

Broj klase:410-01/11-01/123

Urudžbeni broj:513-07-21-01/11-1

Mjesto:Zagreb

Datum:10.3.2011.

Naslov:Uputa za sastavljanje konačnog obračuna poreza na dodanu vrijednost za 2010. godinu

Na temelju odredbi članka 6. točke 7., 9. i 17. Zakona o Poreznoj upravi (Narodne novine broj 67/01, 94/01, 177/04 i 128/10) radi jedinstvenog postupanja u primjeni Zakona o PDV-u (Narodne novine broj 47/95, 106/96, 164/98, 105/99, 54/00, 73/00, 127/00, 48/04, 82/04, 90/05, 76/07, 87/09 i 94/09, u daljnjem tekstu: Zakon) i Pravilnika o PDV-u (Narodne novine broj 149/09, u daljnjem tekstu: Pravilnik) u vezi s popunjavanjem i podnošenjem konačnog obračuna PDV-a, državni tajnik, ravnatelj Porezne uprave daje službenicima Porezne uprave

UPUTU za sastavljanje i podnošenje konačnog obračuna PDV-a za 2010. godinu

1. Obveznici i rokovi za podnošenje konačnog obračuna PDV-a

Člankom 18. stavkom 2. Zakona i člankom 115. stavkom 3. i 4. Pravilnika, propisano je da obveznik PDV-a, mora predati mjerodavnoj ispostavi Porezne uprave prema svome sjedištu odnosno prebivalištu konačni obračun PDV-a na obrascu PDV-K.

Tijekom godine porezni obveznici su PDV obračunavali i plaćali u mjesečnim obračunskim razdobljima, a iznimno porezni obveznici čija je vrijednost isporučenih dobara i usluga uključujući i PDV u prethodnoj kalendarskoj godini u odnosu na godinu za koju se radi konačni obračun bila manja od 300.000,00 kuna mogli su plaćati PDV u tromjesečnim obračunskim razdobljima. Za obveze PDV-a po obračunskim razdobljima podnose se prijave na obrascu PDV. Obveza za PDV koja se iskazuje u prijavama po obračunskim razdobljima nije predujam nego stvarno nastali PDV. Neovisno o tome što se u prijavama po obračunskim razdobljima obračunava i plaća stvarno nastali PDV, porezni obveznici dužni su sastaviti i Poreznoj upravi predati i konačni obračun PDV-a za razdoblje oporezivanja. U članku 16. stavku 1. Zakona, propisana je kalendarska godina kao razdoblje oporezivanja, a ako je obveznik poslovao samo tijekom dijela godine, tada je razdoblje oporezivanja razdoblje poslovanja.

Prema odredbama članka 6. stavka 1. točke 3. Zakona porezni obveznik je i poduzetnik koji na području Republike Hrvatske nema sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište, a u tuzemstvu obavlja isporuke dobara ili usluga iz članka 2. stavka 1. točke 1. ovoga Zakona, osim usluga za koje je domaći primatelj usluga obavezan obračunati i uplatiti porez na temelju članka 19. stavka 2. ovoga Zakona. Taj porezni obveznik mora imenovati

poreznog zastupnika i opunomoćiti ga za zaprimanje pismena i obavljanje svih poslova u vezi s utvrđivanjem i plaćanjem poreza te je stoga porezni zastupnik obavezan podnositi za poreznog obveznika kojeg zastupa prijavu PDV-a na obrascu PDV Poreznoj upravi Područnom uredu Zagreb do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po proteku obračunskog razdoblja, a konačni obračun PDV-a do kraja travnja tekuće godine za proteklu kalendarsku godinu na obrascu PDV-K.

Povremeni porezni obveznici nisu obveznici podnošenja konačnog obračuna PDV-a obzirom da nisu ni obveznici podnošenja prijava PDV-a za obračunska razdoblja. To su porezni obveznici koji plaćaju PDV pri uvozu dobara za krajnju potrošnju ili oni porezni obveznici čije su isporuke dobara i usluga oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza („mali poduzetnici“, poduzetnici koji obavljaju isključivo oslobođene isporuke bez prava na odbitak pretporeza), a postaju obveznici PDV-a kad im uslugu oporezivu u tuzemstvu obave inozemni poduzetnici za koju su prema članku 19. stavku 2. Zakona obvezni platiti PDV.

Konačni obračun PDV-a podnose svi porezni obveznici koji su u registru obveznika PDV-a na obrascu PDV-K i to u sljedećim rokovima:

1. Porezni obveznici koji PDV plaćaju prema izdanim računima za isporučena dobra i obavljene usluge (obveznici poreza na dobit) do kraja travnja 2011. godine za 2010. godinu, odnosno do 30. travnja 2011. godine, međutim kako je 30. travnja 2011. godine subota, rok za predaju konačnog obračuna PDV-a je 02. svibnja 2011. godine. Navedeno se odnosi na trgovačka društva, obrtnike koji su obveznici poreza na dobit, zatim na udruge i druge neprofitne organizacije te proračunske korisnike koji su postali obveznici poreza na dodanu vrijednost.

2. Porezni obveznici iz članka 6. stavka 1. točke 3. Zakona, odnosno njihovi porezni zastupnici prema izdanim računima za isporučena dobra i obavljene usluge, do kraja travnja 2011. godine za 2010. godinu, odnosno do 30. travnja 2011. godine, međutim kako je 30. travnja 2011. godine u subotu, rok za predaju konačnog obračuna PDV-a je 02. svibnja 2011. godine.

3. Porezni obveznici koji PDV plaćaju prema naplaćenim naknadama za isporučena dobra i obavljene usluge (obveznici poreza na dohodak), do kraja veljače 2011. godine za 2010. godinu, odnosno do 28. veljače 2011. godine. Navedeno se odnosi na obrtnike, povremene samostalne djelatnosti, slobodna zanimanja, poljoprivrednike i druge obveznike poreza na dohodak.

4. Porezni obveznici koji izlaze iz sustava PDV-a odnosno 31. prosinca 2010. godine prestaju biti obveznici PDV-a, ali i dalje nastavljaju obavljati poduzetničku djelatnost predaju konačni obračun PDV-a u redovnim rokovima za podnošenje konačnog obračuna PDV-a do kraja veljače odnosno do kraja travnja tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu kao što je to opisano u naprijed navedenim točkama 1. i 3.

5. Prema odredbi članka 18. stavka 2. Zakona i članka 115. stavka 5. Pravilnika, porezni obveznici koji prestaju s poslovanjem (likvidiraju trgovačko društvo, zatvaraju obrt i slično) obvezni su u roku od tri mjeseca od dana prestanka poslovanja predati konačni obračun PDV-a na obrascu PDV-K. Rok od tri mjeseca određen je i za obveznike koji PDV plaćaju po izdanim računima kao i za obveznike koji PDV plaćaju prema naplaćenim naknadama. Prema odredbama članka 115. stavka 6. Pravilnika u slučaju prestanka poslovanja poreznog

obveznika iz članka 6. stavka 1. točke 3. Zakona u tuzemstvu porezni zastupnik obvezan je u roku od tri mjeseca od dana prestanka poslovanja poreznog obveznika predati konačni obračun PDV-a na obrascu PDV-K.

6. Porezni obveznici kod kojih se poslovna godina razlikuje od kalendarske godine PDV-K trebaju predati za kalendarsku godinu temeljem odredbi članka 16. stavka 1. Zakona i članka 111. stavka 1. Pravilnika, koji propisuju da je razdoblje oporezivanja kalendarska godina.

