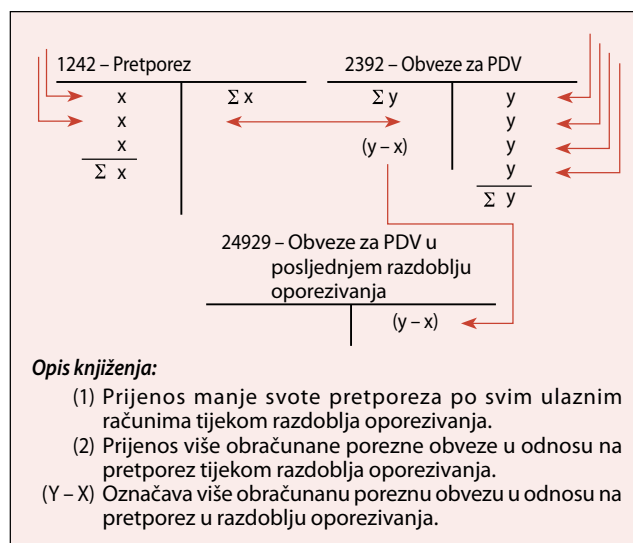
Kako ne postoji konzistentnost porezne evidencije (Knjiga I-RA i Knjiga U-RA) s pojedinim pozicijama prijave na Obrascu PDV, nego se podatci moraju uzimati i iz drugih obračuna i pomoćnih evidencija odnosno vjerodostojnih knjigovodstvenih i poslovnih isprava, proizlazi da je za ispunjavanje porezne prijave, kako mjesečne tako i godišnje, najtočnija knjigovodstvena evidencija. To znači da se obvezno treba koristiti i podatcima iz knjigovodstvenih evidencija, a prema računskom planu proračunskih korisnika u skladu s Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (Nar. nov., br. 124/14. – 108/20.) to su podatci iskazani na analitičkim računima podskupina računa 124 i 239.

Shematski prikaz saldiranja pretporeza i obveze PDV-a za porezno razdoblje ova skupina obveznika PDV-a može prikazati na sljedeći način:

Knjiženje: Pretporez je veći od obveze



Knjiženje: Obveza je veća od pretporeza



Kako je vidljivo iz primjera, osnovni knjigovodstveni računi mogu se prema potrebi raščlaniti na subanalitičke knjigovodstvene račune, ovisno o potrebama proračunske osobe.

JAVNE FINACIJE

Ivana KUNIĆ MATKOVIĆ, dipl. oec.

UDK 336.2

Državni proračun Republike Hrvatske u razdoblju 2024. – 2026. godine

Kako je i propisano, prije kraja 2023. godine mora se usvojiti Državni proračun Republike Hrvatske za 2024. godinu i projekcije za 2025. i 2026. godinu. On je povećan u odnosu na onaj iz 2023. godine, kako u rashodnoj tako i prihodnoj strani. U ovom se članku daje njegov sažeti sadržaj, navode se usvojene svote i razlozi koji su doveli do njegova povećanja u odnosu na prethodnu godinu.

1. UVOD

Na sjednici održanoj 9. studenoga 2023. godine Vlada Republike Hrvatske prihvatila je i uputila Hrvatskom saboru na usvajanje Nacrt prijedloga državnog proračuna Republike Hrvatske za 2024. godinu i projekcija za 2025. i 2026. godinu.

Njime su ukupni prihodi državnog proračuna u 2024. godini planirani u svoti od 28,5 milijarda €, dok su za 2025. godinu projicirani u svoti od 30,1 milijardu €, a za 2026. u svoti od 30,6 milijarda €. S druge strane, ukupni rashodi državnog proračuna su u 2024. godini planirani u svoti od 32,6 milijarda €, u 2025. godini planirani su na razini od 33,3 milijarde €, a u 2026. projiciraju se na razinu od 32,9 milijarda €.

Slijedom svih navedenih odrednica, prema metodologiji ESA 2010, očekuje se manjak opće države od 1,9 % BDP-a u 2024. godini, što je 1,6 postotnih bodova više u odnosu na 2023. godinu. Udio javnog duga u bruto domaćem proizvodu nastavlja se smanjivati pa će tako u 2024. godini doseći razinu od 58 %, što je 2,7 postotnih bodova niže u usporedbi s razinom iz 2023. godine.

2. PRIHODI DRŽAVNOG PRORAČUNA

Kretanje prihoda državnog proračuna u razdoblju 2024. – 2026. godine određeno je projiciranim kretanjem gospodarske aktivnosti, uzimajući u obzir cjelogodišnji fiskalni učinak mjera koje je Vlada Republike Hrvatske donijela u svrhu zaštite kućanstava i gospodarstva od rasta cijena, te učinak porezne reforme u sustavu doprinosa za mirovinsko osiguranje, a koje će stupiti na snagu od 1. siječnja 2024. godine. Znatan učinak na prihode proračuna imaju i sredstva pomoći institucija i tijela EU-a. To se ponajprije odnosi na sredstva iz novoga Višegodišnjeg financijskog okvira 2021. – 2027. te iz Mehanizma za oporavak i otpornost, kojima će se jačati oporavak i otpornost gospodarstva.

U tom smislu, produljeno je trajanje privremeno snižene stope PDV-a od 5 % na isporuku plina, grijanja iz toplinskih stanica, ogrjevnog drva, peleta, briketa i

sječke do 31. ožujka 2024. godine. Nadalje, Vlada Republike Hrvatske donijela je i Uredbu o izmjeni Uredbe o visini trošarine na energente i električnu energiju i Uredbu o utvrđivanju najviših maloprodajnih cijena naftnih derivata, kojima su utvrđene premije energetskih subjekata za motorne benzine i dizelska goriva kojima se uređuju cijene naftnih derivata.

Izmjenama Zakona o doprinosima smanjuje se mjesečna osnovica za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti. Za sve ukupne bruto mjesečne plaće do 700 € smanjenje je fiksno i iznosi 300 €, dok se za plaće povrh te svote pa do svote od 1.300 € olakšica postupno smanjuje. Pri tome olakšica ne umanjuje buduću svotu mirovine jer će se za utvrđivanje prava iz mirovinskog osiguranja na temelju generacijske solidarnosti, koristiti puna mjesečna osnovica bez umanjenja za olakšicu.

Uzevši u obzir navedeno, u 2024. godini ukupni prihodi državnog proračuna planirani su u svoti od 28,5 milijardi €, dok su za 2025. godinu projicirani u svoti od 30,1 milijardu €, a za 2026. godinu u svoti od 30,6 milijarda €. U nastavku se daje prikaz kretanja najznačajnijih kategorija prihoda državnog proračuna.

2.1. POREZNI PRIHODI

Porezni prihodi u 2024. godini projicirani su u svoti od 16,1 milijardu €, što predstavlja rast od 4,2 % u odnosu na prethodnu godinu. U 2025. godini projicirani su u svoti od 16,9 milijarda €, odnosno uz međugodišnji rast od 4,8 %, dok se u 2026. godini očekuju u svoti od 17,6 milijarda € i bilježe rast od 4,3 %.

Na takvo kretanje poreznih prihoda najviše utječu prihodi od:

- poreza na dodanu vrijednost čija je procjena temeljena je na makroekonomskim pretpostavkama, koje uključuju rast osobne potrošnje, turističkih usluga, rashoda države za intermedijarnu potrošnju, investicije te socijalne transfere u naravi. U skladu s navedenim, u 2024. godini planira se ostvariti 11 milijarda € prihoda od PDV-a, dok projekcije za 2025. godinu iznose 11,6 milijarda € odnosno 12,3 milijarde € za 2026. godinu;
- poreza na dobitak koji se u tekućoj godini plaća na temelju poslovanja poduzetnika prethodne godine. Plan kretanja prihoda od poreza na dobitak za 2024. te projekcije za 2025. i 2026. godinu radene su na temelju procjene kretanja bruto operativnog viška poduzeća. Tako je u 2024. i 2025. planiran u svoti od 2,2 milijarde €,

dok je u 2026. godini projiciran u svoti od 2,3 milijarde €;

- posebnih poreza i trošarina koji su projicirani na temelju očekivanog intenziteta prometa i potrošnje trošarinskih proizvoda te godišnjeg učinka smanjenja visine trošarina na pogonska goriva, a radi sniženja maloprodajnih cijena. Tako se ukupni prihod od posebnih poreza i trošarina u 2024. godine očekuje u svoti od 2,5 milijarda € te u 2025. i 2026. godini u svoti od 2,6 milijarda €.

2.2. DOPRINOSI

Projekcije prihoda po osnovi doprinosa za razdoblje 2024. – 2026. godine temeljene su na očekivanom kretanju rasta nominalnih bruto-plaća i zaposlenosti te učinku prethodno spomenutih izmjena i dopuna Zakona o doprinosima. U 2024. godini u državni proračun planira se prikupiti 4,6 milijarda € prihoda od doprinosa za mirovinsko osiguranje, dok projekcija za 2025. iznosi 4,9 milijarda €, a za 2026. godinu 5,1 milijardu €.

Prihodi Državnog proračuna za razdoblje 2022. – 2026. godine:

Prihodi državnog proračuna EUR		Ostvarenje 2022.	PLAN 2023.	PLAN 2024.	Indeks 2024./2023.	PROJEKCIJA 2025.	Indeks 2025./2024.	PROJEKCIJA 2026.	Indeks 2026./2025.
UKUPNO		22.793.046.507	27.692.202.972	28.518.616.041	103,0	30.091.993.467	105,5	30.628.991.080	101,8
6	PRIHODI POSLOVANJA	22.596.992.562	27.605.409.750	28.431.548.623	103,0	30.004.642.714	105,5	30.541.159.291	101,8
61	Prihodi od poreza	12.987.895.209	15.479.608.040	16.122.107.882	104,2	16.906.204.464	104,9	17.626.928.287	104,3
611	Porez i prerez na dohodak	0	0	0	#	0	#	0	#
612	Porez na dobit	1.553.127.177	2.368.528.793	2.186.330.434	92,3	2.214.403.300	101,3	2.260.270.037	102,1
614	Porezi na robu i usluge	11.353.641.408	13.029.738.845	13.854.153.536	106,3	14.609.853.651	105,5	15.284.422.939	104,6
6141	– Porez na dodanu vrijednost	8.787.496.041	10.268.495.407	10.980.870.195	106,9	11.649.678.328	106,1	12.252.537.327	105,2
6142	– Porez na promet	184.872	123.154	0	#	0	#	0	#
6143	– Posebni porezi i trošarine	2.256.111.686	2.401.219.820	2.495.924.024	103,9	2.564.718.238	102,8	2.618.460.310	102,1
6146	– Ostali porezi na robu i usluge	66.392.412	78.057.151	81.094.874	103,9	84.221.614	103,9	87.854.856	104,3
6147	– Porez na dobitke od igara na sreći i ostali porezi od igara na sreću	57.185.020	67.095.596	70.634.651	105,3	74.540.657	105,5	79.072.431	106,1
6148	– Naknade za priređivanje igara na sreću	186.271.377	214.747.717	225.629.792	105,1	236.694.814	104,9	246.498.015	104,1
615	Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	81.112.526	81.335.607	81.623.912	100,4	81.947.513	100,4	82.235.311	100,4
616	Ostali prihodi od poreza	14.099	4.795	0	#	0	#	0	#
62	Doprinosi	3.803.498.428	4.332.527.723	4.564.460.924	105,4	4.849.566.285	106,2	5.082.926.933	104,8
622	Doprinosi za mirovinsko osiguranje	3.801.827.187	4.331.464.286	4.564.460.924	105,4	4.849.566.285	106,2	5.082.926.933	104,8
623	Doprinosi za zapošljavanje	1.671.241	1.063.437	0	#	0	#	0	#
63	Pomoći	3.166.626.261	4.634.079.407	3.642.187.625	78,6	3.928.875.541	107,9	3.257.907.834	82,9
64	Prihodi od imovine	329.959.237	655.834.337	414.783.308	63,2	404.402.691	97,5	402.148.473	99,4
65	Prihodi od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada	632.254.228	691.733.046	709.106.647	102,5	721.293.434	101,7	735.078.171	101,9
66	Prihodi od prodaje proizvoda i roba te pruženih usluga i prihodi od donacija	193.459.348	209.203.903	224.074.752	107,1	225.303.684	100,5	231.173.177	102,6
67	Prihodi iz nadležnog proračuna i od HZZO-a temeljem ugovornih obveza	1.369.116.448	1.484.698.052	2.633.169.750	177,4	2.843.137.718	108,0	3.074.545.089	108,1
68	Kazne, upravne mjere i ostali prihodi	114.183.402	117.725.242	121.657.735	103,3	125.858.897	103,5	130.451.327	103,6
7	PRIHODI OD PRODAJE NEFINANCIJSKE IMOVINE	196.053.946	86.793.222	87.067.418	100,3	87.350.753	100,3	87.831.789	100,6

Izvor: Ministarstvo financija

2.3. PRIHODI OD POMOĆI

Prihodi od pomoći najvećim dijelom odnose se na prihode vezane za projekte financirane iz EU-ova proračuna odnosno iz Višegodišnjega financijskog okvira 2021. – 2027. Također, uključuju i sredstva iz instrumenta EU Nove generacije odnosno Mehanizma za oporavak i otpornost. U skladu s navedenim, ukupno planirani prihodi od pomoći u 2024. godini iznose 3,6 milijarda €, a u 2025. i 2026. godini 3,9 odnosno 3,3 milijarde €.

2.4. PRIHODI IZ NADLEŽNOG PRORAČUNA I OD HZZO-a NA TEMELJU UGOVORNIH OBVEZA

Prihodi iz nadležnog proračuna i od Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje na temelju ugovornih obveza odnose se na ustanove u zdravstvu u državnom vlasništvu, koji će se u razdoblju 2024. – 2026. godine kretati na prosječnoj razini od 2,9 milijarda €. Pritom valja istaknuti kako planirane svote odražavaju i prihode općih županijskih bolnica za koje se od 1. siječnja 2024. godine osnivačka prava prenose na državu sa županija i Grada Zagreba.

3. RASHODI DRŽAVNOG PRORAČUNA

U 2024. godini ukupni rashodi državnog proračuna planirani su u svoti od 32,6 milijarda €, što je 11,2 % ili 3,3 milijarde € više u odnosu na tekući plan

za 2023. godinu. U 2025. godini ukupni rashodi planirani su na razini od 33,3 milijarde €, a u 2026. godini projiciraju se na razinu od 32,9 milijarda €.

Kretanje ukupnih rashoda državnog proračuna u razdoblju 2022. – 2026. godine:

ukupno svi izvori	Izvršenje 2022.	Tekući plan 2023.	Indeks 23./22.	Prijedlog 2024.	Indeks 24./23.	Projekcija 2025.	Indeks 25./24.	Projekcija 2026.	Indeks 26./25.
UKUPNO	23.233.740.457	29.330.206.123	126,2	32.610.981.815	111,2	33.270.816.866	102,0	32.864.809.853	98,8
- 3 Rashodi poslovanja	22.163.373.056	27.446.017.027	123,8	30.628.058.607	111,6	31.426.418.691	102,6	31.357.072.918	99,8
31 Rashodi za zaposlene	3.378.202.228	3.937.200.444	116,5	5.206.035.070	132,2	5.321.543.055	102,2	5.409.073.733	101,6
32 Materijalni rashodi	2.552.357.431	2.854.590.292	111,8	3.228.812.820	113,1	3.368.515.978	104,3	3.473.975.272	103,1
34 Financijski rashodi	968.038.040	1.048.410.962	108,3	1.242.138.128	118,5	1.391.073.927	112,0	1.498.179.143	107,7
35 Subvencije	1.141.084.432	1.922.356.772	168,5	1.823.020.249	94,8	1.263.715.276	69,3	1.221.801.887	96,7
36 Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	5.359.769.741	6.764.045.757	126,2	6.797.230.648	100,5	7.218.871.464	106,2	6.639.219.001	92,0
37 Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	7.522.132.853	8.999.502.363	119,6	10.523.834.719	116,9	10.777.468.521	102,4	11.139.480.647	103,4
38 Ostali rashodi	1.241.788.331	1.919.910.437	154,6	1.806.986.973	94,1	2.085.230.470	115,4	1.975.343.235	94,7
- 4 Rashodi za nabavu nefinancijske imovine	1.070.367.401	1.884.189.096	176,0	1.982.923.208	105,2	1.844.398.175	93,0	1.507.736.935	81,7

Izvor: Ministarstvo financija

Ovaj proračun odražava politike Vlade Republike Hrvatske usmjerene na daljnji rast kvalitete socijalne skrbi, održivost mirovinskog sustava i potporu najugroženijima. Osim toga, proračun odražava i nastavak reforme obrazovanja i zdravstva te obnove od potresa, nastavak provedbe demografskih mjera kao i jačanja obrambenih sposobnosti i sigurnosti. Daljnji naponi ulažu se i u financiranje javnih investicija, posebno u području zelene i digitalne tranzicije te energetske sigurnosti.

Slijedom navedenoga, povećanje ukupnih rashoda u svoti od 3,3 milijarde € ponajprije je rezultat povećanja i smanjenja izdvajanja.

Povećanja izdvajanja su za:

- zaposlene (uključujući rashode za zaposlene u osnovnom i srednjem školstvu i zaposlene u ustanovama u zdravstvu) u svoti od 1,5 milijarda € zbog primjene ugovorenih povećanja dodatcima kolektivnim ugovorima i odlukama Vlade Republike Hrvatske o isplata dodataka i uključivanja 22 opće bolnice i ustanove u zdravstvu u državni proračun te očekivane primjene novog Zakona o plaćama u državnoj službi i javnim službama
- mirovine i mirovinska primanja u svoti od 1,1 milijardu € zbog očekivane indeksacije mirovina po općim i posebnim propisima i očekivanog porasta broja umirovljenika
- provedbu projekata financiranih iz bespovratnih sredstava Mehanizma za oporavak i otpornost u svoti od 723,4 milijuna €
- troškove obnove i sanacije štete nastale zbog potresa u svoti od 418,0 milijuna €
- nadoknadu troškova Hrvatskoj elektroprivredi d.d. vezanih uz financiranje obveze osiguranja zaliha plina na teritoriju Republike Hrvatske u skladu s Odlukom VRH u skladištu PSP Okoli u svoti od 273,4 milijuna €

- troškove servisiranja javnog duga u skladu sa stanjem uvjeta na financijskim tržištima u svoti od 250,6 milijuna €
- inkluzivni dodatak kao novu novčanu naknadu kojom se objedinjavaju, ali i povećavaju postojeća prava za osobe s invaliditetom u svoti od 234,7 milijuna €
- osobnu asistenciju koja je postala zakonsko pravo u svoti od 116,7 milijuna €
- doplatu za djecu zbog relaksacije uvjeta za ostvarivanje prava u svoti od 114,5 milijuna €
- financiranje i sufinanciranje građenja, modernizacije i obnove željezničke infrastrukture u svoti od 87,4 milijuna €
- povećanje kapaciteta LNG terminala te jačanje plinske infrastrukture izgradnjom četiriju plinovoda u svoti od 78,5 milijuna €
- Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje za pokriće troškova zdravstvene zaštite u svoti od 74,4 milijuna €
- energetske obnovu zgrada u svrhu povećanja energetske učinkovitosti u svoti od 68,8 milijuna €
- fiskalnu održivost dječjih vrtića u svoti od 52,4 milijuna €
- nabavu borbenih vozila Bradley te njihova dovođenja u ispravno stanje i isporuku Oružanim snagama u svoti 42,1 milijun €.