2. Popunjavanje obrasca PDV-K

Konačni obračun PDV-a podnosi se na obrascu PDV-K koji se sastavlja na način propisan odredbama članaka 121. do 127. Pravilnika. U obrazac PDV-K unose se kumulativni podaci iz obračunskih razdoblja, koji su iskazivani u poreznim prijavama za obračunska razdoblja u 2010. godini na obrascu PDV.

Podaci po točkama u pojedinom rednom broju i ukupno, mogu se razlikovati od podatka koji su prijavljeni u obračunskim razdobljima za 2010. godinu za ispravke koji će biti učinjeni u postupku sastavljanja konačnog obračuna.

I. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o ukupno obavljenim isporukama dobara i usluga u poreznom razdoblju koje ne podliježu oporezivanju, isporukama koje su oslobođene PDV-a te isporukama koje se oporezuju po stopi 0%. Podaci se upisuju kumulativno za 2010. godinu.

I.1. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci iz stupca 7 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA), odnosno upisuju se podaci o svim obavljenim isporukama dobara i usluga koje ne podliježu oporezivanju na temelju odredbi članka 5. i članka 8. stavka 7. Zakona.

Ovdje se upisuju podaci o obavljenim uslugama iz članka 5. stavka 4. Zakona, kojima je mjesto oporezivanja tamo gdje su stvarno obavljene, ako ih je domaći poduzetnik obavio u inozemstvu, primjerice umjetničke, znanstvene, nastavne, športske, zabavne i druge slične usluge i njihovo organiziranje, pomoćne usluge u prijevozu, kao što su utovar, istovar, uskladištenje ili druge usluge u svezi s tim uslugama ili s uslugama prijevoza, usluge na pokretnim fizičkim dobrima, usluge stručnog mišljenja, procjene i ocjene tih dobara. Ovdje se iskazuju podaci o uslugama u vezi s nekretninom, ako je nekretnina u inozemstvu, usluge prijevoza za dionicu puta u inozemstvu te sve usluge posredovanja u prometu dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u inozemstvu.

Uz navedeno upisuju se podaci o uslugama koje tuzemni poduzetnik obavi inozemnom poduzetniku iz članka 5. stavka 6. Zakona koje se oporezuju prema sjedištu primatelja usluge, ako je to sjedište u inozemstvu (prijenos, ustupanja i korištenje autorskih prava, patenata, licencija, zaštitnog znakovlja i sličnih prava te odricanje od tih prava, promidžbene usluge, uključujući i usluge posredovanja u tim uslugama, usluge inženjera, odvjetnika, revizora, računovođa, tumača, prevoditelja i druge slične usluge savjetovanja, usluge obrade podataka, ustupanje informacija, uključujući i informacije o poslovnim postupcima i iskustvu, bankarske i financijske usluge te usluge osiguranja uključujući reosiguranje osim usluge iznajmljivanja sefova, zatim usluge ustupanja osoblja, iznajmljivanje pokretnih dobara osim prijevoznih sredstava, odustajanje od obavljanja poslovne djelatnosti, omogućavanje pristupa do sustava za distribuciju prirodnog plina ili električne energije i prijevoza ili prijenosa putem tih sustava te obavljanje drugih usluga koje su s time izravno povezane, telekomunikacijske

usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja, elektronički obavljene usluge te sve usluge posredovanja u svezi s navedenim uslugama).

Na ovom rednom broju upisuju se i podaci o prijenosu gospodarske cjeline ili pogona koja ne podliježe oporezivanju PDV-om, ako primatelj, odnosno stjecatelj gospodarske cjeline ili pogona može u cijelosti odbiti pretporez što je propisano člankom 8. stavkom 7. Zakona. Ovdje spadaju i isporuke nekretnina, izgrađenih, isporučenih ili plaćenih prije 1. siječnja 1998. godine, kao i isporuke zemljišta.

I.2. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o ukupnoj vrijednosti isporuka koje su oslobođene plaćanja PDV-a.

I.2.2.1. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci iz stupca 8 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA), odnosno upisuju se podaci o obavljenom izvozu dobara i oplemenjenih dobara, te obavljene usluge prijevoza i sve druge otpremne usluge u svezi s izvozom dobara, koje su prema odredbama članka 13. stavka 1. točke 1. i članka 14. Zakona, oslobođene PDV-a s pravom na odbitak pretporeza. Ovdje se upisuju podaci temeljem članka 90. stavka 5. Pravilnika o isporuci dobara nakon obavljene dorade ili oplemenjivanja dobara u postupku unutarnje proizvodnje, inozemnom naručitelju u inozemstvo. Izvoznim isporukama smatraju se isporuke naručiteljima sa sjedištem u inozemstvu (primateljima) za koje postoje carinske deklaracije o obavljenom izvoznom carinjenju i koje su naplaćene u skladu s posebnim propisima.

I.2.2.2. Ovdje se iskazuju podaci iz stupca 9 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA), koji se odnose na isporuke u vezi s međunarodnim prijevozom koje su oslobođene PDV-a prema odredbama članka 13.b Zakona. Ovdje se, između ostalog, upisuju podaci o obavljenim uslugama i isporukama dobara, osim goriva, za opskrbu plovila koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru i za prijevoz putnika uz naknadu, za potrebe komercijalnih i industrijskih djelatnosti te plovila koja se koriste za spašavanje ili pomoć na moru kao i isporuke goriva i dobara za opskrbu ratnih brodova prema Carinskoj tarifi, tarifnoj oznaci 8906 10 00, koji iz Republike Hrvatske plove prema stranim lukama ili sidrištima. Nadalje, ovdje se upisuju i obavljene usluge te isporuke goriva i dobara za opskrbu letjelica kojima se koriste zrakoplovne tvrtke koje prometuju uz naknadu pretežno na međunarodnim linijama pri čemu se smatra da zrakoplovne tvrtke obavljaju prijevoz dobara i putnika pretežno na međunarodnim linijama ako se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza ili ako su one priznate kao takve prema međunarodnim sporazumima o zračnom prometu.

I.2.2.3. Ovdje se iskazuju podaci iz stupca 10 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA), koji se odnose na isporuke dobara i usluga koje su prema odredbama članka 11. i 11.a Zakona oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza. Ovdje se, između ostalog, upisuju podaci o isporukama dobara i obavljenim uslugama od javnog interesa kao što su poštanske usluge i s njima povezane isporuke dobara, uslugama bolničke dijagnostike, liječenja i zdravstvene njege u zdravstvenim ustanovama, tijelima s javnim ovlastima ili drugim organizacijama slične prirode te uslugama doktora medicine, doktora stomatologije ili dentalne medicine, medicinskih sestara, primalja, fizioterapeuta, psihologa i uslugama biokemijskih laboratorija povezanih s liječenjem, koje se pružaju u privatnoj praksi, te isporukama dobara povezanih s navedenim uslugama, zatim podaci o isporukama organa, tkiva i stanica, krvi i majčinog mlijeka i uslugama što ih obavljaju zubni tehničari u okviru svoje prakse te isporukama zubnih nadomjestaka koje isporučuju zubni tehničari i

stomatolozi.

Nadalje, ovdje se upisuju podaci o uslugama što ih za svoje članove obavljaju udruženja osoba koje obavljaju djelatnosti oslobođene plaćanja PDV-a ili za koje nisu porezni obveznici, podaci o uslugama i isporukama dobara povezanim sa socijalnom skrbi, uslugama i isporukama dobara povezanim sa zaštitom djece i mladeži, podaci o obrazovanju djece i mladeži, uslugama i isporukama dobara predškolskih, osnovnih, srednjih i visokoškolskih ustanova te ustanova učeničkog i studentskog standarda, stručnom obrazovanju ili prekvalifikaciji odraslih, nastavi koju privatno održavaju nastavnici u vezi s predškolskim, osnovnim, srednjim i visokoškolskim obrazovanjem, podaci o ustupanju osoblja vjerskih ili duhovnih institucija, uslugama i isporukama dobara koje obave neprofitne organizacije u korist svojih članova, a čiji su ciljevi vjerske, domoljubne, filozofske, dobrotvorne ili druge općekorisne naravi, uslugama i isporukama dobara u kulturi te umjetničkih organizacija i samostalnih umjetnika, zatim podaci o uslugama i isporukama dobara organizacija čije su djelatnosti oslobođene plaćanja PDV-a u vezi s priredbama organiziranim za prikupljanje sredstava isključivo u njihovu korist, uslugama prijevoza bolesnih ili ozlijeđenih osoba te pretplati za obavljanje djelatnosti javnog radija i televizije, osim komercijalnih djelatnosti.

Na ovom rednom broju upisuju se i podaci o drugim isporukama odnosno transakcijama oslobođenim plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza i to o osiguravajućim i reosiguravajućim uslugama i financijskim transakcijama kao što su odobravanje i ugovaranje kredita te upravljanje kreditom, ugovaranje kreditnih garancija i drugi poslovi u vezi s njima, transakcijama u vezi sa štednim i tekućim računima, plaćanjima, transferima, dugovima, čekovima i drugim prenosivim vrijednosnim papirima, osim naplate duga, transakcijama u vezi s valutama, novčanicama i kovanicama koje se koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja, osim kolekcionarskih predmeta, zatim podaci o transakcijama u vezi s dionicama, udjelima u trgovačkim društvima ili udruženjima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima (ali ne i upravljanjem i čuvanjem), uslugama upravljanja posebnim investicijskim fondovima koje obavljaju društva za upravljanje investicijskim fondovima.

Ovdje se upisuju i podaci o isporuci poštanskih maraka, državnih i drugih sličnih biljega, priređivanju lutrijskih igara, igara na sreću u casinima, igara klađenja i igara na sreću na automatima, najmu stambenih prostorija te isporukama dobara koja se koriste isključivo za oslobođene djelatnosti za čiju nabavu nije bio moguć odbitak pretporeza.

Na ovom rednom broju podatke upisuju porezni obveznici koji uz oporezive isporuke dobara i usluga obavljaju i isporuke oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza obzirom da se poduzetnici koji obavljaju isključivo isporuke oslobođene PDV-a ne smatraju obveznicima PDV-a.

I.2.2.4. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci iz stupca 11 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA), odnosno podaci o isporukama dobara i usluga koje su oslobođene PDV-a s pravom na odbitak pretporeza. Tu se upisuju podaci iz članka 13. stavka 1. točke 2. i članka 13.a Zakona o isporukama u slobodne zone, slobodna i carinska skladišta te isporukama unutar slobodnih zona, slobodnih i carinskih skladišta, podaci o isporukama dobara i obavljenim uslugama diplomatskim i konzularnim predstavništvima, međunarodnim organizacijama i oružanim snagama drugih država članica NATO saveza ili civilnog osoblja u pratnji za opskrbu njihovih menza i kantina pri sudjelovanju u zajedničkim vojnim akcijama te podaci o isporukama dobara i usluga koje su obavljene temeljem međunarodnih ugovora

koji obvezuju Republiku Hrvatsku (u skladu s člankom 102. Pravilnika).

Ovdje se još za 2010. godinu iskazuju podaci o isporukama dobara i obavljenim uslugama u tuzemstvu humanitarnim organizacijama, zdravstvenim, obrazovnim, kulturnim, znanstvenim, vjerskim i socijalnim ustanovama, športskim amaterskim klubovima, te tijelima državne i lokalne samouprave koje se plaćaju iz primljenih inozemnih novčanih donacija za koje su izdane potvrde o primljenim inozemnim novčanim donacijama do 31. prosinca 2009. godine i koje su se mogle koristiti bez plaćanja PDV-a najkasnije do 31. prosinca 2010. godine.

Ovdje se iskazuju i usluge iz članka 12. točke 34. Zakona, odnosno prevoz kroz carinsko područje Republike Hrvatske uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge.

I.3. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci iz stupca 12 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA) o vrijednosti isporuka dobara i usluga oporezivih po stopi 0%, a to su isporuke mlijeka, kruha, knjiga, lijekova, ortopedskih pomagala, znanstvenih časopisa, usluge javnog prikazivanja filmova. Ovdje se iskazuju i podaci o izuzimanju navedenih dobara i usluga u nepoduzetničke svrhe iz članka 3. stavka 5. i članka 4. stavka 4. Zakona te podaci o manjkovima dobara oporezivih po stopi 0%, a podaci o isporukama dobara koje se ne smatraju isporukama dobara uz naknadu u smislu članka 3. stavka 5. Zakona (primjerice povremeno davanje poklona vrijednosti do 80,00 kuna) ne upisuju se.

II. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o ukupno obavljenim oporezivim isporukama (poreznim osnovicama) i iznosima PDV-a za 2010. godinu kako slijedi:

II.1. Ovdje se iskazuju podaci o vrijednosti oporezivih isporuka dobara i usluga i iznosu PDV-a po svim izdanim računima, uključujući i izuzimanje dobara i usluga u nepoduzetničke svrhe prema članku 3. stavku 5. i članku 4. stavku 4. Zakona, a podaci o isporukama dobara koje se ne smatraju isporukama dobara uz naknadu u smislu članka 3. stavka 5. Zakona (primjerice povremeno davanje poklona vrijednosti do 80,00 kuna bez PDV-a) ne upisuju se. Nadalje iskazuju se podaci o nezaračunanim isporukama oporezivim po stopi 10%, a to su usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polu ili punog pansiona u komercijalnim ugostiteljskim objektima i usluge agencijske provizije za navedene usluge, te isporuke novina i časopisa koji izlaze dnevno i periodično, osim onih koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase i služe oglašavanju. Ovdje se iskazuju i podaci po svim izdanim računima bez obzira jesu li isporuke obavljene ili nisu, što znači da se unose podaci o obavljenim i zaračunanim isporukama kao i podaci o izdanim računima bez obzira jesu li isporuke dobara i usluga obavljene. Ovdje se upisuju podaci o PDV-u za primljene predujmove. Predujmovi podliježu oporezivanju PDV-om iako se nije dogodila isporuka. Primateelj predujma obavezan je izdati račun za primljeni predujam, a na iznos predujma primijeniti će preračunanu stopu od 9,0909%. Ako se radi o poduzetnicima koji PDV obračunavaju prema naplaćenim naknadama ovdje se upisuju podaci o naplaćenim računima. Podaci koji se ovdje upisuju predstavljaju za to razdoblje zbroj stupaca 13, odnosno 14 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA) za redovne isporuke i Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA) za predujmove kao i o nezaračunanim isporukama za koje porezni obveznik podatke osigurava na temelju urednih i vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava u svome knjigovodstvu ili izvanknjigovodstvenoj evidenciji.

U ovoj točki se iskazuje i porezna obveza za manjkove dobara koja se oporezuju po stopi 10% iznad porezno dopustivih.