Smanjenja izdvajanja su za:

- provedbu projekata financiranih iz Europskih strukturnih i investicijskih fondova kao posljedica završetka programskog razdoblja 2014. – 2020. godine te razdoblja korištenja sredstava Fonda solidarnosti Europske unije u svoti od 1,4 milijarde €
- plaćanje naknade štete i troškova arbitražnog postupka po presudi INA-MOL u svoti od 229,4 milijuna €
- otklanjanje poremećaja na domaćem tržištu energije u svoti od 153,0 milijuna € s obzirom na to da se ova mjera Vlade Republike Hrvatske

u skladu s preporukama Europske komisije planira provoditi do kraja ožujka 2024. godine

- jednokratno primanje korisnicima mirovinskih primanja koje je u 2023. godini isplaćivano na temelju odluka Vlade Republike Hrvatske kako bi se ublažile posljedice inflacije u svoti od 136,1 milijun €.

4. PROCJENA UKUPNOG MANJKA / VIŠKA OPĆE DRŽAVE

U 2024. godini manjak općeg proračuna prema nacionalnoj metodologiji projiciran je na razini od 3,8 milijarda € ili 4,6 % BDP-a. U 2025. godini on se projicira u svoti od 2,9 milijarda € ili 3,4 % BDP-a, a u 2026. godini u svoti od 2,1 milijardu € ili 2,3 % BDP-a. Pritom je manjak državnog proračuna u 2024. planiran na razini od 5 % BDP-a, u 2025. i 2026. na razini od 3,7 % BDP-a odnosno 2,5 % BDP-a. Izvanproračunski korisnici će u promatranom razdoblju bilježiti višak, i to od 0,1 % BDP-a u 2024. i 2025. te od 0,04 % BDP-a u 2026. godini. Višak jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave u 2024. godini projiciran je u iznosu od 0,3 % BDP-a, a u 2025. i 2026. u iznosu od 0,2 % odnosno 0,1 % BDP-a.

Opći proračun prema nacionalnoj metodologiji za razdoblje 2022. – 2026. godine:

(u mil. EUR)	2022.	Plan 2023.	Plan 2024.	Projekcija 2025.	Projekcija 2026.
DRŽAVNI PRORAČUN					
Ukupni prihodi	22.793	27.692	28.519	30.092	30.629
% BDP-a	33,5	36,2	36,7	34,7	33,7
Ukupni rashodi	23.234	29.330	32.611	33.271	32.865
% BDP-a	34,2	38,4	39,7	38,4	36,2
Ukupni manjak/višak	-441	-1.638	-4.092	-3.179	-2.236
% BDP-a	-0,6	-2,1	-5,0	-3,7	-2,5
IZVANPRORAČUNSKI KORISNICI					
Ukupni manjak/višak	192	116	46	84	34
% BDP-a	0,3	0,2	0,1	0,1	0,04
KONSOLIDIRANA LOKALNA DRŽAVA					
Ukupni manjak/višak	373	142	275	147	72
% BDP-a	0,5	0,2	0,3	0,2	0,1
OPĆI PRORAČUN					
Ukupni manjak/višak	125	-1.380	-3.771	-2.947	-2.129
% BDP-a	0,2	-1,8	-4,6	-3,4	-2,3

Izvor: Ministarstvo financija

Kada se tim veličinama pridodaju prilagodbe nacionalne metodologije računskog plana metodologiji ESA 2010 te projekcije manjka / viška trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba koje su statistički uključene u sektor opće države, očekuje se da će planirani manjak opće države iznositi 1,9 % BDP-a u 2024. godini. U 2025. isti je projiciran na razini od 1,6 % BDP-a, a u 2026. godini očekuje se manjak proračuna opće države od 1,5 % BDP-a.

Proračun opće države prema podsektorima 2023. – 2026. godine:

ESA 2010 metodologija (mil. EUR)	manjak/višak 2023.	manjak/višak 2023. % BDP-a	manjak/višak 2024.	manjak/višak 2024. % BDP-a	manjak/višak 2025.	manjak/višak 2025. % BDP-a	manjak/višak 2026.	manjak/višak 2026. % BDP-a
OPĆA DRŽAVA	-235	-0,3	-1.537	-1,9	-1.409	-1,6	-1.400	-1,5
SREDIŠNJA DRŽAVA	-552	-0,7	-1.926	-2,3	-1.645	-1,9	-1.552	-1,7
od čega:								
HAC	114	0,1	129	0,2	140	0,2	151	0,2
HC	23	0,03	-24	-0,03	-29	-0,03	-74	-0,08
HV	-33	-0,04	-35	-0,04	-27	-0,03	-26	-0,03
HŽ INFRASTRUKTURA	-1	-0,001	58	0,1	60	0,1	63	0,1
HŽ PUTNIČKI PRIJEVOZ	10	0,01	40	0,05	-23	-0,03	-26	-0,03
HAOD	31	0,04	39	0,05	20	0,02	21	0,02
FZOEU	55	0,1	58	0,1	73	0,1	27	0,03
CERP	-2	-0,003	-3	-0,004	-3	-0,004	-3	-0,004
HBOR	47	0,1	37	0,05	30	0,03	25	0,03
FONDOVI SOCIJALNOG OSIGURANJA	139	0,18	85	0,10	65	0,08	62	0,07
LOKALNA DRŽAVA	178	0,2	304	0,4	170	0,2	90	0,1

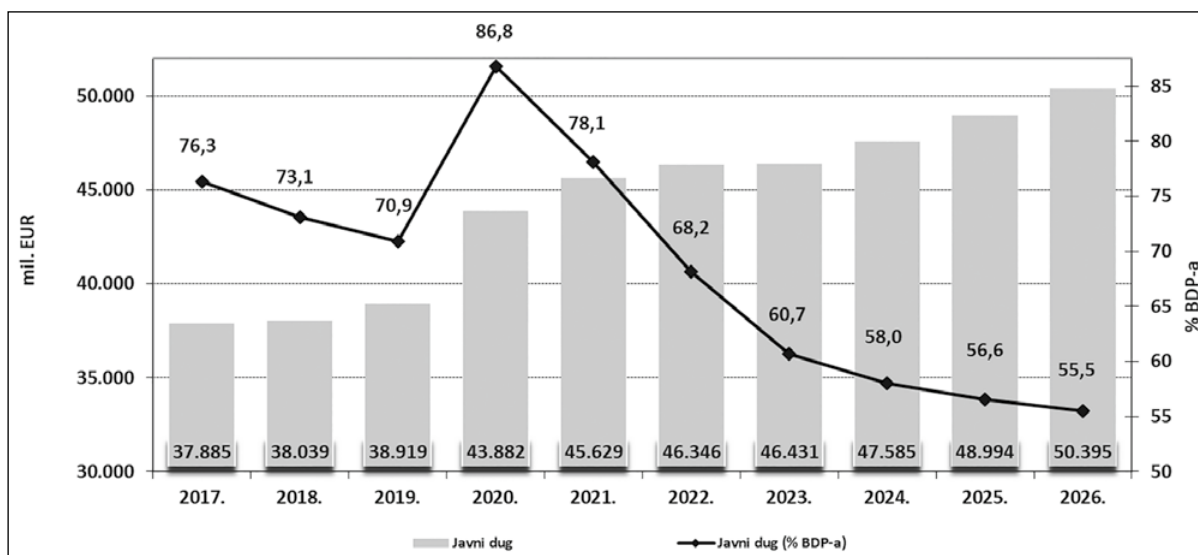
Izvor: Ministarstvo financija

U skladu s kretanjem salda proračuna opće države očekuje se smanjenje udjela javnog duga u BDP-u po prosječnoj stopi od 1,7 postotnih bodova

u nadolazećem trogodišnjem razdoblju, odnosno s 58 % BDP-a u 2024. godini na 56,6 % BDP-a u 2025. te 55,5 % BDP-a u 2026. godini.

KALKULATOR PLAĆA

Obračun plaće (s neto na bruto) možete izračunati primjenom "kalkulatora" koji je dan na RRiF-ovoj mrežnoj stranici: rrif.hr

Javni dug u razdoblju 2016. – 2025. godine:

Izvor: DZS, HNB, Ministarstvo financija

Javni dug po podsektorima opće države u razdoblju 2022. – 2026. godine:

ESA 2010 metodologija (mil. EUR)	2022.	2022. % BDP-a	2023. % BDP-a	2024. % BDP-a	2025. % BDP-a	2026. % BDP-a
KONSOLIDIRANI DUG OPĆE DRŽAVE	46.346	68,2	60,7	58,0	56,6	55,5
Dug središnje države	45.205	66,5	59,8	58,1	56,9	56,0
od čega:						
HAC	2.077	3,1	2,6	2,2	2,0	1,7
HC	703	1,0	0,9	0,9	0,8	0,9
HV	182	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
HRT	41	0,1	0,1	0,05	0,05	0,05
HŽ INFRASTRUKTURA	181	0,3	0,2	0,2	0,1	0,001
HŽ PUTNIČKI PRIJEVOZ	88	0,1	0,1	0,05	0,1	0,1
HBOR	1.880	2,8	2,4	2,2	2,0	1,9
APN	155	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
LUČKE UPRAVE	204	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2
JPP I KONCESIJE	870	1,3	1,2	1,1	1,0	1,0
<i>BINA ISTRA</i>	687	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8
<i>Međunarodna zračna luka Zagreb</i>	183	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2
Dug fondova socijalne sigurnosti	2	0,002	-0,2	-0,3	-0,3	-0,4
Dug lokalne države	1.139	1,7	1,3	0,8	0,6	0,4

Izvor: Ministarstvo financija

ODABRANA GRAĐA POREZA**RRiF-ov POREZNI PRIRUČNIK 2023.****Pročišćeni tekstovi poreznih zakona i pravilnika (u dvije knjige)**

RRiF je pripremio izbor građe za porezni priručnik 2023. u kojemu su najvažniji porezni propisi koji se najčešće pojavljuju u praksi. Također se daje i Zakon o doprinosima koji je bitan kod obračuna plaća i drugih dohodaka. Priručnik se sastoji od dvije knjige, a sadržavaju pročišćene tekstove zakona i pripadajućih pravilnika nakon izmjena i dopuna koje su nastale krajem 2022. ili početkom 2023. godine.

Priručnik preporučujemo svima koji se bave obračunom PDV-a, obračunom plaća i drugih primitaka, porezom na dobitak (glede porezno priznatih odnosno nepriznatih troškova), porezom po odbitku te postupcima kod poreznih sporova koje uređuju Opći porezni zakon i pripadajući pravilnik. Izravnu primjenu poreznih propisa najčešće temeljimo na jezičnoj metodi prema kojoj polazimo od značenja i razumijevanja pojedinih riječi ili skupova riječi kako bismo objasnili smisao porezne norme. Osim toga, tekstove poreznih propisa korisno je imati u slučaju naknadnih nadzora kako bismo mogli usporediti jesu li određene porezne obveze bile dobro utvrđene odnosno je li porezni nadzor ispravno primijenio u ono vrijeme važeća porezna određenja.

Opseg I. i II. knjige 1.124 stranica

Narudžbenica na kraju časopisa RRiF.



JAVNA NABAVA

Ante LOBOJA, dipl. iur.

UDK 331.2

Novi europski pragovi u sustavu javne nabave

Objavljene su nove financijske vrijednosti europskih pragova u javnoj nabavi koje će biti u primjeni od 1. siječnja 2024. godine. Oni se određuju na razini Europske unije i moraju se primjenjivati u svim članicama. Ti se pragovi mijenjaju svake dvije godine. Nacionalni pragovi za jednostavne nabave ostaju nepromijenjeni.

1. UVOD

Nove financijske vrijednosti europskih pragova koje je utvrdila Europska komisija, preračunane u odgovarajuće vrijednosti u nacionalnim valutama država članica EU čija valuta nije euro, primjenjivat će se od 1. siječnja 2024. godine, izravno u svim državama članicama EU-a, u postupcima javne nabave koje provode naručitelji koji su obveznici primjene propisa o javnoj nabavi. Navedene vrijednosti europskih pragova primjenjivat će se dvije godine, dakle zaključno do 31. prosinca 2025. godine.

Autor u članku donosi detaljan prikaz novih vrijednosti europskih pragova prema vrsti naručitelja na koje se odnose, prema vrsti predmeta nabave odnosno vrsti ugovora koji se sklapa te prema postupku ili režimu nabave.

2. NOVE VRIJEDNOSTI EU PRAGOVA

Europska je komisija delegiranim uredbama od 15. studenoga 2023. godine (br. 2023/2495¹; 2023/2496² i 2023/2510³) propisala nove financijske vrijednosti europskih pragova u eurima, koje primjenjuju javni i sektorski naručitelji – obveznici primjene **Zakona o javnoj nabavi** (Nar. nov., br. 120/16. i 114/22, dalje: **ZJN 2016**), u postupcima javne nabave radi sklapanja ugovora o javnoj nabavi i okvirnih sporazuma te kada provode projektne natječaje.

Nove financijske vrijednosti europskih pragova primjenjuje fizička ili pravna osoba ili tijelo koja nije ni javni ni sektorski naručitelj (drugi subjekt), u skladu s čl. 39. ZJN 2016, za sklapanje ugovora za nabavu:

1. radova koje izravno subvencionira ili sufinancira jedan ili više javnih naručitelja s više od 50 % i čija je procijenjena vrijednost nabave jednaka ili veća od vrijednosti europskog praga za nabavu radova, ako ti ugovori uključuju

radove niskogradnje iz Priloga II. navedenog Zakona ili radove visokogradnje za bolnice, građevine namijenjene za sport, rekreaciju i odmor, školske i zgrade visokih učilišta te zgrade koje se koriste u administrativne svrhe

2. usluga koje izravno subvencionira ili sufinancira jedan ili više javnih naručitelja s više od 50 % i čija je procijenjena vrijednost nabave jednaka ili veća od vrijednosti europskog praga za nabavu usluga za decentralizirane javne naručitelje i koje su u vezi s ugovorima o radovima u smislu t. 1. st. 1. čl. 39. ZJN 2016.

Nove vrijednosti europskih pragova Europska je komisija objavila u Službenom listu EU-a. Te uredbe stupaju na snagu dvadesetog dana od dana objave u Službenom listu EU-a, a primjenjivat će se od 1. siječnja 2024. godine, što znači da su naručitelji obvezni primjenjivati propisane vrijednosti europskih pragova od tog datuma.

3. UREDBE KOMISIJE O IZMIJENI VRIJEDNOSTI EUROPSKIH PRAGOVA U JAVNOJ NABAVI

Odredba čl. 288. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, koji uređuje pravne akte koje donose institucije EU-a, propisuje da *Radi izvršavanja nadležnosti Unije, institucije donose uredbe, direktive, odluke, preporuke i mišljenja. Uredba ima opću primjenu. Obvezujuća je u cijelosti i izravno se primjenjuje u svim državama članicama. Direktiva je obvezujuća, u pogledu rezultata koji je potrebno postići, za svaku državu članicu kojoj je upućena, a odabir oblika i metoda postizanja tog rezultata prepušten je nacionalnim tijelima. Odluka je u cijelosti obvezujuća. Odluka u kojoj je određeno kome je upućena, obvezujuća je samo za njih. Preporuke i mišljenja nemaju obvezujuću snagu.*

Uredbe Europske komisije kojima se propisuju nove vrijednosti europskih pragova obvezujuće su za sve države članice EU-a i izravno se primjenjuju u svim državama članicama, pa tako i u Republici Hrvatskoj, što znači da su obveznici primjene ZJN 2016, obvezni primjenjivati propisane vrijednosti europskih pragova od istog datuma. Navedene uredbe Komisije i Komunikacija Komisije kojom su vrijednosti Europskih pragova preračunane u nacionalne valute država članica EU-a čija valuta nije euro, kao valuta (Komunikacija Komisije – Odgovarajuće vrijednosti pragova iz direktiva 2014/23/EU, 2014/24/EU, 2014/25/EU i 2009/81/EZ Europskog parlamenta i Vijeća (c/2023/902), objavljene su na web-adresama donositelja (<https://eur-lex.europa.eu>). Također, navedene uredbe Komisije i Komunikacija Komisije objavljene su i na portalu javne nabave Ministarstva gospodarstva i održivog razvoja (www.javnanabava.hr).

¹ Delegirana uredba Komisije (EU) 2023/2495, od 15. studenoga 2023. o izmjeni direktive 2014/24/EU Europskog parlamenta i vijeća u vezi s pravima za ugovore o javnoj nabavi robe, radova i usluga te projektne natječaje.

² Delegirana uredba Komisije (EU) 2023/2496 od 15. studenoga 2023. o izmjeni Direktive 2014/25/EU Europskog parlamenta i Vijeća u vezi s pravima za ugovore o javnoj nabavi robe, radova i usluga te projektne natječaje.

³ Delegirana uredba Komisije (EU) 2023/2510 od 15. studenoga 2023. o izmjeni Direktive 2009/81/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu pragova za ugovore o javnoj nabavi robe, radova i usluga.

4. DELEGIRANA UREDBA KOMISIJE (EU) 2023/2495, OD 15. STUDENOGA 2023. O IZMJENI DIREKTIVE 2014/24/EU

U skladu s čl. 6. st. 1. Direktive 2014/24/EU, Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o javnoj nabavi, Europska komisija svake dvije godine provjerava odgovaraju li pragovi za ugovore o javnoj nabavi i projektne natječaje, utvrđeni u čl. 4. točkama (a), (b) i (c) te Direktive, pragovima utvrđenima u Sporazumu o javnoj nabavi (GPA) Svjetske trgovinske organizacije (WTO). U skladu s metodom izračuna utvrđenom u GPA-u, Komisija računa vrijednosti tih pragova na osnovi prosječne dnevne vrijednosti eura u smislu posebnih prava vučenja (PPV), tijekom razdoblja od 24 mjeseca koje završava 31. kolovoza koji prethodi reviziji s učinkom od 1. siječnja. Vrijednost tako revidiranih pragova zaokružuje se prema potrebi na najbližu nižu vrijednost u tisućama eura kako bi se osiguralo da se poštuju važeći pragovi predviđeni GPA-om.

Svake dvije godine, počevši od 1. siječnja 2014. godine Komisija određuje, u nacionalnim valutama država članica čija valuta nije euro, vrijednosti pragova navedenih u čl. 4. točkama (a), (b) i (c), revidiranih u skladu s čl. 6. stavkom 1. Direktive 2014/24/EU. Istodobno Komisija određuje vrijednost u nacionalnim valutama država članica čija valuta nije euro.

Uvodnom izjavom broj 18 Direktive 2014/24/EU određeno je sljedeće:

GPA se primjenjuje na ugovore iznad određenih pragova, određenih u GPA-u te izraženih u obliku posebnih prava vučenja. Pragovi utvrđeni ovom Direktivom trebali bi biti usklađeni kako bi se osiguralo da su u skladu s istovjetnim pragovima GPA-a izraženima u eurima. Također bi trebalo osigurati periodične korekcije pragova izraženih u eurima kako bi ih se prilagodilo, putem isključivo matematičke operacije, s obzirom na moguću varijacije vrijednosti eura u odnosu na ta posebna prava vučenja. Osim tih periodičnih matematičkih prilagodbi, povećanje pragova utvrđenih GPA-om trebalo bi ispitati tijekom sljedećeg kruga pregovora o njemu.