II.2. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci koji se odnose na isporučena dobra i obavljene usluge na koje se primjenjivala stopa PDV-a od 22% koja je bila na snazi prije primjene stope PDV-a od 23%. U ovoj točki iskazuju se podaci po svim izdanim računima bez obzira jesu li isporuke obavljene ili nisu, što znači da se tu unose podaci o obavljenim i zaračunanim isporukama kao i podaci o izdanim računima bez obzira jesu li isporuke obavljene. Ovdje se upisuju podaci o PDV-u za primljene predujmove. Predujmovi podliježu oporezivanju PDV-om iako se nije dogodila isporuka. Porezni obveznik upisuje podatke o obvezama po primljenim predujmovima za koje je dužan ispostaviti račun i preračunanom stopom od 18,0328% izračunati osnovicu i PDV. Ako se radi o poduzetnicima koji PDV obračunavaju prema naplaćenim naknadama ovdje se upisuju podaci o naplaćenim računima. Podaci koji se ovdje upisuju predstavljaju za to razdoblje zbroj iznosa iz stupaca 15, odnosno 16 Knjige izdanih (izlaznih) računa za redovne isporuke i Knjige izdanih računa za predujmove kao i podaci o nezaračunanim isporukama za koje porezni obveznik podatke osigurava na temelju urednih i vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava u svome knjigovodstvu ili izvanknjigovodstvenoj evidenciji. U ovoj točki se iskazuje i porezna obveza za manjkove dobara koja su se oporezivala po stopi 22% iznad porezno dopustivih. U ovoj točki upisuju se podaci o naknadim ispravicima koji se odnose na razdoblje u kojem se primjenjivala stopa PDV-a od 22%.

II.3. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o svim izdanim računima, uključujući isporuke dobara i usluga obavljene u nepoduzetničke svrhe (izuzimanje dobara i usluga) iz članka 3. stavka 5. i članka 4. stavka 4. Zakona kao i isporukama iz članka 8. stavka 1. Pravilnika, podaci o prodaji robe u komisiji te nezaračunanim isporukama oporezivim po stopi od 23%. Podaci o isporukama dobara koje se ne smatraju isporukama dobara uz naknadu u smislu članka 3. stavka 5. Zakona kao što je povremeno davanje poklona vrijednosti do 80,00 kuna bez PDV-a, ne upisuju se. Pod ovom točkom iskazuju se podaci po svim izdanim računima bez obzira jesu li isporuke obavljene ili nisu, što znači da se tu unose podaci o obavljenim i zaračunanim isporukama, kao i podaci o izdanim računima bez obzira jesu li isporuke obavljene. Ovdje se upisuju podaci o PDV-u za primljene predujmove. Predujmovi podliježu oporezivanju PDV-om iako se nije dogodila isporuka. Porezni obveznik upisuje podatke o obvezama po primljenim predujmovima za koje je dužan ispostaviti račun i preračunanom stopom od 18,6992% izračunati osnovicu i PDV.

Ako se radi o poduzetnicima koji PDV obračunavaju prema naplaćenim naknadama ovdje se upisuju podaci o naplaćenim računima. Ovdje se upisuju i podaci o isporukama koje podliježu posebnom postupku oporezivanja marže. Podaci koji se ovdje upisuju predstavljaju za to razdoblje zbroj iznosa iz stupaca 17, odnosno 18 Knjige izdanih (izlaznih) računa za redovne isporuke i Knjige izdanih računa za predujmove, zatim zbroj iznosa iz stupaca 10 odnosno 11 iz Evidencije o prodanim dobrima na koja se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže (obrazac PDV-MI), kao i podaci o nezaračunanim isporukama za koje porezni obveznik podatke osigurava na temelju urednih i vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava u svome knjigovodstvu ili izvanknjigovodstvenoj evidenciji. Ovdje se upisuju i podaci o iznosu PDV-a na vlastitu potrošnju na 30% odnosno 100% iznosa troška amortizacije za osobne automobile ili druga sredstva za osobni prijevoz poduzetnika, poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih koji obračunavaju i plaćaju poduzetnici koji su koristili pravo na odbitak pretporeza pri nabavi tih dobara do 31.12.2009. godine. Porezni obveznik podatke o takvom izračunu vlastite potrošnje osigurava na temelju urednih i vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava u svome knjigovodstvu ili izvanknjigovodstvenoj evidenciji.

U ovoj točki se iskazuje i porezna obveza za manjkove dobara koja se oporezuju po stopi 23%

iznad porezno dopustivih.

II. 4. Na ovom rednom broju upisuju se podaci o naknadnom oslobođenju izvoza u okviru osobnog putničkog prometa (članak 13. stavak 1. točka 4. Zakona) koji se iskazuju s negativnim predznakom, obzirom da se za vraćeni PDV stranim državljanima smanjuje porezna obveza.

Podaci se uzimaju iz evidencije PDV-F i to iznosi koji su isplaćeni do 31. prosinca 2010. godine. Iznosi koji će biti isplaćeni u 2011. godini po obrascima PDV-P ispostavljenim u 2010. godini iskazati će se u obračunskom razdoblju 2011. godine u kojem će biti isplaćeni.

III. Na ovom rednom broju iskazuje se vrijednost primljenih isporuka i obračunani pretporez u primljenim isporukama dobara i usluga, koji je iskazan po prijavama za obračunska razdoblja, uvećan za iznos pretporeza po računima za primljene isporuke dobara i obavljene usluge u 2010. godini za koje su računi s oznakom R-1 primljeni, a računi s oznakom R-2 plaćeni u 2011. godini, do dana podnošenja konačnog obračuna. Navedeno se odnosi na porezne obveznike koji PDV plaćaju prema izdanim računima, dok oni koji PDV plaćaju prema naplaćenim naknadama mogu pretporez odbiti samo na temelju plaćenih računa. Ovdje se iskazuju ukupni podaci o pravu na pretporez i to temeljem primljenih računa za isporučena dobra ili obavljene usluge koje su zaračunali domaći poduzetnici, PDV plaćen pri uvozu, PDV plaćen na usluge oporezive u tuzemstvu koje je obavio inozemni poduzetnik, a za koje je tuzemni poduzetnik platio PDV temeljem članka 19. stavka 2. Zakona, kao i ispravci pretporeza.

III.1. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci iz stupca 7 (osnovica) i 12 (pretporez) Knjige primljenih (ulaznih) računa (Obrazac U-RA) za redovne isporuke i Knjige primljenih (ulaznih) računa za predujmove, odnosno upisuju se podaci o poreznoj osnovici i iznosu pretporeza obračunanog po stopi 10% u primljenim računima za koje su isporučitelji ispostavili račune sukladno članku 15. stavku 3. Zakona, po kojima se može odbiti pretporez. To su iznosi koje primjerice zaračuna hotel agenciji za usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u komercijalnim ugostiteljskim objektima i usluge agencijske provizije za navedene usluge, kao i iznosi zaračunani za primljenu isporuku novina i časopisa koji izlaze dnevno i periodično, osim onih koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase i služe oglašavanju.

U slučaju kad porezni obveznik dijeli ulazni pretporez na dio koji može odbiti i dio koji ne može odbiti, tada u obrascu PDV-K iskazuje pripadajući dio porezne osnovice iz stupca 7 Knjige primljenih (ulaznih) računa. To će biti slučaj kad se radi o poreznim obveznicima koji obavljaju oporezive isporuke za koje imaju pravo na odbitak ulaznog pretporeza i oslobođene isporuke iz članka 11. i 11.a Zakona za koje nije dopušten odbitak pretporeza. U slučaju kad porezni obveznik dijeli pretporez na dio koji može i na dio koji ne može odbiti sukladno članku 20. stavku 11. Zakona tada također na ovom rednom broju iskazuje pripadajući dio porezne osnovice iz stupca 7 Knjige primljenih (ulaznih) računa.

III. 2. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o vrijednosti primljenih isporuka i iznosu pretporezu zaračunanog po stopi od 22% u primljenim računima od drugih poreznih obveznika za koje su isporučitelji ispostavili račune prema članku 15. stavku 3. Zakona, po kojima se može odbiti pretporez. Podaci se upisuju iz stupca 8 (osnovica) i stupca 14 (pretporez) Knjige primljenih (ulaznih) računa za redovne isporuke i za predujmove. U slučaju kad porezni obveznik dijeli ulazni pretporez na dio koji može odbiti i dio koji ne može

odbiti, tada na ovom rednom broju iskazuje pripadajući dio porezne osnovice iz stupca 8 Knjige primljenih (ulaznih) računa. Ovdje se upisuju podaci o naknadnim ispravicima koji se odnose na razdoblje u kojem se primjenjivala stopa PDV-a od 22%.

III. 3. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o vrijednosti primljenih isporuka i iznosu pretporeza zaračunanog po stopi od 23% u primljenim računima od drugih poreznih obveznika za koje su isporučitelji ispostavili račune prema članku 15. stavku 3. Zakona, po kojima se može odbiti pretporez. Podaci se upisuju iz stupca 9 (osnovica) i stupca 16 (pretporez) Knjige primljenih (ulaznih) računa za redovne isporuke i Knjige primljenih (ulaznih) računa za predujmove.

U slučaju kad porezni obveznik dijeli ulazni pretporez na dio koji može odbiti i dio koji ne može odbiti, tada u obrascu PDV-K iskazuje pripadajući dio porezne osnovice iz stupca 9 Knjige primljenih (ulaznih) računa. To će biti slučaj kad se radi o poreznim obveznicima koji obavljaju oporezive isporuke za koje imaju pravo na odbitak ulaznog pretporeza i oslobođene isporuke iz članka 11. i 11.a Zakona za koje nije dopušten odbitak pretporeza. U slučaju kad porezni obveznik dijeli pretporez na dio koji može i na dio koji ne može odbiti sukladno članku 20. stavku 11. i 12. Zakona tada također na ovom rednom broju iskazuje pripadajući dio porezne osnovice iz stupca 9 Knjige primljenih (ulaznih) računa.

III. 4. Na ovom rednom broju iskazuju se ukupni podaci o vrijednosti uvoza i o pretporezu po stopi 10% na novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično osim onih koji u cijelosti ili uglavnom služe oglašavanju, kao i o pretporezu po stopi 23%, plaćenom pri uvozu dobara do 31. prosinca 2010. godine, koji se moraju temeljiti na uvoznim carinskim deklaracijama i ispravama o uplati PDV-a. Pri primitku prijave PDV-a, uplata PDV-a pri uvozu obvezno se provjerava putem informacijskih sustava Carinske i Porezne uprave.

III.5. Na ovom rednom broju upisuju se podaci iz evidencija o poslovanju s inozemnim poduzetnicima o obračunu i uplati PDV-a na propisani uplatni račun, odnosno iskazuju se podaci o plaćenom PDV-u na usluge oporezive po stopi 10% koje je tuzemnom poduzetniku obavio poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu, na koje se prema odredbi članka 19. stavka 2. Zakona PDV plaća u tuzemstvu. Može se raditi samo o uslugama vezanim uz smještaj turista i uslugama agencijske provizije (članak 10a. stavak 2. točka a) Zakona). Obveza plaćanja PDV-a prema članku 19. stavku 2. Zakona ne iskazuje se u PDV niti u PDV-K obrascu, već se plaćeni PDV iskazuje samo kao pretporez na ovom rednom broju. U ovoj točki biti će kumulativni podaci o vrijednosti usluga i PDV-u koji je na te usluge plaćen do 31. prosinca 2010. godine kao i o pretporezu iskazanom u obračunskim razdobljima za 2010. godinu.

III.6. Na ovom rednom broju upisuju se ukupni podaci iz evidencija o poslovanju s inozemnim poduzetnicima, o obračunu i uplati PDV-a na propisani uplatni račun, odnosno iskazuju se podaci o plaćenom PDV-u na usluge koje su bile oporezive po stopi 22% koje je tuzemnom poduzetniku obavio poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu, na koje se prema odredbi članka 19. stavka 2. Zakona PDV plaća u tuzemstvu. Podaci koji se ovdje upisuju odnose se na usluge oporezivane po stopi od 22% za koje je iznos PDV-a plaćen i ispunjeni su uvjeti za odbitak pretporeza. Ovdje se upisuju podaci o naknadnim ispravicima koji se odnose na razdoblje u kojem se primjenjivala stopa PDV-a od 22%.

III.7. Na ovom rednom broju upisuju se ukupni podaci iz evidencija o poslovanju s inozemnim poduzetnicima, o obračunu i uplati PDV-a na propisani uplatni račun, odnosno

iskazuju se podaci o plaćenom PDV-u na usluge oporezive po stopi 23% koje je tuzemnom poduzetniku obavio poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu, na koje se prema odredbi članka 19. stavka 2. Zakona PDV plaća u tuzemstvu. To su usluge iz članka 5. stavka 4. Zakona koje su obavljene u Republici Hrvatskoj, pa je domaći poduzetnik obvezan na njihovu vrijednost obračunati i uplatiti PDV, te usluge iz članka 5. stavka 6. Zakona koje je domaćem poduzetniku obavio poduzetnik sa sjedištem u inozemstvu, a koje se prema odredbama o mjestu oporezivanja oporezuju prema sjedištu poduzeća primatelja. Obveza plaćanja PDV-a prema članku 19. stavku 2. Zakona ne iskazuje se u PDV niti u PDV-K obrascu, već se plaćeni porez iskazuje samo kao pretporez na ovom rednom broju. U ovoj točki biti će kumulativni podaci o vrijednosti usluga i porezu koji je na te usluge plaćen do 31. prosinca 2010. godine i kao pretporez iskazan u obračunskim razdobljima za 2010. godinu.

Ako je porez po naprijed navedenim točkama III.5., III.6. i III.7. plaćen po računima iz 2010. godine u 2011. godini taj porez će biti iskazan kao pretporez u poreznoj prijavi za obračunsko razdoblje u kojem je plaćen.

III.8. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o ispravcima pretporeza koji je odbijen pri nabavi dugotrajne imovine, odnosno opreme i nekretnina, a u 2010. godini došlo je do prenamjene navedenih kupljenih gospodarskih dobara odnosno do izmjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza kada je u skladu s člankom 20. stavkom 5. Zakona i člankom 142. do 144. Pravilnika obvezno napraviti ispravak pretporeza.

Napominjemo da se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra i promjena postotka iz članka 146. stavka 7. Pravilnika.

Ako porezni obveznik iskaže podatak na ovom rednom broju, obvezan je uz poreznu prijavu priložiti obračun iz kojega je vidljiv ukupan pretporez, iskorišteno (neiskorišteno) pravo na odbitak pretporeza i iznos smanjenja (povećanja) pretporeza. Ako porezni obveznik prema obračunu iskaže obvezu poreza u obrascu na ovom rednom broju iskazuje podatak s predznakom minus (-). Kad se radi o pravu na povrat dijela pretporeza tada se u obrascu na ovom rednom broju iskazuje podatak s predznakom plus (+).

Pretporez se ispravlja u sljedećim slučajevima:

1. kada poduzetnik gospodarska dobra unutar propisanog roka (10 godina za nekretnine i 5 godina za ostala gospodarska dobra) prestaje koristiti za obavljanje oporezivih prometa te ih počne koristiti za obavljanje prometa koji su prema odredbi članka 11. i 11.a Zakona oslobođeni PDV-a,
2. kada poduzetnik prestaje s obavljanjem oslobođenih isporuka i počinje s tim gospodarskim dobrima obavljati oporezive isporuke, međutim poduzetnik koji obavlja usluge iz članka 11. i 11.a Zakona kod kojeg je došlo stupanjem na snagu (01. siječnja 2010.) Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 87/09) do promjena uvjeta mjerodavnih za oporezivanje obzirom da je počeo obavljati oporezive isporuke, ne može sukladno članku 26. stavku 6. toga Zakona ispraviti pretporez za gospodarska dobra nabavljena prije stupanja na snagu toga Zakona.
3. kada poduzetnik mijenja način oporezivanja tj. kada prestaje biti obveznik PDV-a i prelazi na oporezivanje iz članka 22. stavka 1. Zakona tj. postaje tzv. "mali poduzetnik". On je i dalje poduzetnik, ali nije više obveznik PDV-a. Međutim, sukladno članku 144. stavku 5.