Uredbom Komisije broj 2021/2495, čl. 1., propisano je sljedeće:

Europska komisija, uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije, uzimajući u obzir Direktivu 2014/24/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o javnoj nabavi i o stavljanju izvan snage Direktive 2004/18/EZ, a posebno njezin članak 6. stavak 5. drugi podstavak, dana 15. studenoga 2023. godine donijela je delegirana uredba (EU) 2023/2495, kojom je propisano:

Članak 1.

Direktiva 2014/24/EU mijenja se kako slijedi:

(1) članak 4. mijenja se kako slijedi:

(a) u točki (a) „5 382 000 EUR” zamjenjuje se sa „5 538 000 EUR”;

(b) u točki (b) „140 000 EUR” zamjenjuje se sa „143 000 EUR”;

(c) u točki (c) „215 000 EUR” zamjenjuje se sa „221 000 EUR”;

(2) u članku 13. prvi stavak mijenja se kako slijedi:

(a) u točki (a) „5 382 000 EUR” zamjenjuje se sa „5 538 000 EUR”;

(b) u točki (b) „215 000 EUR” zamjenjuje se sa „221 000 EUR”.

Članak 2.

Ova Uredba stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave u Službenom listu Europske unije.

Primjenjuje se od 1. siječnja 2024.

Uredba je u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 15. studenoga 2023.

5. DELEGIRANA UREDBA KOMISIJE (EU) 2021/2496, OD 15. STUDENOGA 2023. O IZMJENI DIREKTIVE 2014/25/EU

EUROPSKA KOMISIJA, prema Ugovor o funkcioniranju Europske unije, uzimajući u obzir Direktivu 2014/25/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o nabavi subjekata koji djeluju u sektoru vodnog gospodarstva, energetskom i prometnom sektoru te sektoru poštanskih usluga i stavljanju izvan snage Direktive 2004/17/EZ, a posebno njezin članak 17. stavak 4. drugi podstavak, dana 15. studenoga 2023. godine donijela je delegiranu uredbu (EU) 2023/2496. Rečenom Uredbom Komisije propisano je sljedeće:

Članak 1.

Članak 15. Direktive 2014/25/EU (sektorska direktiva) mijenja se kako slijedi:

1. u točki (a) „431 000 EUR” zamjenjuje se sa „443 000 EUR”;

2. u točki (b) „5 382 000 EUR” zamjenjuje se sa „5 538 000 EUR”.

Članak 2.

Ova Uredba stupa na snagu dvadesetog dana od dana objave u Službenom listu Europske unije.

Primjenjuje se od 1. siječnja 2024.

Uredba je u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 15. studenoga 2023.

Na jednak način, delegiranom uredbom Europske komisije (EU) 2023/2510, od 15. studenoga 2023. o izmjeni Direktive 2009/81/EZ Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu pragova za ugovore o javnoj nabavi robe, radova i usluga, promijenjene su odgovarajuće vrijednosti europskih pragova u javnoj nabavi koji su propisani Direktivom br. 2009/81/EZ („direktiva o javnoj nabavi za potrebe obrane i sigurnosti”).

Također, istodobno je donesena Komunikacija Komisije c/2023/902, kojom se odgovarajuće vrijednosti pragova iz direktiva 2014/23/EU, 2014/24/EU, 2014/25/EU i 2009/81/EU Europskog parlamenta i Vijeća preračunavaju u nacionalne valute onih država članica koje nemaju euro kao valutu (bugarski lev; češka kruna; danska kruna; mađarska forinta; poljski zloti; rumunjski leu; švedska kruna).

6. PROCIJENJENA VRIJEDNOST NABAVE

Zakon o javnoj nabavi, u čl. 16. st. 1. propisuje da procijenjena vrijednost nabave mora biti valjano određena u trenutku početka postupka javne nabave. Naručitelj je obavezan u **obavijesti javne nabave** navesti procijenjenu vrijednost nabave. Način izračunavanja procijenjene vrijednosti nabave ne smije se koristiti s namjerom izbjegavanja primjene ZJN 2016 ili njegovih odredaba koje se primjenjuju na nabavu male, odnosno velike vrijednosti. Također, nabava se ne smije dijeliti s namjerom izbjegavanja

primjene ZJN 2016 ili odredaba toga Zakona koje se primjenjuju na nabavu male odnosno velike vrijednosti. Navedeno je sankcionirano kao prekršaj čl. 443. st. 1. t. 2. ZJN 2016.

Ovisno o svoti procijenjene vrijednosti predmeta nabave, naručitelj primjenjuje odgovarajuća pravila postupka. Dakle, svota procijenjene vrijednosti nabave će, u svakom konkretnom slučaju provedbe postupka javne nabave, odrediti: **1. treba li naručitelj primijeniti odredbe ZJN 2016, ili će, ako se radi o vrijednostima nabave koje su manje od vrijednosti (nacionalnih) pragova iz čl. 12. st. 1. ZJN 2016 (26.540,00 eura za robu/usluge, odnosno 66.360,00 eura za radove), primijeniti pravila za jednostavnu nabavu, temeljem općeg akta naručitelja; 2. treba li naručitelj primijeniti pravila koja ZJN 2016 propisuje za nabavu velike vrijednosti odnosno 3. treba li naručitelj primijeniti odredbe ZJN 2016 koje se odnose na nabavu male vrijednosti.**

Izračun procijenjene vrijednosti nabave temelji se na ukupnoj svoti, bez poreza na dodanu vrijednost (PDV). Pri izračunu procijenjene vrijednosti nabave naručitelj mora uzeti u obzir ukupnu vrijednost nabave, koja uključuje sve opcije i moguća obnavljanja ugovora.

Dakle, naručitelj će najprije u skladu s odredbom čl. 203. ZJN 2016, primjenjujući objektivne kriterije, odrediti predmet nabave (... na način da predstavlja njegovu tehničku, tehnološku, oblikovnu, funkcionalnu i/ili drugu objektivno određivu cjelinu). Ako je predmet nabave podijeljen na više grupa, kao procijenjena vrijednost nabave uzima se ukupna procijenjena vrijednost svih tih grupa predmeta nabave. Na odvojenju nabavu pojedine grupe predmeta nabave primjenjuju se ona pravila koja vrijede za ukupnu procijenjenu vrijednost predmeta nabave.

Iznimno, ako je predmet nabave velike vrijednosti podijeljen na više grupa, na odvojenju nabavu pojedine grupe ili grupa predmeta nabave, ako zbrojena procijenjena vrijednost tih grupa ne prelazi 20 % ukupne procijenjene vrijednosti svih grupa predmeta nabave, mogu se primijeniti pravila koja vrijede za:

- 1. nabavu male vrijednosti, ako je procijenjena vrijednost pojedine grupe ili grupa za robu ili usluge manja od 80.000,00 eura, odnosno za radove manja od 1 milijun eura ili**
- 2. jednostavnu nabavu, ako je procijenjena vrijednost pojedine grupe ili grupa predmeta nabave manja od pragova za primjenu ZJN 2016.**

Također, ako je predmet nabave male vrijednosti podijeljen na više grupa, na odvojenju nabavu pojedine grupe ili grupa predmeta nabave mogu se primijeniti pravila koja vrijede za jednostavnu nabavu:

- 1. ako je procijenjena vrijednost pojedine grupe ili grupa predmeta nabave manja od pragova za primjenu ZJN 2016, i 2. ako zbrojena procijenjena vrijednost tih grupa ne prelazi 20% ukupne procijenjene vrijednosti svih grupa predmeta nabave.**

7. PROCIJENJENE VRIJEDNOSTI NABAVE NA KOJE SE NE PRIMJENJUJE ZJN 2016

ZJN 2016 ... utvrđuje pravila o postupku javne nabave koji provodi javni ili sektorski naručitelj, ili drugi subjekt u slučajevima određenim ovim Zakonom, radi sklapanja ugovora o javnoj nabavi robe, radova ili usluga, okvirnog sporazuma te provedbe projektnog natječaja (čl. 1. st. 1.). Zakon kao postupke javne nabave propisuje otvoreni postupak, ograničeni postupak, natjecateljski postupak uz pregovore (za javne naručitelje), pregovarački postupak s prethodnom objavom (za sektorske naručitelje), partnerstvo za inovacije i pregovarački postupak bez prethodne objave poziva na nadmetanje, natjecateljski dijalog, te posebne režime nabave (pravila o javnoj nabavi za društvene i druge posebne usluge i projektni natječaj).

U skladu s čl. 12. st. 1. ZJN 2016, Zakon se ne primjenjuje na nabavu ispod nacionalnog praga:

1. na nabavu robe i usluga te provedbu projektnih natječaja procijenjene vrijednosti manje od **26.540,00 €** i radova procijenjene vrijednosti manje od **66.360,00 €**, 2. na nabavu u diplomatskim misijama i konzularnim uredima RH u inozemstvu, a) robe i usluga te provedbu projektnih natječaja procijenjene vrijednosti manje od 126.080,00 eura, b) radova procijenjene vrijednosti manje od 530.80,00 eura tj. na **jednostavnu nabavu**.

Jednostavna nabava je nabava do vrijednosti pragova iz čl. 12. st. 1. ZJN 2016. Pravila, uvjete i postupke jednostavne nabave utvrđuje naručitelj općim aktom, uzimajući u obzir načela javne nabave te mogućnost primjene elektroničkih sredstava komunikacije. Stoga, svaki je subjekt kao naručitelj, ovisno o svojim poslovima i potrebama te uvažavajući i druge specifičnosti, ovlašten samostalno svojim općim aktom uređivati pitanja tih nabava. Tim se aktom u osnovi definira procedura nabave i postupanje naručitelja u izvršenju nabava ispod nacionalnog praga na koje se ZJN 2016 ne primjenjuje. Državna komisija za kontrolu postupaka javne nabave, kao žalbeno tijelo koje rješava u postupcima javne nabave, nije nadležna za rješavanje o žalbama na postupke jednostavne nabave, koje naručitelj provodi u skladu s općim aktom o jednostavnoj nabavi te se prema može bitno izjavljenim žalbama redovito oglašava nenadležnom i odbacuje takve žalbe.

Treba napomenuti da izmjena europskih pragova nabave, o kojoj je riječ u ovom članku, ne utječe na financijske pragove za nabavu robe i usluga procijenjene vrijednosti do 26.540,00 € odnosno za nabavu radova do 66.360,00 € (*nacionalni prag*). Pragovi jednostavne nabave se ne mijenjaju, odnosno ostaju isti, jer je riječ o nacionalnoj odredbi koja obuhvaća određene vrijednosti nabave koje nisu obuhvaćene europskim pragovima.

8. EUROPSKI PRAGOV I – NABAVA VELIKE VRIJEDNOSTI

U skladu s odredbom čl. 13. st. 1. ZJN 2016, nabava velike vrijednosti je nabava čija je procijenjena vrijednost jednaka ili veća od vrijednosti europskih pragova iz čl. 4. Direktive 2014/24/EU i čl. 15. Direktive 2014/25/EU, ovisno o vrsti naručitelja i vrsti ugovora.

TELEFONSKI
SAVJETI

(uz vaš PIN):
01/ 46 99 111

Europska je komisija u skladu s čl. 6. st. 5. Direktive 2014/24/EU ovlaštena donositi delegirane akte, u skladu s čl. 87. te Direktive radi revidiranja europskih pragova. Ona ima ovlast i u sektorskoj Direktivi, broj 2014/25/EU.

U uvodnoj izjavi broj 1., „klasične“ Direktive 2014/24/EU, navodi se sljedeće obrazloženje za određivanje financijskih pragova za njezinu primjenu, odnosno za primjenu pravila o javnoj nabavi:

Dodjela javnih ugovora od strane ili u ime nadležnih tijela država članica mora biti u skladu s načelima Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU), pogotovo s načelom slobodnog kretanja robe, slobode poslovnog nastana i slobode pružanja usluga, kao i s načelima koja iz toga proizlaze, poput načela jednakog postupanja, zabrane diskriminacije, međusobnog priznavanja, proporcionalnosti i transparentnosti. Međutim, u slučaju javnih ugovora iznad određene vrijednosti (tj. „europskih pragova“), trebalo bi sastaviti odredbe za koordinaciju postupaka nacionalne nabave, kako bi se osiguralo da ta načela ostvaruju praktični učinak te da se pri javnoj nabavi potiče tržišno natjecanje.

U tom smislu države članice propisuju pravila za vrijednosti nabave koje su jednake ili veće od europskih pragova, kojima se uređuju postupci javne nabave, kojima je cilj sklapanje ugovora ili okvirnog sporazuma. Kada je u pitanju hrvatski Zakon o javnoj nabavi, ista pravila vrijede i za postupke javne nabave velike i male vrijednosti, uz neke iznimke.

Iznimke se odnose na rokove za dostavu ponuda i zahtjeva za sudjelovanje; zatim na rokove za podnošenje zahtjeva za dodatne informacije, objašnjenje ili izmjene u vezi s dokumentacijom o nabavi, kojeg gospodarski subjekti mogu postaviti tijekom roka za dostavu ponuda/zahtjeva za sudjelovanje; kod rokova za odgovor, dodatne informacije i objašnjenja, koji naručitelj stavlja na raspolaganje gospodarskim subjektima, kod obveze objavljivanja obavijesti o javnoj nabavi u Službenom listu EU. Iznimka također postoji u pogledu obveze naručitelja da zahtijeva ažurirane popratne dokumente od ponuditelja koji je podnio ekonomski najpovoljniju ponudu, jer je obveza traženja dokumenata propisana samo za postupke javne nabave velike vrijednosti, dok je isto opcija za naručitelja u postupcima male vrijednosti, i sl.).

9. NABAVA MALE VRIJEDNOSTI

Nabava male vrijednosti je nabava čija je procijenjena vrijednost manja od europskih pragova. Prema zakonskom okviru propisanom u ZJN 2016, nabava male vrijednosti je nabava koja je veća od svote pragova za **jednostavnu nabavu** iz čl. 12. ZJN 2016, a **manja od vrijednosti europskih pragova**. Ta vrijednost ne uključuje PDV. Za ove vrijednosti nabave naručitelji su obvezni objaviti obavijesti javne nabave u EOJN RH te mogu, ali nisu obvezni, objavljivati objave javne nabave u Službenom listu EU-a (TED).

Člankom 298. st. 1. ZJN 2016 propisani su razlozi za poništenje postupka javne nabave, a to su, između ostaloga: 1. *ako postanu poznate okolnosti zbog kojih ne bi došlo do pokretanja postupka javne nabave, da su bile poznate prije*, 2. *ako postanu poznate okolnosti zbog kojih bi došlo do sadržajno bitno drukčije obavijesti o nadmetanju ili dokumentacije o*

nabavi, da su bile poznate prije, 3. *ako nije dostavljen nijedan zahtjev za sudjelovanje*, 4. *ako nema niti jednog sposobnog natjecatelja*, 5. *ako nije pristigla nijedna ponuda*, 8. *ako nakon isključenja ponuditelja ili odbijanja ponuda ne preostane nijedna valjana ponuda*, 6. *ako je cijena najpovoljnije ponude veća od procijenjene vrijednosti nabave, osim ako javni naručitelj ima ili će imati osigurana sredstva* i sl.

Jedan od razloga za poništenje postupka javne nabave vezan je za svote europskih pragova pa u tom smislu, *ako je cijena svih ponuda u postupku javne nabave male vrijednosti jednaka ili veća od pragova za nabavu velike vrijednosti (osim ako su u postupku javne nabave primijenjena pravila koja vrijede za nabavu velike vrijednosti)*, javni naručitelj obavezan je poništiti postupak javne nabave. Dakle, bit će riječ, primjerice, o situaciji kada je naručitelj, nakon istraživanja, odnosno prethodne analize tržišta, procijenio vrijednost predmeta nabave kao nabavu male vrijednosti te je obavijest javne nabave objavio samo u EOJN RH, a ne i u Službenom listu EU-a. No, ako je naručitelj u opisanom primjeru objavio poziv na nadmetanje u EOJN RH i u Službenom listu EU-a te je primijenio i ostala pravila koja vrijede za nabavu velike vrijednosti, neće morati poništiti postupak javne nabave zbog navedenog razloga.

Naručitelj nije obavezan odbiti ponudu ponuditelja koji je podnio ekonomski najpovoljniju ponudu u postupku male vrijednosti u kojem su se primjenjivala pravila koja vrijede za nabavu velike vrijednosti, ako je cijena te ponude jednaka ili veća od pragova velike vrijednosti⁴

Gospodarski subjekt traži tumačenje čl. 295. st. 2. ZJN 2016, odnosno postavlja pitanje je li naručitelj u postupku javne nabave male vrijednosti, u kojem su primijenjena pravila koja vrijede za nabavu velike vrijednosti, obavezan odbiti ponudu ponuditelja koji je podnio ekonomski najpovoljniju ponudu ako utvrdi da je cijena te ponude jednaka ili veća od pragova za nabavu velike vrijednosti?

Člankom 295. st. 2. ZJN 2016 propisano je da je javni naručitelj u postupku javne nabave male vrijednosti obavezan odbiti ponudu ponuditelja koji je podnio ekonomski najpovoljniju ponudu, ako utvrdi da je cijena te ponude jednaka ili veća za nabavu velike vrijednosti. Člankom 298. st. 1. točkom 5. ZJN 2016 propisano je da je javni naručitelj obavezan poništiti postupak javne nabave ako je cijena svih ponuda u postupku javne nabave male vrijednosti jednaka ili veća od pragova za nabavu velike vrijednosti, osim ako su u postupku javne nabave primijenjena pravila koja vrijede za nabavu velike vrijednosti.

Slijedom navedenog, mišljenja je Ministarstva da naručitelj nije obavezan odbiti ponudu ponuditelja koji je podnio ekonomski najpovoljniju ponudu, u postupku javne nabave male vrijednosti u kojem su se primjenjivala pravila koja vrijede za nabavu velike vrijednosti, ako je cijena te ponude jednaka ili veća od pragova za nabavu velike vrijednosti. (KLASA: 406-01/21-01/358, od 22. rujna 2021.)

⁴ Mišljenje Ministarstva gospodarstva i održivog razvoja, kao tijela državne uprave nadležnog za politiku javne nabave.

10. VRIJEDNOSTI EUROPSKIH PRAGOVA PREMA VRSTI NARUČITELJA

Odredbom čl. 6. ZJN 2016 određeni su javni naručitelji, a to su:

1. Republika Hrvatska, odnosno državna tijela Republike Hrvatske te *decentralizirani javni naručitelji*;
2. jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2. tijela javnog prava i 3. udruženja koje je osnovalo jedno ili više tijela, odnosno naprijed navedenih naručitelja.

Tijela javnog prava su subjekti koji ispunjavaju sve sljedeće uvjete:

1. imaju pravnu osobnost, 2. osnovani su posebno u svrhu zadovoljavanja potreba u općem interesu, koje nemaju industrijski ili trgovački značaj, i 3. u iznosu većem od 50 % financira ih javni naručitelj ili su podložna upravljačkom nadzoru od strane javnog naručitelja ili je više od polovine članova njihovih upravnih, upravljačkih ili nadzornih tijela imenovao javni naručitelj.