Pravilnika, ako poduzetnik iz članka 22. stavka 1. Zakona prelazi na redovno oporezivanje, to ne predstavlja promjenu uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza u smislu članka 20. stavka 5. Zakona i nema pravo na naknadni odbitak pretporeza.

4. kada dolazi do promjene postotka iz članka 146. stavka 7. Pravilnika utvrđenog za odbitak pretporeza za gospodarska dobra koja se koriste za obavljanje oporezivih isporuka koji utvrđuju porezni obveznici koji obavljaju isporuke dobara i usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i isporuke dobara i usluga po kojima je isključen odbitak pretporeza.

Postupak ispravka pretporeza utvrđuje se pojedinačno za svako gospodarsko dobro za koje u slučaju da su se promijenili uvjeti mjerodavni za odbitak pretporeza nije istekao propisani rok od 5 godina odnosno od 10 godina od obračunskog razdoblja u kojem su se dobra počela koristiti. Ispravak se zbog pojednostavljenja ne provodi ako pretporez koji bi se trebao ispraviti po dobru dugotrajne imovine ne prelazi 2.000,00 kuna kako je to propisano odredbom članka 145. Pravilnika.

Prema odredbi članka 124. točke 8. Pravilnika, porezni obveznik mora posebno izračunati iznos ispravka pretporeza za svako pojedinačno gospodarsko dobro i taj obračun priložiti uz poreznu prijavu koju podnosi Poreznoj upravi. Iz obračuna mora biti vidljiv ukupan iznos pretporeza, iskorišteno odnosno (neiskorišteno) pravo na povrat pretporeza i iznos smanjenja odnosno povećanja prava na pretporez. U obrascu porezne prijave ispravak pretporeza biti će naveden u jednom iznosu. Ako porezni obveznik prema priloženom obračunu iskaže obvezu poreza koju je obvezan namiriti državnom proračunu na rednom broju III.8. obrasca PDV odnosno PDV-K biti će iskazan podatak o iznosu ispravka pretporeza s predznakom minus (-). Na taj način će za obračunsko razdoblje za koje podnosi poreznu prijavu iskazati ukupno manje pravo na pretporez i namiriti će svoju obvezu prema državnom proračunu. Kad porezni obveznik ima pravo na povrat dijela pretporeza odnosno kad od države potražuje dio pretporeza tada u obrascu porezne prijave iznos ispravka iskazuje s predznakom plus (+).

Ispravak pretporeza se provodi odjednom za cijelo razdoblje od obračunskog razdoblja u kojem je došlo do promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza do kraja razdoblja ispravka. Pri ispravku se polazi od ukupnog iznosa pretporeza koji otpada na nabavu ili proizvodnju gospodarskog dobra, a ispravak se provodi za razdoblje nakon promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. Ispravak pretporeza odjednom za cijelo razdoblje od obračunskog razdoblja u kojem je došlo do promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza do kraja razdoblja ispravka provodi porezni obveznik za dobra sa kojima je obavljao oporezive isporuke, a zatim počne obavljati isključivo isporuke oslobođene plaćanja PDV-a ili obrnuto ako je njima obavljao oslobođene isporuke (osim u slučaju iz članka 26. stavka 6. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost), a zatim počne obavljati isporuke oporezive PDV-om, kao i porezni obveznik koji postaje „mali poduzetnik“ iz članka 22. stavka 1. Zakona.

Prema odredbama članka 20. stavka 6. Zakona kad poduzetnik koristi primljena ili uvezena dobra i usluge koje su mu obavljene djelomično i za isporuke dobara i obavljanje usluga koje isključuju odbitak pretporeza, tada se može odbiti samo onaj dio pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza.

Sukladno odredbama članka 146. stavka 1. i 2. Pravilnika poduzetnik koji koristi dobra i usluge u okviru svoje poduzetničke djelatnosti za isporuke dobara i obavljanje usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i za isporuke dobara i usluga po kojima je isključen

odbitak pretporeza u tom slučaju iznose pretporeza treba podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koje se ne može odbiti. Podjela pretporeza utvrđuje se ako poduzetnik ne može iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza izravno pripisati tim isporukama na temelju knjigovodstvene i druge dokumentacije.

Odredbama članka 146. stavka 7. Pravilnika propisano je da se dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje na godišnjoj razini kao postotak ukupnih isporuka i zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja. Nadalje člankom 144. stavkom 3. Pravilnika propisano je da se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra i promjena navedenog postotka utvrđenog za odbitak pretporeza za gospodarska dobra koja se koriste za obavljanje oporezivih isporuka.

Iznimno od postupka iz članka 143. stavka 1. Pravilnika porezni obveznik kod kojeg je došlo do promjene postotka utvrđenog za pravo na odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj su se dobra počela koristiti i ako za ta dobra nije isteklo razdoblje za koje se mora obaviti ispravak pretporeza (5 godina odnosno 10 godina) ispravak pretporeza obavlja godišnje za jednu petinu ili jednu desetinu razlike pretporeza koja je nastala zbog promjene navedenog postotka u odnosu na početnu godinu korištenja. Taj ispravak također se iskazuje pod točkom III.8. na obrascu PDV-K.

Ako je porezni obveznik gospodarsko dobro (dobro dugotrajne imovine) nabavio 2009. godine i imao pravo na odbitak pretporeza u iznosu 100%, a utvrdio je za 2010. godinu da je došlo do promjene postotka utvrđenog za pravo na odbitak pretporeza i da iznosi 40% u tom je slučaju porezni obveznik obavezan napraviti ispravak pretporeza.

Primjerice u godini nabave 2009. iskorišteno pravo odbitka pretporeza iznosi 100% odnosno 5.000 kuna. Za 2010. godinu pravo odbitka pretporeza iznosi 40% odnosno 2.000 kuna ($5.000 \times 40\% = 2.000$). Razlika prava na odbitak pretporeza je 3.000 kuna. Porezni obveznik ispravlja pretporez za $1/5$ odnosno 600 kuna ($5.000 - 2.000 = 3.000 / 5 = 600$).

Obzirom da se promijenio postotak utvrđen za pravo na odbitak pretporeza u korist isporuka oslobođenih PDV-a porezni obveznik obavezan je ispraviti pretporez u odnosu na iskorišteni pretporez u godini nabave gospodarskih dobara (dugotrajne imovine) i povećati svoju poreznu obvezu za 2010. godinu za 600 kuna te će pod točkom III.8. na obrascu PDV-K upisati iznos od 600 kuna s predznakom minus (-). Povećanja odnosno smanjenja pretporeza koja su nastala temeljem ispravka pretporeza predstavljaju poslovne prihode odnosno rashode poduzetnika u poreznom razdoblju. Ispravak pretporeza ne utječe na visinu troška nabave odnosno proizvodnje dugotrajne imovine u popisu dugotrajne imovine poduzetnika. Ako iznos pretporeza po dobru dugotrajne imovine koji je potrebno ispraviti odnosno ako razlika za ispravak u odnosu na početnu godinu korištenja ne prelazi 2.000,00 kuna u navedenim slučajevima postupak ispravka pretporeza se ne provodi.

Porezni obveznik koji je dobro dugotrajne imovine nabavio 2009. godine ispravak pretporeza zbog promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza odnosno promjene postotka prava na odbitak pretporeza obavlja za 2010., 2011., 2012. i 2013. godinu, ako se radi o dobru koje nije nekretina.