U tom smislu, novi europski pragovi za *javne naručitelje*, koji će se primjenjivati od 1. siječnja 2024. godine, ovisno o vrsti naručitelja, su sljedeći:

1. Republika Hrvatska odnosno državna tijela Republike Hrvatske primjenjuju europski prag nabave od 143.000,00 € za ugovore o javnoj nabavi robe, usluga i projektne natječajne, a 5.538.000,00 € za ugovore o javnim radovima
2. jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i pravne osobe (tj. *decentralizirani javni naručitelji*) primjenjuju europski prag nabave od 221.000,00 € za ugovore o javnoj nabavi robe, usluga i projektne natječajne, a 5.538.000,00 €, za ugovore o javnim radovima.

Za ugovore koje sklapaju subjekti koji nisu naručitelji u smislu ZJN 2016, a koje javni naručitelji subvencioniraju ili sufinanciraju, europski prag nabave je 221.000,00 €, za ugovore o uslugama, a 5.538.000,00 € za ugovore o javnim radovima.

Europski pragovi za *sektorske naručitelje*, koji će se primjenjivati od 1. siječnja 2024. godine su sljedeći:

1. 443.000,00 € za ugovore o javnoj nabavi robe i usluga
2. 5.538.000,00 € za ugovore o javnim radovima.

11. UGOVORI O JAVNIM USLUGAMA ZA DRUŠTVENE I DRUGE POSEBNE USLUGE

ZJN 2016 pristupa uređenju ugovora o javnim uslugama na tri različita načina. Naime, tri su različita režima prema kojima naručitelji postupaju kod nabave usluga. To su: 1. usluge izuzete od primjene ZJN 2016, 2. usluge u redovnom režimu nabave te 3. društvene i druge posebne usluge.

Za usluge koje su izuzete od primjene Zakona (npr. usluge istraživanja i razvoja – čl. 30. st. 1. točka 17.; usluge koje javni naručitelj ili udruženje javnih naručitelja pružaju na osnovi isključivog prava

utemeljenog na zakonu, podzakonskom propisu ili drugom objavljenom aktu uprave koji su u skladu s Ugovorom o funkcioniranju EU – čl. 30. st. 1. točka 15.; usluge arbitraže i mirenja – čl. 30. st. 1. točka 4.; i sl.) naručitelji nisu obvezni prije sklapanja ugovora o nabavi tih usluga provoditi postupke javne nabave propisane ZJN 2016.

Za nabavu usluga u redovnom režimu nabave primjenjuju se sve odredbe ZJN 2016. Postupak javne nabave tih usluga ni po čemu se ne razlikuje od postupka nabave robe ili radova. Dakle, ovisno o procijenjenoj vrijednosti nabave tih usluga, naručitelji su obvezni primjenjivati odgovarajuće odredbe ZJN 2016, za velike ili male vrijednosti nabave.

Društvene i druge posebne usluge ZJN 2016 stavlja pod poseban režim nabave (čl. 323. – 325. ZJN 2016). Detaljan popis tih usluga nalazi se u Prilogu X. ZJN 2016, a to su:

- zdravstvene, društvene i povezane usluge
- administrativne, društvene, obrazovne, zdravstvene usluge i usluge vezane uz kulturu
- usluge obveznoga socijalnog osiguranja, osim ako je riječ o negospodarskim uslugama od općeg interesa, s obzirom na to da su države članice slobodne organizirati pružanje obveznih društvenih usluga ili drugih usluga, kao usluge od općeg interesa ili kao negospodarske usluge od općeg interesa
- usluge vezane uz naknade
- poštanske usluge
- hotelijerske i ugostiteljske usluge
- pravne usluge, u mjeri u kojoj nisu izuzete na temelju čl. 29. st. 1. t. 5. – 9. Zakona
- istražiteljske usluge i usluge u području sigurnosti i sl.

Europski pragovi za nabavu društvenih i drugih posebnih usluga su: 750.000,00 €, za javne naručitelje, te 1.000.000,00 €, za sektorske naručitelje. Za nabavu društvenih i drugih posebnih usluga također vrijedi nacionalni prag od 26.540,00 €, kao vrijednosni prag od kojeg je naručitelj obavezan primijeniti ZJN 2016. Od te svote do svote europskog praga je nabava male vrijednosti za koju su naručitelji obvezni objaviti obavijesti javne nabave u EOJN RH (te fakultativno i u Službenom listu EU), a za vrijednosti koje su jednake ili veće od europskog praga u Službenom listu EU-a i u EOJN RH.

12. ZAKLJUČNO

Nove financijske vrijednosti europskih pragova koje je propisala Europska komisija, primjenjuju se izravno u svim državama članicama EU-a, u postupcima javne nabave koje provode javni i sektorski naručitelji te fizička ili pravna osoba ili tijelo koje nije ni javni ni sektorski naručitelj (drugi subjekt), u skladu s čl. 39. ZJN 2016, od 1. siječnja 2024. godine. Navedene uredbe, pa tako i propisane vrijednosti europskih pragova, ostaju na snazi dvije godine, dakle zaključno do 31. prosinca 2025. godine.

Tablica: EU pragovi prema vrsti naručitelja, vrsti predmeta nabave te postupku / režimu nabave

		Vrsta predmeta nabave	Prag (€)
Odvojena nabava grupe/grupa predmeta nabave		Roba i usluge	80.000,00
		Radovi	1.000.000,00
Javni naručitelji:	RH odnosno državna tijela RH	Roba / usluge / projektni natječaji	143.000,00
	JLP(R)S i tijela javnog prava iz čl. 6. st. 1. t. 3. ZJN 2016 i njihova udruženja	Roba / usluge / projektni natječaji	221.000,00
		Radovi	5.538.000,00
Sektorski naručitelji:		Roba / usluge / projektni natječaji	443.000,00
		Radovi	5.538.000,00
Društvene i druge posebne usluge	Javni naručitelji		750.000,00
	Sektorski naručitelji		1.000.000,00
Nabava za potrebe obrane i sigurnosti		Roba / usluge	443.000,00
		Radovi	5.538.000,00
Ugovori koje subvencioniraju (ili sufinanciraju) javni naručitelji – čl. 39 ZJN 2016		Usluge	221.000,00
		Radovi	5.538.000,00



Ante LOBOJA, dipl. iur.

UDK 331.2

Ekonomski najpovoljnija ponuda kao kriterij odabira ponude

Temeljni kriterij za odabir ponude u sustavu javne nabave je ekonomski najpovoljnija ponuda koja se utvrđuje na temelju cijene ili troška. Kod određivanja kriterija ekonomski najpovoljnije ponude naručitelj mora odrediti odgovara li financijska vrijednost dodatnog kriterija koji se koristi pri određivanju ekonomski najpovoljnije ponude razlici u cijeni, odnosno je li i koliko je kao naručitelj spreman platiti dodatnu kvalitetu ponude.

1. UVOD

Kriterij za odabir ponude u postupcima javne nabave je ekonomski najpovoljnija ponuda. Ekonomski najpovoljnija ponuda, kao koncept, podrazumijeva da naručitelj ekonomsku prednost pojedine ponude mjeri i uspoređuje s odabranim kriterijima vezanim uz predmet nabave, koji služe za identificiranje „najbolje“ ponude. Pri korištenju kriterija ekonomski najpovoljnije ponude naručitelj može, osim cijene, uzeti u obzir i druge kriterije poput kvalitete, roka isporuke ili usluga nakon prodaje i sl. Svakom odabranom kriteriju naručitelj pridaje relativni ponder koji odražava njegovu relativnu važnost u odnosu na druge kriterije. Svrha je ovog kriterija odabrati ponudu koja nudi najbolju vrijednost za uloženi novac. Kriteriji za odabir ponude *ne smiju biti diskriminirajući, moraju biti povezani s predmetom nabave i ne smiju narušavati slobodu tržišnog natjecanja*. Kriterije odabira ponude naručitelj mora odrediti unaprijed u dokumentaciji o nabavi.

Autor u članku obrađuje temu kroz primjere iz prakse Državne komisije za kontrolu postupaka javne nabave (dalje: **Državna komisija**) i Visokoga upravnog suda Republike Hrvatske (dalje: **VUS RH**).

2. NA TEMELJU ČEGA SE UTVRĐUJE EKONOMSKI NAJPOVOLJNIJA PONUDA

Zakon o javnoj nabavi (Nar. nov., br. 120/16. i 114/22., dalje: **ZJN 2016**), u čl. 283. – 288., donosi odredbe o kriterijima za odabir ponude. Ekonomski najpovoljnija ponuda utvrđuje se na temelju *cijene* ili *troška*, primjenom *pristupa isplativosti* (kao što je *trošak životnog vijeka*) te može uključivati najbolji *omjer između cijene i kvalitete*, koji se ocjenjuje na temelju kriterija, uključujući kvalitativne, okolišne ili društvene značajke, povezane s predmetom nabave.

Kriteriji mogu obuhvaćati na primjer: **1.** kvalitetu, uključujući tehničku vrijednost, estetske i funkcionalne značajke, pristupačnost, rješenje za sve korisnike, društvene, okolišne i inovativne značajke te trgovanje i uvjete trgovanja; **2.** organizaciju, kvalifikacije i iskustvo osoblja angažiranog na izvršenju određenog ugovora, ako kvaliteta angažiranog osoblja može znatno utjecati na razinu uspješnosti izvršenja ugovora ili **3.** usluge nakon prodaje i tehničku pomoć, uvjete isporuke kao što su datum isporuke, proces isporuke i rok isporuke ili rok izvršenja.

Element troška može biti i u obliku fiksne cijene ili troška na temelju čega se gospodarski subjekti natječu samo prema kriterijima kvalitete.

U skladu s dosadašnjom praksom EU-a, kriterij ekonomski najpovoljnije ponude koristi se kada ponuditelji mogu ponuditi različita rješenja, a naručitelj želi staviti naglasak na bolju kvalitetu. U praksi primjene kriterija za odabir ponude važno načelo je *najbolja vrijednost za novac* (engl. *best value for money*), koje upućuje na optimalnu kombinaciju različitih kriterija koji su povezani s troškovima i onih koji nisu, a kojima se zajedno ispunjavaju zahtjevi naručitelja. Elementi koji čine optimalnu kombinaciju različitih kriterija mogu se razlikovati u svakom postupku nabave.

Koncepcija „vrijednost za novac“ prepoznaje činjenicu da se roba, radovi i usluge razlikuju u kvaliteti, izdržljivosti, trajnosti, dostupnosti i ostalim karakteristikama proizvoda i elementima povezanima uz njihovu prodaju. U nekim slučajevima mudrije je platiti više za proizvod s niskim troškovima održavanja, nego platiti manje za proizvod s visokim troškovima održavanja, jer će kroz razdoblje uporabe i amortizacije početno skuplji proizvod za naručitelja, u pravilu, biti ukupno jeftiniji. Naručitelj može razmotriti troškove životnog ciklusa, a ne samo izravne troškove nabave (ili početne nabavne cijene) u skladu s postavljenim specifikacijama.

3. ODREĐIVANJE PONDERA PREMA POJEDINOM KRITERIJU

Naručitelj mora u dokumentaciji o nabavi odrediti relativni ponder (značenje; udjel) koji dodjeljuje svakom pojedinom kriteriju, koji je propisao u dokumentaciji o nabavi u svrhu odabira ekonomski najpovoljnije ponude, osim kada se on utvrđuje samo na temelju cijene. Ponderi se mogu izraziti određivanjem raspona s odgovarajućom maksimalnom razlikom, a ako ponderiranje nije moguće zbog objektivnih razloga, naručitelj navodi kriterije od najvažnijeg prema manje važnom.

U skladu s čl. 404. ZJN 2016 bitna je povreda postupka javne nabave, između ostaloga, ako naručitelj nije naveo kriterije ili ponderi nisu određeni u skladu s čl. 286. Zakona.

Nakon što je naručitelj odredio koje će kriterije vrednovati, u idućem koraku određuje *relativno značenje* koji pridaje svakom pojedinom kriteriju. Pri tome, ako je riječ o kriterijima koji se mogu brojčano iskazati, najčešće će staviti formulu, a ako je riječ o kriterijima koji se ne mogu brojčano iskazati, potrebno je navesti razinu očekivanja. Pitanje koje naručitelj mora postaviti je: odgovara li financijska vrijednost dodatnog kriterija (koja se dodjeljuje tom kriteriju) razlici u cijeni predmeta nabave na tržištu, odnosno je li i koliko je spreman platiti za dodatnu kvalitetu ponude. Drugim riječima, primjerice, *ako se roku isporuke dodjeli 10 bodova u odnosu na cijenu, postavlja se pitanje jesmo li za bržu isporuku spremni platiti 10 % veću cijenu.*

U praksi naručitelji mogu koristiti *apsolutni* ili *relativni način* određivanja pondera. Za ponuditelje je transparentnije, a za naručitelja sigurnije, kada bi svaki ponuditelj, već kod podnošenja ponude, mogao izračunati broj bodova koje će dobiti na temelju pojedinog kriterija.

Kod *apsolutnog modela ocjene ponuda*, ocjena određene ponude ne ovisi o ostalim ponudama, odnosno neovisna je o cijeni i kvaliteti drugih ponuda. Primjer ovog modela je kada naručitelj za svaku od kvalitativnih značajki utvrdi određenu cijenu. Shodno tome, cijene koje su istaknuli ponuditelji usklađuju se tako da se povećavaju ili smanjuju, ovisno o ponudenoj kvaliteti. Na primjer, *kraće vrijeme odziva* dovest će do smanjenja ponudene cijene, a *dulji rok isporuke* do njezina povećanja. Kvalitativnim kriterijima odabira ne pridaje se relativno značenje u postocima, već se *važnost svake kvalitativne značajke iskazuje pridavanjem određene novčane vrijednosti*. Nakon usklađivanja cijena, ugovor se sklapa s ponuditeljem čija je usklađena cijena najniža.

Središnji državni ured za središnju javnu nabavu objavio je 7. kolovoza 2023. u Elektroničkom oglasniku javne nabave RH (EOJN RH) otvoreni postupak, br. objave: 2023/S 0F2-0033731 za nabavu usluge obveznog osiguranja od automobilske odgovornosti i kasko osiguranja, CPV: 66514110-0 Usluge osiguranja motornih vozila¹

Temeljem provedenog otvorenog postupka javne nabave sklopit će se okvirni sporazum na razdoblje od dvije godine, s jednim gospodarskim subjektom koji *obvezuje na izvršenje odnosno sklapanje ugovora na temelju okvirnog sporazuma*. Predmet nabave je *usluga osiguranja vlasnika, odnosno korisnika vozila od odgovornosti za štete nanesene trećim osobama (obvezno osiguranje od automobilske odgovornosti) i usluga kasko osiguranja u svemu sukladno tehničkim specifikacijama i ostalim traženim uvjetima iz dokumentacije o nabavi*. Predmet nabave podijeljen je na dvije grupe: 1 – Osobni automobili i 2 – Teretna i ostala vozila.

Pod toč. 24. dokumentacije o nabavi javni naručitelj je propisao „Kriterij za odabir ponude“

Kriterij za odabir ponude za sve grupe predmeta nabave je ekonomski najpovoljnija ponuda. S obzirom na to da ne može koristiti pravo na pretporez, naručitelj će uspoređivati cijene ponuda s PDV-om. Ako dvije ili više valjanih ponuda budu jednako rangirane prema kriteriju za odabir ponude, naručitelj će odabrati ponudu koja je zaprimljena ranije. Bodovi će se izračunavati na dvije decimale. Ukupan broj bodova za svaku ponudu naručitelj će izračunati zbrajanjem bodova koje je ista ostvarila po pojedinim kriterijima ekonomski najpovoljnije ponude.

Kriteriji odabira i njihov relativni značaj prikazani su u tablici u nastavku:

KRITERIJ	OZNAKA KRITERIJA	NAJVIŠI BROJ BODOVA	RELATIVNI ZNAČAJ
Cijena ponude	C	90	90 %
Rok isplate osigurnine	RIO	10	10 %
	UKUPNO	100	100 %

Ekonomski najpovoljnijom ponudom smatra se ponuda kojoj se dodijeli najveći broj bodova sukladno navedenim kriterijima. Ukupan broj bodova koji će se dodijeliti ponudi računa se prema sljedećoj formuli:

¹ Primjer iz prakse javnog naručitelja.

$$Puk = C + RIO$$

pri čemu je:

Puk – ukupan broj bodova ponude

C – broj bodova dodijeljen ponudi na temelju kriterija Cijene ponude

RIO – broj bodova dodijeljen ponudi na temelju kriterija Rok isplate osigurnine

24.1. Cijena ponude:

Ponuda s najniže ponuđenom cijenom dobiva 90 bodova, a ostale ponude se boduju prema formuli:

$$C = (C_{min} / C_{up}) \times 90$$

pri čemu su:

C – broj bodova po kriteriju cijene za ponudu koja se ocjenjuje

C_{min} – cijena ponude s najnižom cijenom

C_{up} – cijena usporedne ponude

90 – maksimalan broj bodova po kriteriju cijene

24.2. Rok isplate osigurnine za kasko osiguranje vozila

Naručitelj kao kriterij kvalitete određuje rok za isplatu osigurnine za kasko osiguranje vozila, a koji se odnosi na broj dana potreban ponuditelju da isplati osigurninu. Maksimalan broj bodova koji gospodarski subjekt može dobiti po ovom kriteriju je 10 bodova.

Sukladno članku 943. stavak 1. i 2. Zakona o obveznim odnosima, rok isplate osigurnine odnosi se na isplatu nesporne osigurnine ili nespornog dijela osigurnine i isplatu osigurnine kod postojanja okolnosti potrebe utvrđivanje postojanja osigurateljeve obveze ili njezina iznosa, a maksimalni dopušteni rok isplate osigurnine je 30 dana od dana primitka odštetnog zahtjeva.

Naručitelj će dodijeliti bodove ako ponuditelj ponudi kraći rok isplate osigurnine od zakonski obveznog roka, a koji je 30 dana i to prema sljedećoj skali:

Rok isplate osigurnine	Broj bodova
do uključivo 14 dana	10
od 15 do uključivo 25 dana	5

Radi dokazivanja ispunjavanja ovog kriterija ponuditelj u ponudi dostavlja „Obrazac za određivanje roka isplate osigurnine“ (iz Priloga 3. dokumentacije) kojim izjavljuje da će za vrijeme trajanja okvirnog sporazuma, kao i ugovora sklopljenih temeljem okvirnog sporazuma, primjenjivati ponuđeni rok isplate osigurnine. Ako ponuditelj u ponudi ne dostavi „Obrazac za određivanje roka isplate osigurnine“, naručitelj će smatrati da ponuditelj ne nudi kraći rok, te će mu za ovaj kriterij biti dodijeljeno nula bodova.

4. ODREDBE DIREKTIVE 2014/24/EZ EUROPSKOGA PARLAMENTA I VIJEĆA NA KOJIMA SE TEMELJI KRITERIJ ODABIRA PONUDE

ZJN 2016, u čl. 283. – 288. donosi odredbe o kriterijima za odabir ponude, kojima su u hrvatsko zakonodavstvo javne nabave transponirane odredbe čl. 67. i 68. Direktive 24/2014/EU o javnoj nabavi. U uvodnoj izjavi broj 90, Direktive 24/2014/EU, u bitnome se navodi:

Ugovori bi trebali biti dodijeljeni na temelju objektivnih kriterija kojima se osigurava sukladnost s načelima transparentnosti, zabrane diskriminacije i jednakog postupanja, s ciljem osiguravanja objektivne usporedbe relativne vrijednosti ponuda kako bi se odredilo, uz poštovanje uvjeta učinkovitog nadmetanja, koja ponuda je ekonomski najpovoljnija. Trebalo bi izričito navesti da se ekonomski najpovoljnija ponuda treba procjenjivati na temelju najboljeg omjera između cijene i kvalitete, što bi uvijek trebalo uključiti element cijene ili troška. Isto tako, trebalo bi pojasniti da bi se takva procjena ekonomski najpovoljnije ponude mogla provoditi i samo na temelju ili cijene ili isplativosti. Stoga je primjereno podsjetiti da javni naručitelji mogu odrediti određene standarde kvalitete uz korištenje tehničkih specifikacija ili uvjeta izvršenja ugovora.