Podjela pretporeza

01. siječnja 2010. godine stupio je na snagu Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu

na dodanu vrijednost te su izmijenjene odredbe članka 11. Zakona i dodan je novi članak 11.a Zakona kojima se propisuju oslobođenja od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza. Stare odredbe Zakona propisivale su oslobođenja od plaćanja PDV-a na institucionalnom principu te su plaćanja PDV-a bile oslobođene ustanove i društva koja su obavljala određene oslobođene djelatnosti, ali se oslobođenje odnosilo i na sve isporuke dobara i usluga koje su obavljale te ustanove i društva. Izmjenama Zakona oporezivanje po institucionalnom principu zamijenilo je oporezivanje po funkcionalnom principu te su PDV-a oslobođene određene transakcije odnosno isporuke dobara i usluga iz članka 11. i 11.a Zakona, dok su ostale isporuke koje nisu propisane navedenim člancima oporezive PDV-om.

U tom slučaju porezni obveznik koji je u 2010. godini ujedno obavljao oporezive isporuke i isporuke oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza te koristio dobra i usluge u okviru svoje poduzetničke djelatnosti za isporuke dobara i obavljanje usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i za isporuke dobara i usluga po kojima je isključen odbitak pretporeza, treba iznose pretporeza podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koje se ne može odbiti sukladno članku 146. stavku 1. Pravilnika. Porezni obveznik mora utvrditi koje primljene isporuke dobara i usluga koristi za obavljanje oporezivih isporuka, koje za obavljanje oslobođenih isporuka, a koje ne može pripisati isključivo oporezivim ili oslobođenim isporukama. Porezni obveznik će podjelu ulaznog pretporeza provesti samo po ulaznim računima koji se odnose na nabavu dobara i usluga koja se koriste ujedno za obavljanje oporezivih i oslobođenih isporuka. Stoga će porezni obveznik po ulaznim računima koji se odnose isključivo na oporezive isporuke imati pravo odbitka pretporeza u ukupnom iznosu, po ulaznim računima koji se odnose isključivo na oslobođene isporuke neće uopće imati pravo na odbitak pretporeza dok će po ulaznim računima koji se odnose na oporezive i oslobođene isporuke obaviti podjelu pretporeza i imati pravo na odbitak pretporeza u iznosu koji se utvrđuje temeljem postotka izračunanog na godišnjoj razini.

Sukladno članku 146. stavku 4. i 5. Pravilnika iznos pretporeza koji se odnosi na isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza izračunava se za sve isporuke koje obavi porezni obveznik, kao razmjerni dio na sljedeći način:

- a) u brojniku: ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, za koje je dopušten odbitak pretporeza,
- b) u nazivniku: ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, uključenih u brojnik i isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza.

Dio pretporeza koji se može odbiti utvrđuje se na godišnjoj razini kao postotak ukupnih isporuka i zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja te se primjerice izračunati postotak od 1,4% zaokružuje na ukupno 2% prava na odbitak pretporeza.

Kod navedenog izračuna ne uzimaju se u obzir sljedeći iznosi:

- a) vrijednost isporuka gospodarskih dobara koja je porezni obveznik koristio za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti,
- b) vrijednost isporuka koje se odnose na povremene isporuke nekretnina,
- c) vrijednost isporuka koje se odnose na povremene financijske transakcije navedene u članku 11.a stavku 1. točke b) do g) Zakona.

Povremenom isporukom nekretnine smatra se isporuka nekretnine u kojoj je porezni obveznik obavljao djelatnost ili isporuka nekretnina nije uobičajena djelatnost koju porezni obveznik obavlja dok se pod povremenim financijskim transakcijama smatraju isporuke koje ne prelaze 2% ukupnih godišnjih isporuka poreznog obveznika (bez PDV-a).

Porezni obveznik koji obavlja oporezive i oslobođene isporuke podjelu pretporeza obavlja na temelju naprijed navedenog izračuna postotka prava na odbitak pretporeza. Kako bi izračunao navedeni postotak porezni obveznik u brojniku navodi ukupnu vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, za koje je dopušten odbitak pretporeza. To znači da porezni obveznik u brojniku uz isporuke na koje se plaća PDV uključuje i isporuke koje su oslobođene plaćanja PDV-a, odnosno na koje se ne zaračunava PDV ali za koje nije isključeno pravo na odbitak pretporeza, kao što su izvozne isporuke dobara, isporuke u slobodnu zonu, isporuke dobara i usluga obavljene diplomatskim predstavništvima, međunarodnim organizacijama i oružanim snagama drugih država članica NATO saveza ili civilnom osoblju koje ih prati te isporuke dobara i usluga u vezi s međunarodnim prijevozom. U brojnik se uključuju i isporuke koje se oporezuju po stopi 0% kao i obavljene usluge za koje je mjesto oporezivanja u inozemstvu što je propisano odredbom članka 5. stavka 4. Zakona ako su te usluge obavljene u inozemstvu i članka 5. stavka 6. Zakona (osim oslobođenih bankarskih i financijskih usluga te osiguravajućih usluga) ako primatelj tih usluga ima sjedište u inozemstvu. Također se u brojnik uključuju isporuke dobara i obavljene usluge iz članka 3. stavka 5. i članka 4. stavka 4. Zakona te članka 8. stavka 1. Pravilnika koje se smatraju isporukama dobara i uslugama obavljenim uz naknadu.

U brojnik se ne uključuju prolazne stavke iz članka 54. stavka 9. Pravilnika niti isporuke dobara iz članka 3. stavka 5. Zakona koje se ne smatraju isporukama uz naknadu, odnosno povremeno davanje poklona u vrijednosti do 80,00 kuna ili davanje uzoraka u razumnim količinama. Također se u brojnik ne uključuju isporuke nekretnina izgrađenih, plaćenih ili isporučenih prije 01. siječnja 1998. godine kao ni isporuke zemljišta obzirom da one nisu predmet oporezivanja PDV-om.

Porezni obveznik u nazivnik uključuje ukupnu vrijednost godišnjih isporuka (prometa), bez PDV-a, uključenih u brojnik i isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza propisanih člankom 11. i 11.a Zakona. Stoga porezni obveznik koji obavlja financijske usluge ili druge usluge za koje je isključeno pravo na odbitak pretporeza u nazivnik uključuje transakcije u vezi s osiguranjem i reosiguranjem, kreditne usluge i pozajmice, odnosno iznos obračunanih kamata u poreznom razdoblju po odobrenim kreditima, pozajmicama i drugim financijskim uslugama oslobođenim PDV-a, naknade za ugovaranje kreditnih garancija, naknade vezane uz štedne, tekuće i žiro-račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge instrumente plaćanja klijenata, transakcije u vezi s valutama, novčanicama i kovanicama koje se koriste kao zakonsko sredstvo plaćanja te naknade za usluge upravljanja posebnim investicijskim fondovima kao i naknade za druge financijske usluge oslobođene PDV-a. Uz navedene transakcije u nazivnik se uključuju i sve druge transakcije koje se smatraju transakcijama za koje je isključeno pravo na odbitak pretporeza. Porezni obveznik u nazivnik će uključiti prodaju državnih biljega i poštanskih maraka, prihode ostvarene trgovanjem u vezi sa stranom valutom, te prihode ostvarene od transakcija u vezi s dionicama, udjelima u trgovačkim društvima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima. Kad se radi o prihodima ostvarenim trgovanjem u vezi sa stranom valutom porezni obveznik u nazivnik uključuje ukupne neto pozitivne rezultate (tečajne razlike) ostvarene takvim transakcijama kroz razdoblje oporezivanja te se u nazivnik ne uključuju ukupni dobiveni negativni rezultati. Porezni obveznik isti princip primjenjuje kod transakcija sa dionicama, udjelima u trgovačkim društvima, obveznicama i drugim vrijednosnim papirima.