5. TROŠAK ŽIVOTNOGA VIJEKA KAO KRITERIJ TROŠKA U OKVIRU KRITERIJA EKONOMSKI NAJPOVOLJNIJE PONUDE

Trošak životnog vijeka proizvoda, usluge ili radova obuhvaća troškove koji proizlaze iz korištenja predmeta nabave. Trošak životnog vijeka može obuhvaćati sve ili dio sljedećih troškova: 1) troškove (koje snose javni naručitelji ili drugi korisnici): a. nabave; b. uporabe (kao što je potrošnja energije i drugih resursa); c. održavanja; d. zbrinjavanja (troškovi prikupljanja i recikliranja, i sl.); 2.) troškove utjecaja proizvoda, usluga ili radova tijekom njihova životnog vijeka na okoliš (npr. troškovi emisije stakleničkih plinova, emisije drugih zagađivača i sl.).

Kada naručitelj želi ekonomski najpovoljniju ponudu odabrati primjenom troška životnog vijeka, tada u dokumentaciji o nabavi mora odrediti *metodologiju izračuna*, formulu, koje podatke za izračun moraju dostaviti ponuditelji te koje će podatke potrebne za izračun koristiti naručitelj. Naručitelji ne smiju primjenjivati metode izračuna koje neopravdano daju prednost ili stavljaju u nepovoljniji položaj određene gospodarske subjekte. Metoda izračuna mora se temeljiti na objektivno provjerljivim i nediskriminirajućim kriterijima, mora biti opće dostupna te ne smije zahtijevati ekstremne napore gospodarskih subjekata kako bi udovoljili traženju naručitelja.

6. ODNOS KRITERIJA ZA ODABIR PONUDE I KRITERIJA ZA ODABIR GOSPODARSKOG SUBJEKTA

Kvalitativni odabir gospodarskih subjekata i odabir ponude dvije su različite aktivnosti u postupku javne nabave: vode ih različita pravila i koncepcijski se razlikuju. Kriteriji za kvalitativni odabir gospodarskog subjekta – primjenjuju se pri ocjeni jesu li gospodarski subjekti (*ponuditelji ili natjecatelji*) kvalificirani i sposobni izvršiti ugovor. Stoga su oni vezani uz gospodarske subjekte. Kriteriji za odabir ponude – primjenjuju se pri ocjeni – koja je ponuda, od onih koje zadovoljavaju postavljene specifikacije i zahtjeve, najbolja. Stoga se ovi kriteriji odnose na ponude.

Uvjeti sposobnosti i kriteriji za odabir ponude imaju različite namjene. Stoga se kriteriji odabira gospodarskog subjekta (uvjeti sposobnosti), u pravi-

lu, ne mogu koristiti kao kriteriji za odabir ekonomski najpovoljnije ponude.

Sposobnost gospodarskih subjekata za izvršenje ugovora ne može biti utvrđena na temelju mjerila (npr. kvalitete i cijene) njihovih ponuda. Ako gospodarski subjekt ne zadovoljava postavljene kriterije za kvalitativni odabir, njegova ponuda ne može biti odabrana samo zato što je ekonomski najpovoljnija. Važno je da naručitelj prilikom utvrđivanja kriterija koje će koristiti za odabir ponude odabere „najbolju“ ponudu sposobnog ponuditelja, a ne „najsposobnijeg“ ponuditelja.

Naručitelj je kao drugi kriterij ekonomski najpovoljnije ponude odredio iskustvo gospodarskog subjekta u prijevozu učenika, što je žalbeno tijelo ocijenilo suprotnim odredbi članka 284. ZJN 2016²

Naručitelj Grad Bjelovar, objavio je 10. kolovoza 2020. u EOJN RH poziv na nadmetanje s dokumentacijom o nabavi u otvorenom postupku, broj objave 2020/S OF2-0029456, za predmet nabave: usluga prijevoza učenika osnovnih škola grada Bjelovara u školskoj godini 2020/21. Kriterij za odabir ponude je ekonomski najpovoljnija ponuda koja se određuje na temelju cijene ponude - 80 bodova te iskustva u prijevozu učenika - 20 bodova.

Na sadržaj dokumentacije o nabavi žalbu je 20. kolovoza 2020. žalitelj izjavio Parona-Dugo Selo d.o.o. koji osporava toč. 6.6.2. dokumentacije kojom su propisani uvjeti kvalitativne ocjene ponude (bodovanje) te navodi da je tom točkom propisao da **minimalno iskustvo u prijevozu učenika koje donosi bodove, iznosi više 36 mjeseci**. Navodi da naručitelj nabavlja uslugu prijevoza učenika osnovnih škola za samo jednu školsku godinu pa će čak i onaj ponuditelj koji je tri godine obavljao prijevoz učenika osnovnih škola, dobiti nula bodova slijedom čega smatra takav kriterij diskriminirajućim.

Naručitelj navodi da je drugi kriterij iskustvo u prijevozu učenika, koje ima relativan značaj prilikom ocjenjivanja ponude u visini od 20%, bitan zbog važnosti usluge koja se traži (prijevoz učenika), pa je zbog sigurnosti posebno važno da ponuditelj ima iskustva u prijevozu učenika.

Toč. 6.6.2. dokumentacije o nabavi propisano je da naručitelj kao drugi kriterij ekonomski najpovoljnije ponude određuje **iskustvo gospodarskog subjekta u prijevozu učenika** te je propisano da će naručitelj iskustvo manje od 36 mjeseci ocijeniti s nula bodova, iskustvo veće od 36 mjeseci će ocijeniti s 10 bodova, a iskustvo veće od 60 mjeseci će ocijeniti s 20 bodova.

Državna komisija navodi da je naručitelj kao drugi kriterij (pored cijene) za odabir ekonomski najpovoljnije ponude propisao iskustvo gospodarskog subjekta te je propisao način na koji će ocjenjivati takvo iskustvo mjereno u mjesecima. Žalitelj ovakve odredbe dokumentacije, smatrajući ih nezakonitim te smatra da se ujedno radi o pogodovanju određenom gospodarskom subjektu. Prije ocjene ovog žalbenog navoda potrebno je istaknuti da su ocjena sposobnosti gospodarskih subjekata i odabir ponude dvije različite aktivnosti u postupku javne nabave te ih određuju različita pravila. Stoga, kada se u konkretnom slučaju

pod kriterijima za odabir ponude ocjenjuje iskustvo gospodarskog subjekta, umjesto iskustva ponuđenih stručnjaka, takvo postupanje naručitelja je suprotno odredbi članka 284. ZJN 2016, koja propisuje da predmet ocjene, kroz kriterije za odabir ponude, može biti primjerice organizacija, kvalifikacije i iskustvo osoblja angažiranog na izvršenju ugovora, ako kvaliteta angažiranog osoblja može značajno utjecati na razinu uspješnosti izvršenja ugovora. Navedene odredbe dokumentacije o nabavi ocijenjene su suprotnima gore navedenom pravnom okviru. Žalbeni navod je osnovan. (Klasa: UP/II-034-02/20-01/655, od 30. rujna 2020.)

Presuda posl.br.: UsII-404/20-8, od 3. veljače 2021., kojom je odbijen tužbeni zahtjev tužitelja Parona-Dugo Selo d.o.o. za poništenjem Rješenja Državne komisije, Klasa: UP/III-034-02/20-01/655, od 30. rujna 2020.

U obrazloženju presude Suda, u bitnome se navodi: Tuženik, Državna komisija, je zaključio da se u konkretnom slučaju pod kriterijima za odabir ponude ocjenjuje iskustvo gospodarskog subjekta, umjesto iskustvo ponuđenih stručnjaka, a da je takvo postupanje naručitelja u suprotnosti s odredbom članka 284. ZJN 2016, koja i propisuje da predmet ocjene/kriteriji za odabir ponude može biti primjerice organizacija, kvalifikacije i iskustvo osoblja angažiranog na izvršenju određenog ugovora, ako kvaliteta angažiranog osoblja može značajno utjecati na razinu uspješnosti izvršenja ugovora. Stoga je tuženik ovaj žalbeni prigovor u odnosu na toč. 6.6.2. dokumentacije o nabavi ocijenio osnovanim i u odnosu na tu točku je poništio dokumentaciju o nabavi.

Imajući u vidu izloženo, prema ocjeni Suda osporeno se rješenje temelji na pravilno i u potpunosti utvrđenom činjeničnom stanju na koje je pravilno primijenjeno mjerodavno materijalno pravo, pa stoga osporenim rješenjem nije povrijeđen zakon tužitelju na štetu.

7. IZNIMKE KADA RELATIVNI PONDER CIJENE ILI TROŠKA SMIJE BITI VEĆI OD 90 %

Člankom 284. st. 4. ZJN 2016 propisano je da javni naručitelj ne smije odrediti samo cijenu ili samo trošak kao jedini kriterij za odabir ponude te u tom slučaju relativni ponder cijene ili troška ne smije biti veći od 90 %. U čl. 284. st. 5. ZJN 2016 propisuje iznimke odnosno slučajeve kada relativni ponder cijene ili troška smije biti veći od 90 %, dakle i 100 %, što realno znači da naručitelj odabire ponudu na temelju kriterija najniže cijene, a to će biti u sljedećim slučajevima: u pregovaračkom postupku bez prethodne objave poziva na nadmetanje, u postupku sklapanja ugovora na temelju okvirnog sporazuma, u postupku dodjele ugovora za društvene i druge posebne usluge, u slučaju javne nabave za potrebe obrane i sigurnosti te u slučaju nabave za potrebe diplomatskih misija i konzularnih ureda RH u inozemstvu.

U navedenim slučajevima cijena ili trošak može biti i 100 %, s time da ista odredba ne zabranjuje naručitelju da odredi manji postotak cijene ili troška, ako to ocijeni učinkovitim.

² Primjer iz prakse Državne komisije.

8. ISKUSTVO OSOBLJA ANGAŽIRANOG NA IZVRŠENJU ODREĐENOG UGOVORA KAO KRITERIJ ODABIRA PONUDE

Jedan od češće korištenih kvalitativnih kriterija u praksi javne nabave u RH je kriterij *iskustvo osoblja angažiranog na izvršenju određenog ugovora, ako kvaliteta angažiranog osoblja može značajno utjecati na razinu uspješnosti izvršenja ugovora*. U tom smislu, iskustvo predloženog stručnjaka, koji će sudjelovati u izvršenju ugovora, može biti element koji će utjecati na kvalitetu izvršenja ugovora i na ekonomsku vrijednost ponude. Navedeni kriterij uređen je u čl. 284. st. 2. t. 2. ZJN 2016, kao primjer kvalitativnog kriterija.

U primjeru iz prakse Državne komisije, KLASA: UP/II-034-02/20-01/324, od 17. lipnja 2020., žalitelj u žalbi na Odluku o odabiru ponude osporava bodovane ponude odabranog ponuditelja na temelju referencije ključnih stručnjaka, za projekte koji su još u tijeku. Međutim, iz dokumentacije o nabavi proizlazi da naručitelj boduje projekte na kojima je stručnjak radio, pri čemu okolnost da su projekti navedeni u ponudi odabranog ponuditelja još uvijek u tijeku, ne znači da stručnjak na istima nije stekao iskustvo, osobito uzimajući u obzir da se radi o projektima koji traju nekoliko godina. S obzirom na to da naručitelj u dokumentaciji o nabavi nije propisao da će bodovati samo projekte koji su završeni, žalbeni navod je ocjenjen neosnovan.

Nadalje, u primjeru iz prakse Državne komisije, KLASA: UP/II-034-02/18-01/905, od 27. studenoga 2018., žalitelj u žalbi na Odluku o odabiru ponude navodi da se odabrani ponuditelj prilikom dokazivanja ispunjavanja kriterija za odabir ponude nezakonito oslonio na sposobnost drugih subjekata, što nije dozvoljeno prema ZJN 2016, jer se isti institut koristi samo kod ispunjavanja kriterija za odabir gospodarskog subjekta. Smatra da je naručitelj odabranom ponuditelju neosnovano dodijelio bodove za tehničke stručnjake TS 3 i TS 7. Državna komisija navodi da ZJN 2016 dopušta mogućnost oslanjanja na sposobnost drugih subjekata radi dokazivanja tehničke i stručne sposobnosti, te je u tom smislu, razumljivo da se relevantno stručno iskustvo stručnjaka na koje se gospodarski subjekt oslonio (te istima sada raspolaže) koristi za ocjenu kriterija kvalitete, u smislu njihovog bodovanja radi ocjene ekonomski najpovoljnije ponude. Isto je sukladno presudi Europskog suda pravde, C-601/13, od 26. ožujka 2015.

Naručitelj nije utvrdio postoji li i u kojem trajanju iskustvo stručnjaka te se ne prihvaća argumentaciju naručitelja da se boduje s 0,5 boda i onog ophodara koji nema iskustvo³

Naručitelj Grad Varaždin, objavio je 21. studenog 2022. u EOJN RH poziv na nadmetanje s dokumentacijom u otvorenom postupku s namjerom sklapanja okvirnog sporazuma s jednim gosp. subjektom na 4 godine, br.: 2022/S 0F2-0045397, za predmet: izvođenje radova na redovitom i izvanrednom održavanju nerazvrstanih cesta. Kriterij za odabir ponude je ekonomski najpovoljnija ponuda, prema kriterijima cijene ponude 90%, profesionalnog iskustva ophodara 5% te jamstva za otklanjanje nedostataka u jamstvenom roku 5%.

Na odluku o odabiru ponude Niskogradnja H., vl. T.H., žalbu je izjavila ZP Colas H. d.d., i PZC V. d.d. Žalitelj navodi da je toč. 4.3.2. dokumentacije („Podaci o angažiranim tehn. stručnjacima“), propisano da subjekt za vrijeme izvršenja ugovora treba imati na raspolaganju najmanje pet radnika osposobljenih za obavljanje ophodarske službe. Ističe da je naručitelj u dokumentaciji, kao dodatni kriterij propisao profesionalno iskustvo ophodara koje nosi maks. 5 bodova, te da je u svrhu zadovoljenja traženih uvjeta odabrani ponuditelj radnike poslao na program osposobljavanja u Ustanovu za obrazovanje odraslih, ZIRS učilište, u trajanju od 160 sati. Kao dokaz odabrani ponuditelj je dostavio Uvjerenje o osposobljavanju za 5 ophodara. Žalitelju ističe da je naručitelj odabranom ponuditelju dodijelio 0,5 boda za iskustvo svakog ophodara, a da radnici to iskustvo nemaju jer je od završetka školovanja do predaje ponude prošlo tek nekoliko dana. Odabrani ponuditelj je u „Izjavi o duljini profesionalnog iskustva ophodara“, za sve ophodare naveo da imaju 0 godina prof. iskustva.

Naručitelj navodi da je odabrani ponuditelj u dostavio uvjerenja o osposobljavanju za 5 radnika cestara – ophodara, te da je dostavom uvjerenja dokazao da ispunjava uvjet tehničke i stručne sposobnosti. Navodi da je ophodare za koje je dostavljeno uvjerenje svrstao u kategoriju do 3 godine iskustva te svakom dodijelio 0,5 bodova, jer su prilikom osposobljavanja trebali proći i praktični dio. Odabrani ponuditelj je naručitelju dostavio uvjerenja o osposobljavanju Ustanove – ZIRS učilište. U svrhu bodovanja ponude dostavljena je izjava, Obrazac 1, o duljini profesionalnog iskustva ophodara, gdje je za svih 5 nominiranih ophodara na mjestu predviđenom za upis profesionalnog iskustva u godinama upisano: 0. U zapisniku, toč. 21. „Analiza valjanih ponuda prema kriteriju za odabir ponude“, razvidno je da je naručitelj ponudi odabranog ponuditelja dodijelio 2,5 boda, ocijenivši da svih pet nominiranih ophodara imaju iskustvo na poslovima ophodnje cesta u vremenu do tri godine. Žalitelj osporava istinitost dostavljenih uvjerenja o osposobljavanju pet nominiranih ophodara, koja je izdala Ustanova ZIRS učilište. Međutim, odabrani ponuditelj je dostavio dokaze tražene toč. 4.3.2. i time udovoljio uvjetima tehničke i stručne sposobnosti, pa je ovaj dio žalbenog navoda neosnovan. Vežano uz dio žalbenog navoda koji se odnosi na bodovanje ponude odabranog ponuditelja prema kriteriju profesionalnog iskustva ophodara, Državna komisija je ocijenila da naručitelj nije u dovoljnoj mjeri utvrdio odlučne činjenice, odnosno nije nedvojbeno utvrdio postoji li i u kojem trajanju iskustvo stručnjaka. Ne prihvaća se argumentaciju naručitelja da se boduje s 0,5 boda ophodare brz iskustva. Državna komisija ističe da ako nominirani ophodari nemaju iskustvo na poslovima ophodnje cesta, toj ponudi se ne dodjeljuju bodovi. Također, ne može se prihvatiti naručiteljeva argumentacija da su nominirani radnici traženo iskustvo stekli na praktičnoj nastavi, jer je riječ o dijelu osposobljavanja, školovanja, a ne iskustvu na poslovima ophodnje cesta. Isto tako, u Obrascu 1 u ponudi odabranog ponuditelja, navedeno je da nominirani ophodari imaju 0 godina iskustva, pa nije jasno kako je naručitelj utvrdio trajanje radnog isku-

³ Primjer iz prakse Državne komisije.

stva predloženih stručnjaka. Stoga je ovaj dio žalbenog navoda osnovan. (Klasa: UP/II-034-02/23-01/65, od 13. ožujka 2023.)

Presuda posl.br.: UsII-58/23-11, od 16. svibnja 2023., kojom je odbijen tužbeni zahtjev tužitelja ZP Colas H. d.d., i PZC V. d.d. za poništenjem Rješenja Državne komisije, KLASA: UP/II-034-02/23-01/65, od 13. ožujka 2023.

U obrazloženju presude Sud u bitnome navodi: Prigovore koji se odnose na bodovanje ophodara koji nemaju nikakvog radnog iskustva na tim poslovima (osim iskustva s praktične nastave) tuženik je osnovano prihvatio pa Sud nalazi da se, s obzirom na toč. 4.3.2. dokumentacije o nabavi traženih najmanje pet radnika osposobljena za obavljanje ophodarske službe, sukladno članku 20. Pravilnika o održavanju cesta a koji su kvalificirani i stručno osposobljeni sukladno Pravilniku o ophodnji javnih cesta, nisu mogle bodovati osobe koje uopće nemaju radno iskustvo u obavljanju tih poslova. Ovo stoga što je tužitelj kao prvi dodatni kriterij u točki 6.6. II.a dokumentacije o nabavi propisao da se taj kriterij odnosi na profesionalno iskustvo ophodara na poslovima ophodnje cesta.

9. ROK ISPORUKE I DULJINA JAMSTVA ZA UREDNO IZVRŠENJE UGOVORA, KAO KVALITATIVNI KRITERIJI ODABIRA PONUDE

U skladu s čl. 284. ZJN 2016, kriteriji ekonomski najpovoljnije ponude mogu obuhvaćati, između ostaloga, i uvjete isporuke kao što su datum isporuke, proces isporuke i **rok isporuke** ili rok izvršenja. Kao jedan od najčešćih kriterija ekonomski najpovoljnije ponude, u praksi, pojavljuje se rok isporuke odnosno rok izvršenja. U primjeru iz prakse Državne komisije, KLASA: UP/II-034-02/18-01/148, od 29. ožujka 2018., u žalbi na sadržaj dokumentacije žalitelj navodi da je člankom 7. Prijedloga ugovora predviđena naplata ugovorne kazne za slučaj da se ponuditelj ne drži rokova (isporuke) utvrđenih ugovorom a da je toč. 5.6. dokumentacije „Kriterij za odabir najpovoljnije ponude“, kao jedan od kriterija određen i rok isporuke, koji nosi 10%. Navodi da je nedopustivo omogućiti odstupanje od roka ponuđenog u obvezujućoj ponudi te da u konkretnom slučaju nisu primjenjive odredbe o ugovornoj kazni. Državna komisija je ocijenila da s obzirom na to da se u konkretnom postupku javne nabave radi o jednom od kriterija odabira ponude, rok isporuke prilikom izvršenja ugovora ne može biti drugačiji od onog koji je ponuđen u okviru kriterija za odabir ponude, te odstupanja od navedenog roka u vidu sankcija kroz zakasninu ne mogu biti predviđena ugovorom.

Nadalje, čl. 215. ZJN 2016 propisano je da javni naručitelj ne smije zahtijevati jamstvo za uredno ispunjenje ugovora u iznosu višem od 10 % od vrijednosti ugovora, bez PDV-a. U primjeru iz prakse u nastavku, KLASA: UP/II-034-02/18-01/723, od 11. listopada 2018., Državna komisija je ocijenila da je naručitelj, propisivanjem kriterija za odabir ponude na temelju jamstva za uredno ispunjenje ugovora, u iznosu višem od 10 % vrijednosti ugovora bez PDV-a, postupio protivno odredbi čl. 215. st. 3. ZJN 2016. Naručitelj je u dokumentaciji o nabavi, t. 30., propi-

sao sljedeće: Minimalno jamstvo iznosi 10% vrijednosti ugovora, bez PDV-a. Izjavu o jamstvu ponuditelj dostavlja u slobodnoj formi. Bodovanje se obavlja na sljedeći način: 11-13 % vrijednosti ugovora, bez PDV-a = 3 boda; 14-16% vrijednosti ugovora bez PDV-a = 6 bodova, 17-20% vrijednosti ugovora, bez PDV-a = 10 bodova. Dakle, naručitelj ne samo da je postupio suprotno kogentnoj zakonskoj odredbi kojom je definirana visina jamstva nego je visinu jamstva odredio kao kriterij kvalitete.

Naručitelj je toč. 7.5. dokumentacije o nabavi propisao raspone unutar rokova isporuke prema kojima će pojedinoj ponudi dodijeliti određeni broj bodova te se ponudama, sukladno tako određenim rasponima, dodjeljuje maksimalni broj bodova unutar propisanih raspona⁴

Naručitelj Zavod, objavio je 24. veljače 2023. u EOJN RH poziv na nadmetanje s dokumentacijom, u otvorenom postupku, br.: 2023/S OF2-0008124, za predmet: dva vozila za sanitetski prijevoz. Kriterij odabira je ek. najpovoljnija ponuda s relativnim ponderima: rok isporuke – 20% i cijena – 80%.

Na Odluku o odabiru ponude Cib C. d.o.o. žalbu je izjavio MS Amb. d.o.o., koji navodi da je toč. 7.5. dokumentacije o nabavi naručitelj propisao kriterije za odabir ponude za vozila za sanitetski prijevoz. Svakom kriteriju prema njegovom relativnom značaju dodijelit će se maks. broj bodova (zaokruženo na dvije decimale): 1. Cijena 80 bodova; 2. Rok isporuke 20 bodova. Rok isporuke vozila ne može biti duži od 120 dana, a ponude u kojima je iskazan kraći rok isporuke ostvaruju pravo na dodatne bodove, kako slijedi: – isporuka u roku od 90 do 61 dana - 5 bodova; – isporuka u roku od 60 do 41 dana - 10 bodova; – isporuka u roku kraćem od 40 dana – 20 bodova. Naručitelj je, ukazuje žalitelj, u dokumentaciji priredio obrazac izjave o roku isporuke vozila koji gospodarski subjekti dostavljaju u ponudi. Navedene izjave popunjavaju se na način da ponuditelj sami upišu rok (u danima), koji nude u sklopu svoje ponude, za isporuku vozila. Žalitelj ističe da je naručitelj naveo da će se maks. broj bodova dodijeliti ponudi u kojoj je iskazan najkraći rok isporuke, a da je u pregledu i ocjeni ponude propustio uključiti navedeni kriterij za odabir, čime je oštetio žalitelja na način da je odluku o odabiru donio u korist natjecatelja koji je ostvario manje bodova.

Toč. 7.5. dokumentacije, podtoč. 7.5.1. propisani su Kriteriji za odabir ponude, pri čemu su kao kriteriji određeni rok isporuke s relativnim značajem od 20% (20 bodova) i cijena s relativnim značajem od 80% (80 bodova). Pritom je naručitelj propisao, s obzirom na potrebe Zavoda, da ponude u kojima je iskazan kraći rok isporuke ostvaruju pravo na dodatne bodove, kako slijedi: - isporuka u roku od 90 do 61 dana - 5 bodova; isporuka u roku od 60 do 41 dana - 10 bodova; isporuka u roku kraćem od 40 dana – 20 bodova. Također je propisano da će se maks. broj bodova dodijeliti ponudi u kojoj je iskazan najkraći rok isporuke. Uvidom u ponudu žalitelja, utvrđeno je da je ponudio rok isporuke od 60 dana te je naručitelj njegovoj ponudi po navedenom kriteriju dodijelio 10 bodova, što je u skladu s propisanim rasponom i načinom bodovanja.

⁴ Primjer iz prakse Državne komisije.

U odnosu na navod žalitelja prema kojem je naručitelj pri pregledu i ocjeni ponude propustio žalitelju dodijeliti maks. broj bodova, iako je žalitelj iskazao najkraći rok isporuke, Državna komisija navedeni zaključak žalitelja ocjenjuje pogrešnim. Naime, naručitelj je toč. 7.5. dokumentacije jasno propisao rasponne unutar rokova isporuke prema kojima će pojedinoj ponudi dodijeliti određeni broj bodova te se ponudama, sukladno tako određenim rasponima, dodjeljuje maks. broj bodova unutar propisanih raspona. Na taj način je žalitelju dodijeljeno maks. 10 bodova, budući da je ponudio rok isporuke od 60 dana, koji maksimum je propisan upravo za iskazani rok isporuke od 60 do 41 dana. Žalbeni navod je neosnovan. (KLASA: UP/II-034-02/23-01/175, od 28. travnja 2023.)

10. ROK PLAĆANJA KAO KRITERIJ ODABIRA PONUDE

U sljedećem primjeru iz prakse Državne komisije (Rješenje: UP/II-034-02/18-01/353, od 14. lipnja 2018.) naručitelj je odredio rok plaćanja kao kriterij ekonomski najpovoljnije ponude. Podatak o roku plaćanja, u skladu s čl. 2. st. 1. t. 7. podt. 22. **Pravilnika o dokumentaciji o nabavi te ponudi u postupcima javne nabave** (Nar. nov., br. 65/17. i 75/20.), je podatak koji predstavlja dio sadržaja dokumentacije o nabavi (rok, način i uvjeti plaćanja), a koji naručitelj određuje u uvjetima nadmetanja. U praksi se koristi i kao jedan od kriterija ekonomski najpovoljnije ponude. U žalbi na Odluku o odabiru žalitelj osporava valjanost ponude odabranog ponuditelja. U odnosu na kriterij roka plaćanja, naručitelj je propisao da će se ponudi, koja ponudi najdulji rok plaćanja, dodijeliti maks. pet bodova, dok će se preostale ponude bodovati sukladno danoj formuli. Žalitelj smatra da je odabra-

ni ponuditelj ponudio rok dulji od max. dopuštenih 60 dana, koji je ujedno ništetan sukladno članku 14. stavku 5. Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi. Državna komisija je ocijenila da nije u pravu žalitelj kada navodi da je rok plaćanja od 60 dana maksimalni zakonom dopušteni rok ispunjenja, jer poduzetnici mogu ugovoriti i dulji rok ispunjenja novčane obveze, te da dokumentacijom o nabavi nije određeno da ponuditelji ne mogu navesti rok plaćanja dulji od 60 dana. Žalbeni navod je neosnovan.

INA d.d. pokrenula je upravni spor protiv Državne komisije, uz sudjelovanje zainteresiranih strana GKP Čakom d.o.o. i MIKOL d.o.o., s tužbenim zahtjevom koji se odnosio na poništenje Rješenja, KLASA: UP/II-034-02/18-01/353, od 14. lipnja 2018. VUS RH je presudom posl. broj: UsII-125/19-11, od 7. ožujka 2019., odbio tužbeni zahtjev tužitelja.

11. ZAKLJUČNO

Naručitelj mora odrediti kriterije za odabir ponude na način koji mu omogućava učinkovit pregled i ocjenu ponuda te provjeru informacija koje je dostavio ponuditelj, a u slučaju dvojbe mora učinkovito provjeriti točnost dostavljenih podataka i dokaza u ponudi. Kriteriji za odabir ponude, koje određuje naručitelj u dokumentaciji o nabavi, ne smiju biti diskriminirajući, moraju biti povezani s predmetom nabave te moraju omogućiti učinkovito nadmetanje. Kod određivanja kriterija ekonomski najpovoljnije ponude, naručitelj mora, prije svega, postaviti sljedeće pitanje: odgovara li financijska vrijednost dodatnog kriterija (koja se dodjeljuje tom kriteriju) razlici u cijeni, odnosno je li i koliko je kao naručitelj spreman platiti dodatnu kvalitetu ponude.



RADNO PRAVO

Dražen OPALIĆ, mag. oec.

UDK 349.2

Promjene osnovice za obračun plaće i nekih materijalnih prava u javnom sektoru

Na temelju objavljenih dodataka kolektivnim ugovorima iz javnog područja (područja državnih i javnih službi) povećana su neka primanja službenika i namještenika u državnim i javnim službama. Povećana je osnovica za obračun plaće, počinjući od obračuna plaće za listopad 2023. godine i božićnica te je dogovorena svota novoga materijalnog prava – uskrsnice.

1. UVOD

Temeljni kolektivni ugovor za službenike i namještenike u javnim službama, kojim su uređena prava i obveze po osnovi rada i iz rada zaposlenih u javnim službama i ugovorena materijalna prava, druge naknade i osnovica za izračun plaća, i Kolektivni ugovor za državne službenike i namještenike,

kojim su uređena prava i obveze po osnovi rada i iz rada državnih službenika i namještenika i ugovorena materijalna prava, druge naknade i osnovica za izračun plaća, sklopljeni su 6. svibnja 2022. godine na određeno vrijeme od četiri godine.

Nakon sklapanja Kolektivnog ugovora, sklopljena su još dva Dodatka (Dodatak I., Nar. nov. br. 127/22. i Dodatak II., Nar. nov., br. 58/23).

Ovim se člankom podsjeća na to da su prava na božićnicu i uskršnicu izuzeta od ovrhe i mogu se isplatiti i u gotovu novcu.

Člankom će se obraditi izmjene i dopune kolektivnih ugovora, dogovorene radi usklađenja na odredbama izmjena i dopuna Zakona o radu (Nar. nov., br. 151/22.), te dodatna objašnjena tekstova navedenih ugovora.

2. PREGOVORI O VISINI OSNOVICE I MATERIJALNIH PRAVA ZA 2022. ODNOSNO 2023. GODINU

Reprezentativni sindikati javnih službi i državne službe dostavili su 12. rujna 2023. godine Zahtjev za početak pregovora o visini osnovice za izračun plaće u javnim službama te o ostalim izmjenama i dopunama Temeljnoga kolektivnog ugovora odnosno Kolektivnog ugovora, a u skladu s odredbama čl. 1. Dodatka I. i čl. 2. Dodatka II. Temeljnog kolektivnog ugovora, odnosno Kolektivnog ugovora kojima su se potpisnici obvezali tijekom trećeg tjedna rujna 2023. godine započeti pregovore o visini osnovice za izračun plaće u javnim službama i visini godišnje nagrade za uskršnje blagdane te datumu i načinu isplate toga materijalnog prava.

Vlada Republike Hrvatske je na sjednici održanoj 21. rujna 2023. godine donijela Odluku o pokretanju postupka pregovora o sklapanju izmjena i dopuna Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama i imenovanju pregovaračkoga odbora Vlade Republike Hrvatske.

Pregovori s reprezentativnim sindikatima javnih službi započeli su 28. rujna 2023. godine i trajali su do 20. listopada 2023. godine. Održana su tri sastanka te su se pregovarački odbori sporazumjeli.

Pregovori s reprezentativnim sindikatima javnih službi i reprezentativnim sindikatima državne službe započeli su 21. rujna 2022. godine i trajali su do 18. listopada 2022. godine, sa zaključnim sastankom koji je održan 26. listopada 2022. godine.

Nakon uspješno zaključenih pregovora, sklopljeni su i potpisani 31. listopada 2022. godine:

➤ **Dodatak III. Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama** (Nar. nov., br. 128/23.) i

➤ **Dodatak III. Kolektivnom ugovoru za državne službenike i namještenike** (Nar. nov., br. 128/23.)

U kolektivnim pregovorima stranke Kolektivnog ugovora sporazumjele su se:

- o povećanju osnovice za izračun plaće službenika i namještenika u javnim službama za 5 % te da će ona u 2023. i 2024. godini iznositi 947,18 € bruto
- da će se spomenuto povećanje osnovice primjenjivati počinjući s plaćom za listopad 2023. godine, koja se isplaćuje u studenome 2023. godine
- da će se nagrada za božićne blagdane za 2023. godinu i regres za 2024. godinu iznositi 300,00 €
- da će Vlada Republike Hrvatske službenicima i namještenicima u javnim službama i državnoj službi isplatiti godišnju nagradu za uskršnje blagdane za 2024. godinu u svoti od 100,00 €.

Uzimajući u obzir da je u postupku donošenje novih propisa kojima se uređuju plaće u državnoj službi i javnim službama, i to Zakon o plaćama u državnoj službi i javnim službama te dvije uredbe kojima se utvrđuju nazivi radnih mjesta, uvjeti za raspored, klasifikacija radnih mjesta i pripadajući platni razred te koeficijenti za obračun plaće u državnoj službi i javnim službama, pregovarački odbori usuglasili su se i obvezali da će u slučaju da navedeni propisi ne stupe na snagu do 1. ožujka 2024. godine, odmah pristupiti pregovorima o visini osnovice za izračun plaće u 2024. godini.

Osim navedenih materijalnih prava, u svrhu usklađivanja kolektivnih ugovora s izmjenama i dopunama Zakona o radu, ugovorena su i dodatna materijalna prava zaposlenih te su neka prava, na temelju odredbe Zakona o radu o slobodi ugovaranja, za zaposlene ugovorena na povoljniji način. To su pravo na odsutnost i pravo na dopust za pružanje osobne skrbi u okviru plaćenog dopusta, ugovaranje vremenskog važenja pisanog upozorenja na otkaz, naknada za vrijeme bolovanja, naknada za vrijeme prekida rada zbog izvanrednih okolnosti te uređenje prava troškova u slučaju rada na izdvojenom mjestu rada.

3. ŠTO ZNAČI UGOVORNI RAST OSNOVICE

U razdoblju od 2016. do kolovoza 2023. godine prosječna mjesečna bruto plaća javnih i državnih službenika nominalno je rasla za 52,7 %, dok je stopa inflacije u istom razdoblju na razini godišnjeg prosjeka iznosila 25,9 %, iz čega proizlazi realan rast od 21,3 %.

Povećanjem osnovice za 5 %, a uzimajući u obzir projekciju inflacije za 2023. godinu od 8,8 % prosječna mjesečna bruto-plaća javnih i državnih službenika realno će rasti za 25,1 % što je razlika od 17,8 % u odnosu na realan rast prije povećanja osnovice koji je iznosio 21,3 %.

Razdoblje	Svota osnovice	Povećanje
1. 1. 2012. – 31. 12. 2016.	5.108,84 kn	
1. 1. 2017. – 31. 7. 2017.	5.211,02 kn	2 %
1. 8. 2017. – 31. 10. 2017.	5.315,24 kn	2 %
1. 11. 2017. – 31. 12. 2018.	5.421,54 kn	2 %
1. 1. 2019. – 31. 8. 2019.	5.584,19 kn	3 %
1. 9. 2019. – 31. 12. 2019.	5.695,87 kn	2 %
1. 1. 2020. – 31. 5. 2020.	5.809,79 kn	2 %
1. 6. 2020. – 30. 9. 2020.	5.925,99 kn	2 %
1. 10. 2020. – 30. 4. 2022.	6.044,51 kn	2 %
1. 5. 2022. – 30. 9. 2022.	6.286,29 kn	4 %
1. 10. 2022. – 30. 4. 2023.	884,39 €	6 %
1. 5. 2023. – 30. 9. 2023.	902,08 €	2 %
1. 10. 2023. –	947,18 €	2 %
Ukupni rast:		39,7 %

4. OSTALA UGOVORENA PRAVA

Dogovorena su i neka ostala prava.

1. Ugovoreno je da službenik ima pravo na odsutnost s posla kada je zbog osobito važnoga i hitnoga obiteljskog razloga prouzročena bolešću ili nesretnim slučajem prijeko potrebna njegova trenutačna nazočnost – ukupno 3 radna dana tijekom jedne kalendarske godine – *ugovoreno je povoljnije pravo od prava propisanim Zakonom o radu koji predviđa pravo na jedan slobodan dan.*
2. Objašnjeno je da se pod darivanjem krvi smatra i darivanje krvnog sastojka za pripremu krvnog pripravka namijenjenog za transfuzijsko liječenje, koje se provodi prema pozivu koji je ovlaštena ustanova, u skladu s posebnim propisom, uputila osobno davatelju krvi – *usklađenje sa odredbama Zakona o radu.*
3. Objašnjeno je da će se osnovna plaća službenika i namještenika uvećati + za 5 % ako službenik i

namještenik ima završen sveučilišni specijalistički studij (spec. i univ. spec. – razina VII.2. Hrvatskoga klasifikacijskog okvira ili završen poslijediplomski stručni studij koji se izvodi na sveučilištu – kratica mr. uz naznaku struke – predbolonjski studiji) – *usklađenje sa odredbama Zakona o akademskom i stručnom nazivu i akademskom stupnju (Nar. nov. br. 123/23).*

4. Ugovoreno je da ako je službenik i namještenik odsutan s rada zbog bolovanja do 42 dana, **neovisno o vrsti bolovanja** (i na čiji se teretu bolovanje plaće), pripada mu naknada plaće u visini 85 % njegove plaće kao da je radio u redovnom radnom vremenu ili u visini 85 % njegove prosječne mjesečne plaće ostvarene u tri mjeseca neposredno prije mjeseca u kojemu je započeto bolovanje (uračunavajući sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad), ako je to povoljnije za službenika i namještenika.

Tumačenje Zajedničkog povjerenstva za tumačenje Temeljnoga kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama, br. 153/23 dostupno na: [<https://mrosp.gov.hr/pristup-informacijama-16/najcesca-pitanja-i-odgovori/rad-i-zaposljavanje/zajednicko-povjerenstvo-za-tumacenje-temeljnog-kolektivnog-ugovora-za-sluzbenike-i-namjestenike-u-javnim-sluzbama-5691/5691>]:

Sukladno članku 57. TKU-a, ako je zaposlenik odsutan s rada zbog bolovanja do 42 dana, neovisno o vrsti bolovanja, pripada mu naknada plaće u visini 85% njegove plaće kao da je radio u redovnom radnom vremenu ili u visini 85% njegove prosječne mjesečne plaće ostvarene u tri mjeseca neposredno prije mjeseca u kojemu je započeto bolovanje (uračunavajući sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad), ako je to povoljnije za zaposlenika. Pod vrstom bolovanja smatraju se sve vrste bolovanja koje odredi izabrani liječnik sukladno posebnom propisu, neovisno o tome na čiji teret se naknada za bolovanje isplaćuje (na teret poslodavca ili na teret HZZO-a). Dakle, navedene odredbe odnose se i na bolovanje zbog komplikacija u trudnoći, njege djeteta i sl., u kojem slučaju naknada za bolovanje ide na teret HZZO-a od prvog dana bolovanja. Ako se u navedenim slučajevima dogodi da je naknada za bolovanje koju isplaćuje HZZO manja od naknade za bolovanje koju bi prema odredbama članka 57. TKU-a trebao isplatiti poslodavac, poslodavac je dužan zaposleniku isplatiti razliku naknade plaće s te osnove. U svrhu izračuna i isplate razlike naknade plaće za bolovanje, zaposlenik je dužan poslodavcu dostaviti dokaz o visini naknade za bolovanje isplaćene od strane HZZO-a (izvadak/lispis s tekućeg računa zaposlenika iz kojeg je vidljiva uplata HZZO-a s osnove naknade za bolovanje).

5. Ugovoreno je da za vrijeme prekida rada do kojeg je došlo u slučaju nastanka izvanrednih okolnosti nastalih zbog epidemije, bolesti, potresa, poplave, ekološkog incidenta i sličnih pojava, službenik i namještenik imaju pravo na naknadu

plaće u visini njihove prosječne plaće ostvarene u tri mjeseca neposredno prije mjeseca u kojemu je nastala izvanredna okolnost (uračunavajući sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad) ili u visini kao da je radio u redovnom radnom vremenu, ovisno o tome što je za službenika i namještenika povoljnije – ugovoreno je povoljnije pravo od prava propisanim Zakonom o radu koji predviđa pravo na 70 % prosječne plaće u opisanom slučaju.

6. U dijelu teksta kojim je ugovoreno pravo službenika i namještenika na pomoć u određenim slučajevima, tekst je usklađen s odredbama Obiteljskog zakona (izjednačenje prava bračne i izvanbračne zajednice) te je došlo do izjednačenja teksta Temeljnoga kolektivnog ugovora i Kolektivnog ugovora, u dijelu prava na pomoć u slučaju nastanka invalidnosti.
7. Ugovoreno je pravo na naknadu troškova rada od kuće na sljedeći način:
- službenik i namještenik imaju pravo na naknadu troškova nastalih zbog obavljanja posla na izdvojenom mjestu rada, po danu, u svoti koja je neoporeziva u skladu s posebnim propisom o porezu na dohodak (3,98 € po danu rada od kuće, a najviše do 66,37 € mjesečno), ako je takav rad ugovoren kao stalan ili kada razdoblje rada tijekom jednoga kalendarskog mjeseca traje dulje od sedam radnih dana
 - ako je rad od kuće dogovoren ili ugovoren na zahtjev poslodavca, službenik i namještenik imaju pravo na naknadu troškova nastalih zbog obavljanja posla na izdvojenom mjestu rada za čitavo razdoblje takvoga rada
 - ako je rad od kuće ugovoren na pisani zahtjev službenika i namještenika, službenik i namještenik i poslodavac mogu se pisanim putem dogovoriti da službenik i namještenik ne ostvaruju pravo na naknadu troškova u slučaju rada na izdvojenom mjestu rada
 - ugovoreno je da se novougovorena prava smatraju ugovorenim u neto-svotama
 - usklađene su odredbe kolektivnih ugovora s odredbama Zakona o radu, a vezano za zaštitu dostojanstva službenika i namještenika
8. Dodatno je u TKU-u potvrđeno iz Zakona o radu na pravo na 5 dana neplaćenog dopusta radi pružanja osobne skrbi članu uže obitelji ili osobi koja živi u istom kućanstvu i koja joj je potrebna zbog ozbiljnoga zdravstvenog razloga te je ugovoreno da se pisano upozorenje poslodavca prije redovitog otkazivanja ugovora o radu uvjetovanog ponašanjem zaposlenika briše iz evidencije nakon tri godine od dana njegova uručenja zaposleniku te se istekom toga razdoblja smatra kao da takva upozorenja nije bilo.
9. Također, dodatno je u KU-u objašnjeno pravo na korištenje godišnjeg odmora, a u obama Ugovorima pravo na naknadu plaće za vrijeme godišnjeg odmora tako da se za vrijeme korištenja godišnjeg odmora službeniku i namješteniku isplaćuje naknada plaće u visini njegove prosječne mjesečne plaće ostvarene u tri mjeseca neposredno prije mjeseca u kojemu koristi godišnji odmor (uračunavajući sva primanja u

novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad) ili u visini kao da je radio u redovnom radnom vremenu, ovisno o tome što je za službenika i namještenika povoljnije.

10. U TKU-u je također ugovoreno da materijalna prava iz članaka 46., 58., 59., 60., 61., 62., 63., 65., 66.a, 67., 68., 69., 69.a i 72. toga Ugovora ne mogu biti predmetom uređenja granskih kolektivnih ugovora. U Kolektivnom ugovoru za državne službenike i namještenike istovrsno pravo uređeno je za materijalna prava iz članaka 43., 44., 45., 47., 48., 49., 51., 52., 52.a, 54., 55., 56., 57., 57. a, 59. i 64.

5. NAČIN ISPLATE NAGRADE I POREZNI TRETMAN NAGRADE ZA BOŽIČNE BLAGDANE I DARA ZA DIJETE

Prema obama kolektivnim ugovorima godišnja nagrada za božićne blagdane mora se isplatiti najkasnije do 31. prosinca tekuće godine.

Pravo na božićnicu ostvaruje svaki službenik i namještenik koji je na Božić (25. prosinca) zaposlen u državnoj službi, neovisno o trajanju državne službe.

Jednako tako, javnom odnosno državnom službeniku i namješteniku, roditelju djeteta mlađeg od 15 godina i koje je navršilo 15 godina u tekućoj godini u kojoj se isplaćuje dar, pripada pravo na dar u prigodi blagdana sv. Nikole, koji će za 2023. godinu iznositi 100,00 €.

Prema poreznom propisu, prigodne nagrada (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.) iz čl. 7. st. 2. r.br. 5. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 56/23., dalje: Pravilnik) utvrđene su u svoti od 663,62 € godišnje. Kako bi se osigurala primjena te odredbe Pravilnika, propisano je da ako se prigodna nagrada isplaćuje radniku koji radi istodobno kod dvaju ili više poslodavaca u poreznom razdoblju za koje se isplaćuje prigodna nagrada i / ili je tijekom poreznog razdoblja imao zasnovan radni odnos kod dvaju ili više poslodavaca, ali ne istodobno, radnik je obvezan prije isplate prigodne nagrade svakom poslodavcu podnijeti pisanu izjavu u kojoj će navesti je li kod drugog i / ili bivšeg poslodavca ostvario isplatu prigodne nagrade za to porezno razdoblje, u kojoj svoti i je li po toj osnovi obračunan i uplaćen predujam poreza na dohodak.

U slučaju da je prigodna nagrada već isplaćena u poreznom razdoblju, neoporezivo se može isplatiti samo razlika do propisane svote (do 663,62 €).

Osim navedenoga, pod rednim brojem 18. toga članka i stavka propisana je neoporeziva svota dara za dijete do 15. godine života, do 132,73 € godišnje.

Što se tiče načina isplate, poreznim propisima propisano je u kojim slučajevima se za porezne svrhe isplate fizičkim osobama moraju obavljati na njihov račun (žiroračun ili tekući račun). Tako je čl. 86. Zakona propisano da tijela državne uprave i pravosudna tijela i druga državna tijela, tijela i službe jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, zavodi, neprofitne organizacije, poduzetnici – pravne i fizičke osobe, obavljaju isplate primitaka koji se smatraju dohotkom obveznicima poreza na dohodak te isplate primitaka koji se ne smatraju dohotkom, odnosno na koje se ne plaća

porez na dohodak fizičkim osobama na njihov račun za plaćanje u skladu s propisom kojim se uređuje platni promet kod banke, a iznimno u gotovu novcu na propisani način.

Ministar financija pravilnikom propisuje isplate primitaka koje se mogu izvršiti na račun za plaćanje u skladu s propisom kojim se uređuje platni promet, odnosno u gotovu novcu.

Tako je čl. 92. st. 2. Pravilnika propisano koji se primitci iznimno mogu obveznicima poreza na dohodak isplatiti u gotovu novcu.

Prema navedenom st. 2. čl. 92. Pravilnika, između ostaloga, propisano je da se u gotovu novcu mogu isplatiti primitci na koje se u skladu s čl. 9. Zakona ne plaća porez na dohodak, kao što su primitci po osnovi naknada, potpora i nagrada koje im isplaćuje poslodavac i isplatitelj primitka od nesamostalnog rada, odnosno plaće, do propisanih svota, te primitci bivših radnika i nasljednika bivših radnika po osnovi naknada, potpora i nagrada koje isplaćuje poslodavac i isplatitelj primitka, odnosno plaće, a koje su dospjele na isplatu za vrijeme trajanja radnog odnosa ili je pravo na isplatu nastalo za vrijeme trajanja radnog odnosa do propisanih svota.

Prema navedenome može se zaključiti da se prigodna nagrada (regres) može isplatiti u gotovu novcu do 663,62 € godišnje, odnosno dar za dijete do 15. godine života, do 132,73 € godišnje. Također, ako bi svota prigodne nagrade (božićnice) u jednom dijelu bila oporeziva, oporezivi dio morao bi se isplatiti na račun, a neoporezivi dio mogao bi se isplatiti u gotovu novcu.

Osim navedenoga, u skladu s odredbom čl. 172. Ovršnog zakona (Nar. nov., br. 112/12. – 114/22.) iz ovrhe se, između ostaloga, izuzimaju i:

- **prigodne nagrade (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.)**
- **dar za djecu do 15. godine života i potpore za novorođenče do propisanih svota do kojih se ne smatraju oporezivim primitcima po osnovi nesamostalnog rada.**

Navedeno znači da poslodavac može nagradu za božićne blagdane i/ili dar za dijete isplatiti zaposleniku koji je u postupku ovrhe ili u gotovu novcu ili na zaštićeni račun od ovrhe.

6. UMJESTO ZAKLJUČKA

Osnovica za obračun plaće za javne i državne službe od listopada 2023. godine (počinjući od isplate u studenome 2023.)	947,18 €
Visina nagrade za božićne blagdane u 2023. godini	300,00 €
Visina dara u prigodi blagdana sv. Nikole u 2023. godini	100,00 €
Visina regresa u 2024. godini	300,00 €
Naknada za rad od kuće (ako je dulje od 7 dana i službenik i poslodavac se nisu sporazumjeli drukčije ili ako je po nalogu poslodavca)	3,98 € po danu rada od kuće, a najviše do 66,37 € mjesečno
Godišnja nagrada za uskršnje blagdane za 2024. godinu	100,00 €



POSLOVNE OBAVIJESTI

Priredila: dr. sc. Nada DREMEL

UDK 336.12/617.2

Poslovne obavijesti iz javnog područja

1. KAZALIŠTE

Zakonom o kazalištima (Nar. nov., br. 23/23., dalje: Zakon) izriekom se navodi da se kazališna djelatnost obavlja kao javna služba, a obuhvaća pripremu i organizaciju te javno izvođenje dramskih, plesnih, glazbenih, glazbeno scenskih, lutkarskih i drugih scenskih djela. Tu djelatnost mogu obavljati statusno različite osobe.

U sklopu propisa koji se donose na temelju Zakona je i onaj koji se odnosi na dio kojim je uređena organizacija kazališta koja pretpostavlja upis kazališta, kazališnih družina i kazališnih kuća uz upis u sudski ili drugi odgovarajući registar i u Očevidnik kazališta. **Naputkom o očevidniku kazališta** (Nar. nov., br. 39/23., dalje: **Očevidnik**) propisani su sadržaj i način vođenja Očevidnika koji se vodi u Ministarstvu kulture i medija. Za upis propisan je obrazac koji je sastavni dio Naputka, a obavlja se na temelju prijave za upis koju podnosi osoba kojoj je Naputkom dano pravo i koja se ispunjava elektronički na obrascu koji je također sastavni dio Naputka.

Naputak je stupio na snagu **28. studenoga 203. godine** kada se prestao primjenjivati istoimeni naputak iz 2020. godine.

2. BESKAMATNI ZAJAM JEDINICAMA LOKALNE I PODRUČNE (REGIONALNE) SAMOUPRAVE

Beskamatni zajmovi bili su uvedeni u proračunski sustav kao odgovor na poremećaje koje su bile posljedice pandemije bolesti COVID-19 te razornih potresa.¹ Naputak o isplati sredstava beskamatnog zajma jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave zbog pada prihoda (Nar. nov., br. 130/20.) donesen je na temelju i u vrijeme njegova donošenja važećeg zakona o izvršavanju državnog proračuna. Zajam na temelju tog Naputka mogle su, ali nisu morale, koristiti sve jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje: **JLP(R)S**) koje su utvrdile nerazmjer između ostvarenih prihoda i primitaka te rashoda i izdataka proračuna i uočenih mogućih probleme u financiranju osnovnih funkcija koje provode. U odgovarajućem zakonu o izvršavanju državnog proračuna za 2023. godinu dopušteno je da Naputak iz 2020. ostaje na snazi i u 2023. godini u dijelu koji se odnosi na povrat zajmova koji su dani na temelju tog Naputka.

Naputkom o izmjeni Naputka o isplati sredstava beskamatnog zajma jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave uslijed pada prihoda (Nar. nov., br. 134/23., dalje: **Naputak**) dopušteno je korisnicima zajma na temelju ovog naputka povrat tog zajma na račun državnog proračuna najkasnije

do kraja 2027. godine. Ova promjena u suglasju je s promjenama važećeg Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2023. godinu (Nar. nov., br. 129/23.).

Naputak je stupio na snagu 9. studenoga 2023. godine.

3. SOCIJALNA SKRB

U Zakonu o socijalnoj skrbi (Nar. nov., br. 18/22. – 71/23.) uređeno je i financiranje djelatnosti socijalne skrbi. Jedan od izvora može biti i proračun jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje: **JLP(R)S**). Tako **JLP(R)S-ovi**, u načelu, moraju financirati troškove stanovanja. No, dio troškova stanovanja koji se odnosi na troškove ogrijeva korisnika koji se griju na drva osigurava se u sredstvima državnog proračuna kao što se u istom izvoru osiguravaju i drugi troškovi stanovanja onim **JLP(R)S-ovima** koji su prema indeksu razvijenosti razvrstani u I. i II. skupinu prema posebnom propisu, **Odluci o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti** (Nar. nov., br. 132/17.) koja je donesena na temelju **Zakona o regionalnom razvoju Republike Hrvatske** (Nar. nov., br. 147/14. – 118/18.).

Kako bi bilo ujednačeno to financiranje za 2024. godinu, na temelju Zakona o socijalnoj skrbi donesena je **Odluka o kriterijima i mjerilima za financiranje troškova stanovanja te iznosu sredstava za pojedinu jedinicu lokalne samouprave za 2024. godinu** (Nar. nov., br. 131/23.). Sredstva koja će biti ovim putem dana za podmirenje troškova stanovanja mogu biti utrošena isključivo za podmirenje troškova stanovanja korisnika zajamčene minimalne naknade.

4. RADNO PRAVO

U području radnog prava doneseni su propisi koji se odnose na mjesta rada državnih službenika i plaću.

4.1. RAD NA IZDVOJENOM MJESTU RADA, RAD NA DALJINU I U NEPUNOM RADNOM VREMENU

U okviru **Zakona o državnim službenicima** (Nar. nov., br. 92/05. – 141/22., dalje: **Zakon**) uređena je i dužnost državnih službenika da budu prisutni na radnom mjestu. U sklopu tih odredaba dopuštena je mogućnost rada i na izdvojenom radnom mjestu, rada na daljinu i rada s nepunim radnim vremenom. Ta iznimka uređena je **Uredbom o mogućnosti rada državnog službenika na izdvojenom mjestu rada, rada na daljinu i rada i nepunom radnom vremenu** (Nar. nov., br. 141/23., dalje: **Uredba**).

¹ O beskamatnim zajmovima detaljno je pisano u članku koji je objavljen u prilogu časopisu *RRiF*, br. 6/21. str. 6-10.

Prema odredbama **Zakona o radu** (Nar. nov., br. 93/14. – 151/22., dalje: **ZOR**) rad na izdvojenom mjestu rada je rad kod kojeg radnik ugovoreni posao obavlja od kuće ili u drugom prostoru slične namjene koji je određen na temelju dogovora radnika i poslodavca, a koji nije prostor poslodavca. Rad na daljinu je prema odredbama istog zakona rad koji se uvijek obavlja putem informacijsko-komunikacijske tehnologije, pri čemu poslodavac i radnik ugovaraju pravo radnika da samostalno određuje gdje će taj rad obavljati, što može biti promjenjivo i ovisiti o volji radnika.

Na istovrsna su način ti pojmovi uređeni i u Uredbi.

Uredba navodi poslove koji se ne mogu raditi na izdvojenom radnom mjestu i radnom na daljinu te uvjeti za obavljanje poslova na prethodno navedenim mjestima. Ona uređuje kako se odobrava rad na izdvojenom radnom mjestu ili radu na daljinu (dalje: izdvojenom mjestu i na daljinu), uključujući i obrazac kojim se podnosi prijava za rad na izdvojenom mjestu i daljinu. Takav se rad odobrava na određeni rok i istekom roka odobrenje prestaje važiti. Navedene su obveze i prava kako državnih službenika (kao npr. rad noću) tako i državnog tijela koje im je odobrila takav rad.

Načelno se državni službenici zapošljavaju u punom radnom vremenu (40 sati tjedno), a Uredba predviđa uvjete kada se mogu zapošljavati u nepunom radnom vremenu. U toj okolnosti državni službenik ima pravo na plaću i mirovinski staž razmjerno radnom vremenu u kojemu obavlja poslove. Uredba predviđa da se onaj državni službenik koji je zaposlen na nepuno radno vrijeme može, uz pristanak odobrenju čelnika državnog tijela, zaposliti u nepunom radnom vremenu kod drugog poslodavca.

Uredba je **stupila na snagu 2. prosinca 2023. godine** kada je prestala važiti uredba iz 2006. godine koja je uređivala to područje.

4.2. PLAĆA I MINIMALNA PLAĆA

Na temelju Zakona o minimalnoj plaći (Nar. nov., br. 118/18. i 120/21.) za svaku godinu odgovarajućom uredbom određuje se minimalna plaća za kalendarSKU godinu. Tako je donesena **Uredba i visini minimalne plaće za 2024. godinu** (Nar. nov., br. 125/23.). Svota minimalne plaće koja se radniku **isplaćuje za puno radno vrijeme** je za 2024. godinu 840,00 € u bruto-svoti. S obzirom na to da će ona stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine, (bruto) plaća koja će se obračunavati za siječanj 2024. godine ne smije biti manja od 840,00 €.

Ovdje se upozorava da se plaća u javnom području uređuje i prema odredbama odgovarajućih kolektivnih ugovora koji su doživjeli svoje promjene, o kojim se piše u zasebnom dijelu članka. Njihove promjene su objavljene u Nar. nov., br. 128/23. U ovom području osnovica za obračun plaće od 1. listopada 2023. godine iznosi 947,18 € bruto.

Napominje se da povećanja plaće s osnove prekovremenog rada, otežanih uvjeta rada, noćnog rada, rada nedjeljom, blagdanom ili nekim drugim danom za koji se zakonom određeno da se ne radi ne ubrajaju u svotu minimalne plaće. Stoga se te dodatke prema odredbi čl. 90. st. 5. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14. – 151/22.) ne može obračunavati na svotu manju od minimalne plaće prema Zakonu o minimalnoj plaći.

Svakako da ovim promjenama osnovice za obračun plaće u javnom području **nije isključena primjena Odluke o isplati privremenog dodatka na plaću na plaću državnim službenicima i namještenicima te službenicima i namještenicima u javnim službama** (Nar. nov., br. 65/23.) kojima je za plaće koje se utvrđuju primjenom koeficijenta složenosti poslova od 0,631 do 1,867 odobrava za puno tjedno radno vrijeme dodatak na plaću u svoti od 98,17 € do 163,62 €.

5. NEAKTIVNE OSOBE

Zakonom o suzbijanju neprijavljenog rada (Nar. nov., br. 151/22.) kojim je zabranjen neprijavljeni rad uređen je i pojam neprijavljenog rada u užem i širem smislu. Neprijavljenim radom u užem smislu smatra i *obavljanje rada na temelju drugih sklopljenih obvezno pravnih ugovora između poslodavca i fizičke osobe kada takav rad s obzirom na svoju narav i vrstu te ovlasti poslodavca ima obilježja posla za koji se zasniva radni odnos.*

Evidenciju neaktivnih osoba vodi Hrvatski zavod za zapošljavanje (dalje: **Zavod**) kojemu se za te potrebe trebaju dostavljati određeni podatci. Te podatke Zavodu moraju tromjesečno elektroničkim putem dostavljati nadležna tijela iz niza nadležnih ministarstava: za financije, za poslove znanosti i visokog obrazovanja, za poslove poljoprivrede, za unutarnje poslove, za poslove uprave i pravosuđa za mirovinsko osiguranje i obvezno zdravstveno osiguranje. Rokovi dostave tih podataka su: do 5. siječnja, 5. travnja, 5. srpnja i 5. listopada za prethodna tromjesečja.

S obzirom na tu obvezu donesen je Pravilnik o evidenciji neaktivnih osoba (Nar. nov., br. 124/23., dalje: **Pravilnik**) kojim se uređuju sadržaj i način dostave podataka o neaktivnim osobama. Neaktivna osoba se prema Pravilniku smatra ona koja je *sposobna ili djelomično sposobna za rad, u dobi od 15 do 65 godina, koja nije u radnom odnosu odnosno koja ne obavlja samostalnu djelatnost, nije uključena u program obrazovanja niti osposobljavanja i ne traži aktivno posao.*

Iako je ovaj Pravilnik **stupio na snagu 2. studenoga 2023. godine**, tek na osnovi podataka koji će biti dostavljeni za prvo tromjesečje 2024. godine (do 5. travnja 2024. godine) Zavod će uspostaviti evidenciju o neaktivnim osobama.

6. PRORAČUN

U okviru poslovanja lokalnih jedinica (općina, gradova, županija) i Republike Hrvatske doneseno je niz propisa i akata.

6.1. DRŽAVNI PRORAČUN

Donesene su i druge promjene državnog proračuna za tekuću proračunsku godinu, o čemu je pisano u posebnom članku u ovom prilogu. Riječ je o Izmjenama i dopunama Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2023. godinu i projekcija za 2024. i 2025. godinu (Nar. nov., br. 129/23.). S obzirom na to da je s tim promjenama usko povezan i zakon o izvršavanju istog proračuna, donesen je i **Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2023. godinu** (Nar. nov., br.129.).

6.2. KORIŠTENJE NENAMJENSKIH DONACIJA I VLASTITIH PRIHODA

Donesen je još jedan u nizu pravilnika na temelju Zakona o proračunu (Nar. nov., br. 144/21.) kojim se uređuje nadzor nad trošenjem namjenskih i vlastitih prihoda. Riječ je o **Pravilniku o mjerilima i načinu korištenja nenamjenskih donacija i vlastitih prihoda proračunskih korisnika iz nadležnosti Ministarstva hrvatskih branitelja** (Nar. nov., br. 123/23., dalje: **Pravilnik**). Pravilnik određuje sadržaj tih pojmova u skladu sa Zakonom o proračunu, pri čemu određuje i namjenu njihova korištenja.

Upravljačko tijelo proračunskog korisnika mora donijeti svoju odluku kojom uređuje ostvarivanje i korištenje nenamjenskih donacija i vlastitih prihoda,

Pregled 1. Vlastiti prihodi i nenamjenske donacije proračunskih korisnika Ministarstva hrvatskih branitelja

Vrsta prihoda	Ostvareni od:	Namjena		
Vlastiti prihodi	davanja u zakup ili podzakup poslovnih i drugih prostora	a) podmirenje rashoda nastalih obavljanjem poslova iz kojih su ostvareni	ako preostane:	– ulaganje u razvoj redovne djelatnosti
	iznajmljivanje opreme i infrastrukture	b) podmirenje neprihvatljivih troškova u projektima koji su financirani sredstvima Europske unije		– podmirenje ostalih rashoda redovne djelatnosti
	druge poslove u svezi s djelatnošću proračunskih korisnika koje proračunski korisnici obavljaju na tržištu i od kojih proračunski korisnici, u skladu sa Zakonom o proračunu, ostvaruju vlastite prihode	c) podmirenje obveza prema sklopljenim ugovorima o dugoročnim zajmovima i dugoročnim kreditima		
Nenamjenska donacija	fizičkih osoba, neprofitnih organizacija, trgovačkih društava i ostalih subjekata izvan općeg proračuna	odlučuje upravljačko tijelo proračunskog korisnika prema donesenoj odluci		

Propisano je da se vlastiti prihodi i donacije **naplaćuju** na transakcijski račun državnog proračuna, a mogu se koristiti samo do uplaćene svote, a one koje nisu iskorištene u prethodnoj godini prenose se za tekuću proračunsku godinu.

Nadzor nad ostvarivanju i trošenju vlastitih i nenamjenskih donacija provodi Ministarstvo. Za te potrebe proračunski korisnici obvezni su mu do **28. veljače tekuće godine dostaviti izvještaj o tome**. Pravilnikom nisu propisani ni obrazac ni sastavnice tog izvještaja.

Pravilnik je **stupio na snagu 31. listopada 2023. godine**, čime se stavlja izvan snage naputak iz 2019. godine kojim se uređivalo to područje.

6.3. OTVARANJE POSEBNIH TRANSAKCIJSKIH RAČUNA

Za izvršavanje državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (dalje: JLP(R)S) otvaraju se jedinstveni (transakcijski) računi u odgovarajućoj banci putem kojih posluju i navedene osobe i njihovi proračunski korisnici. No, Zakonom o proračunu (Nar. nov., br. 144/21.) dopušteno je odnosno može se zahtijevati otvaranje samostalnih transakcijskih računa za provođenje specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika. Navedena odredba iz Zakona o proračunu detaljnije je propisana **Pravilnikom o načinu i uvjetima otvaranja računa za provedbu specifičnih transakcija proračuna i proračunskih korisnika** (Nar. nov., br. 123/23., dalje: **Pravilnik**).

da, odnosno samo za jedno od njih ako ostvaruje samo prihode te vrste. Prije njezina donošenja mora dobiti suglasnost Ministarstva hrvatskih branitelja (dalje: **Ministarstvo**). Ta se **odluka mora donijeti do 29. siječnja 2024. godine**.

Prijedlog čelnika proračunskog korisnika o prihvaćanju **nenamjenske donacije** te o načinu njezina korištenja mora prihvatiti upravljačko tijelo proračunskog korisnika, a ako je riječ o onoj koja je iznad 10.000,00 €, prethodno treba tražiti suglasnost Ministarstva. Čelnik mora pisanim putem izvijestiti donatora o tome prihvaća li ili ne donaciju. Zabranjeno je primljenu donaciju koristiti za sponzorstva ili donacije.

Jednako tako, aktima koji prate donesene proračune (zakonom, odlukom) može se dopustiti i izuzeća od tih iznimaka. Prethodno dopuštenje za otvaranje te vrste računa mora dati ministar financija odnosno načelnik / gradonačelnik / župan.

Specifičnim transakcijama smatraju se transakcije prikupljanja dijela prihoda, primitaka i drugih priljeva, transakcije izvršavanja dijela rashoda, izdataka i drugih odljeva, transakcije čija je provedba uvjetovana otvaranjem zasebnog računa na temelju zakona, propisa i drugih akata te tehničke i obračunske transakcije.

Pravilnik je **stupio na snagu 31. listopada 2023. godine**. Detaljno o Pravilniku pisano je u časopisu *RRiF*, br., 11/23.

6.4. STOPE POREZA NA DOHODAK

Promijenjen je Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 114/23., dalje: Zakon), pri čemu su neke od tih promjena već stupile **na snagu 5. listopada 2023. godine**, dok će njihov pretežiti dio **stupiti na snagu 1. siječnja 2024. godine**.

Na temelju promjena Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 114/23.) predstavnička tijela jedinica lokalne samouprave (dalje: **JLS**) imaju pravo donijeti odluku o nižim i višim poreznim stopama u sustavu oporezivanja godišnjeg dohotka (dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti i drugi dohodak koji se na smatra konačnim). Ako je ne donesu za 2024. godinu do kraja 2023. godine, kao niža stopa primjenjivat će se stopa

od 20 %, dok kao više ona od 30 %. Jedinice su počele na temelju promijenjenog Zakona o porezu na dohodak objavljivati odgovarajuće porezne stope.

Pregled 2. Visine poreznih stopa godišnjeg poreza na dohodak u pojedinim jedinicama lokalne samouprave (zaključno s Nar. nov., br. 142/23.)

Mjesto	Porezna stopa		Broj Narodnih novina
	niža	viša	
Crnac, Općina	20	30	141/23.
Grašće, Općina	21	31	140/23.
Općina Hrašćina	20	30	138/23.
Kijevo, Općina	20	30	142/23.
Mljet, Općina	22	33	142/23.
Molve, Općina	15	25	141/23.
Pitomača, Općina	20	30	131/23.
Rešetari, Općina	22	33	142/23.
Severin, Općina	18	28	138/23.
Stankovci, Općina	20	30	140/23.
Trpanj, Općina	20	30	140/23.
Veliko Trgovišće, Općina	22	33	141/23.
Veliko Trojstvo, Općina	17,5	27,5	142/23.
Vinica, Općina	20	30	141/23.
Vidovec, Općina	20	30	140/23.
Vodice, Grad	20	30	131/23.

Porezna je uprava na svojim mrežnim stranicama u svezi s donošenjem odgovarajućih odluka dala nekoliko uputa:

Pregled 3. Akademski nazivi i stupnjevi s njihovim kraticama

Vrsta studija	Naziv, stupanj i kratica		
		Naziv i stupanj	Kratica
sveučilišni prijediplomski studij	akademski naziv	prvostupnik (<i>baccalaureus</i>) uz naznaku struke	univ. bacc. uz naznaku struke
sveučilišni diplomski studij		sveučilišni magistar uz naznaku struke	univ. mag. uz naznaku struke
sveučilišni integrirani prijediplomski i diplomski studij		sveučilišni magistar uz naznaku struke	univ. mag. uz naznaku struke
sveučilišni specijalistički studij		specijalist uz naznaku struke koji se može koristiti uz odgovarajući akademski naziv	spec. uz naznaku struke, može se koristiti uz kraticu akademskog naziva
stručni kratki studij	stručni naziv	pristupnik uz naznaku struke	pristup. uz naznaku struke
stručni prijediplomski studij		prvostupnik (<i>baccalaureus</i>) uz naznaku struke	bacc. uz naznaku struke
stručni diplomski studij		magistar uz naznaku struke	mag. uz naznaku struke
doktorski studij	akademski stupanj	doktor znanosti uz naznaku znanstvenog područja	dr. sc. uz naznaku znanstvenog područja

Zakon je stupio na snagu 31. listopada 2023. godine kada je prestao važiti istoimeni zakon iz 2007. godine.

- Uputa o procedurama i rokovima donošenja Odluka jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- Predložak Odluke kojom se stavljaju van snage odluke o prirězima porezu na dohodak/Odluke o izmjenama Odluke (u kojima su propisani prirėzi)
- Predložak Odluke u kojima se propisuju lokalni porezi (ako predstavničko tijelo ima potrebu mijenjati/donijeti Odluku o lokalnim porezima) i to najkasnije do 15. prosinca 2023.

7. AKADEMSKI I STRUČNI NAZIVI I AKADEMSKI STUPANJ

Donesen je Zakon o akademskom i stručnom nazivu i akademskom stupnju (Nar. nov., br. 123/23., dalje: Zakon), kojim su uređeni akademski nazivi, stručni naziv i akademski stupanj te njihovo stjecanje, korištenje i ujednačavanje. Njime je provedeno usuglašavanje nacionalnoga kvalifikacijskog okvira Republike Hrvatske s onima koji postoje u državama članicama Europske unije radi izbjegavanja nekih do tada postojećih odstupanja. Njime su, između ostaloga, ujednačeni nazivi koji se stječu završetkom studijskih programa na svim visokim učilištima, čime je postignuto usuglašavanje s povezanim zakonom, Zakonom o visokom obrazovanju i znanstvenoj djelatnosti (Nar. nov., br. 119/22.).

Napomena: U ovaj pregled uključen je zadnji broj Narodnih novina 142/23. Cilj pregleda ove vrste je dati osobama koje posluju u javnom području smjernice za razmatranje teme u kojoj su nastale promjene.



AKTUALNO!

VII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje KNJIGE

RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

(skupina autora)



HRVATSKI RAČUNOVODSTVENI SUSTAV

– HSFI, MRS, MSFI i Tumačenja

IX. izdanje 2023.

Opseg: 1326 stranica, tvrdi uvez

Pripremila: dr. sc. Tamara Cirkveni Filipović

Cijena tiskanog izdanja: 71,40 € (s PDV-om)

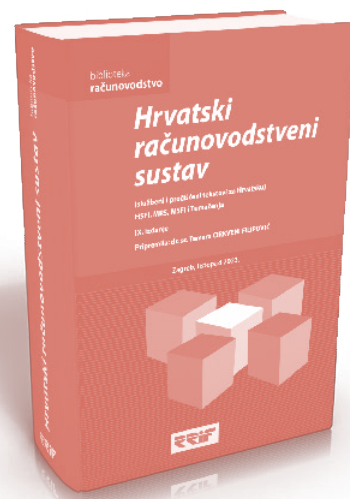
(537,96 kn fiksni tečaj konverzije 7,53450)

Kako su u nas u primjeni Hrvatski standardi financijskog izvješćivanja i Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja, u profesijskom radu nužno je njihovo poznavanje.

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

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

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



KOMENTAR IZMJENA I DOPUNA ZAKONA O RADU

– s priložima i oglednim primjerima

kolovoz 2023.

Opseg: 536 stranica

Skupina autora

Urednik: Ante VIDOVIĆ, dipl. iur.

Cijena tiskanog izdanja: 73,50 € (s PDV-om)

(553,79 kn fiksni tečaj konverzije 7,53450)

Dana 1. siječnja 2023. godine stupile su na snagu prve opsežne i vrlo značajne izmjene i dopune Zakona o radu, kojima se na nov način uređuje sklapanje ugovora o radu na određeno vrijeme, rad na daljinu i rad na izdvojenom mjestu rada, novo je uređenje naknade plaća, obvezni sadržaj ugovora o radu, sezonsko zapošljavanje, dopusti, prestanak ugovora o radu, otkazni rokovi, otpremnine i dr.

Ova knjiga daje jedinstven komentar svih članaka koji su izmijenjeni i dopunjeni zadnjim novelama Zakona o radu, a sadržava i priloge – ogledne primjere novih ugovora o radu i otkaza, pravilnika o radu i drugih za praksu važnih radnopravnih akata.

Knjiga sadržava i dodatne komentare najvažnijih pitanja u vezi s obračunom plaće, novim isplattim listama, drugim dohotkom i dr.



POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

- primjena u praksi

IX. izmijenjeno i dopunjeno izdanje 2023.

Opseg: 1312 stranica

Skupina autora

Urednica: dr. sc. Ljerka Markota

Cijena tiskanog izdanja: **84,00 eura** (s PDV-om)
(632,90 kn – fiksni tečaj konverzije 7,53450)

Nakon šest godina i mnogih izmjena u sustavu PDV-a, pripremili smo novo IX. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, što u nas, u našoj stručnoj praksi, čini najkompletniji priručnik o PDV-u. U opsegu na više od 1300 stranica objašnjava se primjena PDV-a za razne poslovne situacije, pa se može reći da nema područja koje nije objašnjeno i potkrijepljeno primjerima.

U proteklom razdoblju nastale su brojne zakonske promjene za koje je stručna praksa dala odgovarajuća rješenja za primjenu, pa se time dodatno obogaćuje novo izdanje. Značajka je ovog poreza da se na jednak način primjenjuje u svim članicama EU-a te poznavanje našeg sustava omogućuje međunarodnu uključenost.

Poznavanje sustava PDV-a, kao sustava koji je najviše u primjeni, od iznimnog je značenja za ispravnost poslovanja.



RRIF-ov POREZNI PRIRUČNIK

Opseg: 1114 stranica

Pripremili: dr. sc. Šime Guzić i dr. sc. Ljerka Markota

Cijena tiskanog izdanja: **73,50 eura** (s PDV-om)
(533,79 kn – fiksni tečaj konverzije 7,53450)

RRIF je pripremio izbor građe za Porezni priručnik 2023. u kojemu su najvažniji pročišćeni tekstovi poreznih propisa najčešće primjenjivanih u praksi. Priručnik obuhvaća poreze na promet (PDV, nekretnine), poreze na dohodak (plaće i dr.) i dobitak, doprinose i opće porezne propise. Priručnik se sastoji od dviju knjiga, a sadržavaju pročišćene tekstove zakona i pripadajućih pravilnika nakon izmjena i dopuna koje su nastale krajem 2022. ili početkom 2023. godine.