Prihodi od tečajnih razlika nastali pri svođenju bilance na srednji tečaj HNB-a ne predstavljaju isporuke i ne uključuju se u nazivnik. Također se u nazivnik ne uključuju

dividende i drugi prihodi od držanja dionica i udjela u trgovačkim društvima kao ni prihodi nastali promjenom tečaja od deponiranih stranih valuta na deviznom računu kod poslovne banke. Za izračun postotka prava na odbitak pretporeza ne uključuju se u nazivnik prihodi od kamata po a-vista i oročenim depozitima i drugi slični prihodi, koji nisu prihodi od gospodarske aktivnosti.

Poduzetnici koji obavljaju isporuke od javnog interesa propisane člankom 11. Zakona i koji su od 01. siječnja 2010. godine, obzirom da uz oslobođene isporuke obavljaju i oporezive isporuke, postali obveznici PDV-a trebaju iznose pretporeza podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koji se ne može odbiti sukladno članku 146. stavku 1. Pravilnika.

Porezni obveznik za izračun razmjernog dijela odnosno postotka prava na odbitak pretporeza u brojniku treba navesti vrijednost isporuka za koje je dopušten odbitak pretporeza (npr. najam poslovnog prostora), a u nazivniku vrijednost isporuka navedenih u brojniku i vrijednost isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza, u što je uključen i iznos obračuna ukupno mjesečno doznačenih sredstava iz državnog proračuna (npr. školarine, iznosi za pokriće troškova, redovni prihodi od nadležnog ministarstva).

Porezni obveznik kod izračuna navedenog dijela odbitka pretporeza ne uzima u obzir vrijednost isporuka koje se odnose na prodaju gospodarskih dobara (vlastite dugotrajne imovine) kojima je obavljao gospodarsku djelatnost, vrijednost isporuka koje se odnose na povremene isporuke nekretnina kao i vrijednost isporuka koje se odnose na povremene financijske transakcije obzirom da bi te povremene isporuke koje su obično veće vrijednosti mogle narušiti stvarno stanje odnosno mogle bi dovesti do prava na odbitak pretporeza koji ne bi proizlazio iz stvarnog oporezivog prometa od redovnog obavljanja djelatnosti.

Primjer:

Porezni obveznik ostvario je u 2010. godini isporuke u vrijednosti od 135.000 kuna bez PDV-a za koje je dopušten odbitak pretporeza i isporuke u vrijednosti od 53.000 kuna za koje nije dopušten odbitak pretporeza. Također je dao pozajmicu za koju je obračunao 2.000 kuna kamata što predstavlja povremenu financijsku transakciju. Ukupni pretporez po ulaznim računima iznosi 40.000 kuna, od toga se 20.000 kuna može pripisati oporezivim isporukama, 15.000 kuna oslobođenim isporukama, a 5.000 kuna odnosi se na ulazni pretporez koji se ne može isključivo pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama.

$$(135.000 / (135.000 + 53.000)) \times 100 = (135.000 / 188.000) \times 100 = 71,81\%$$

$$5.000 \times 72\% = 3.600$$

Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u sljedećem iznosu:
20.000 kuna pretporeza koji se može pripisati oporezivim isporukama i
3.600 kuna pretporeza koji se ne može pripisati isključivo oporezivim ili oslobođenim isporukama.

Iznos od 15.000 kuna porezni obveznik uopće ne može odbiti jer se odnosi na oslobođene isporuke za koje nema pravo na odbitak pretporeza.

Ako je porezni obveznik na temelju privremeno izračunanog postotka prava na odbitak pretporeza u 2010. godini odbijao pretporez u iznosu 70% pretporeza koji se ne može pripisati isključivo oporezivim ili oslobođenim isporukama ($5.000 \times 70\% = 3.500$) odnosno 3.500 kuna, a

zatim je utvrdio stvarno pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 72% ($5.000 \times 72\% = 3.600$) uvećati će iznos pretporeza za 100 kuna na rednom broju III.3. Obrasca PDV-K.

Porezni obveznik koji u okviru svoje poduzetničke djelatnosti obavlja isporuke dobara i usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i isporuke po kojima je isključen odbitak pretporeza i utvrdi pravo na odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98% pri odbitku pretporeza za nabavljena dobra i usluge nije obavezan primjenjivati podjelu pretporeza.

Porezni obveznik koji je tijekom 2010. godine obavljao oporezive i oslobođene isporuke podjelu pretporeza je u toj godini obavljao temeljem privremenog izračuna odnosno na temelju isporuka prethodne godine s tim da ako su ti iznosi bili zanemarivi ili ih nije bilo porezni obveznik je sam privremeno mogao utvrditi dio pretporeza koji je mogao odbiti pod uvjetom da se s tim suglasila nadležna ispostava Porezne uprave. Odbitak pretporeza koji je porezni obveznik obavljao tijekom 2010. godine na temelju isporuka za 2009. godinu odnosno privremeno izračunanog postotka obavezan je uskladiti u konačnom obračunu PDV-a pod točkom III. u obrascu PDV-K za 2010. godinu ovisno o tome radi li se o odbitku pretporeza za dobra nabavljena u tuzemstvu ili pri uvozu, odnosno uslugama koje su mu obavili inozemni poduzetnici.

Porezni obveznik koji obavlja isporuke dobara i usluga po kojima je dopušten odbitak pretporeza i isporuke iz članka 11.a stavka 1. točke b) do g) Zakona po kojima je isključen odbitak pretporeza mogao je iznimno u 2010. godini primjenjivati odbitak pretporeza u iznosu 2% na sve ulazne račune. Tako odbijeni pretporez porezni obveznik je obavezan uskladiti u konačnom obračunu PDV-a za 2010. godinu.

Ako je porezni obveznik po ulaznom računu za nabave zaprimljenom u 2010. godini na kojem je iskazan PDV u iznosu od 10.000 kuna primjenom privremeno izračunanog postotka za utvrđivanje prava na odbitak pretporeza od 15% odbio pretporez u iznosu 1.500 kuna ($10.000 \times 15\% = 1.500$), a za 2010. godinu utvrdi stvarno pravo na odbitak pretporeza od 10% ($10.000 \times 10\% = 1.000$) obavezan je provesti usklađenje i povećati svoju poreznu obvezu za 500 kuna.

Porezni obveznik je za gospodarska dobra pretporez za 2010. godinu također odbijao na temelju privremeno utvrđenog postotka prava na odbitak pretporeza i nakon što je za 2010. godinu utvrdio stvarni postotak prava na odbitak pretporeza obavezan je izvršiti usklađenje sa stvarnim iznosom koji ima pravo odbiti kao pretporez te ovisno o situaciji umanjiti ili uvećati svoju poreznu obvezu u godišnjoj prijavi poreza na Obrascu PDV-K.

Za razliku od gospodarskih dobara nabavljenih u 2009. godine ili ranijim razdobljima za gospodarska dobra nabavljena u 2010. godini ne radi se o ispravku pretporeza zbog promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje već samo o usklađivanju odbitka pretporeza odbijenog na temelju privremeno izračunanog postotka prava na odbitak pretporeza.

Međutim iako se ne radi o ispravku pretporeza zbog promjene uvjeta mjerodavnih za oporezivanje gospodarskih dobara iz ranijih razdoblja već o novonabavljenim gospodarskim dobrima za koja se vrši usklađivanje privremenog i stvarnog postotka odnosno iznosa prava na odbitak pretporeza, zbog pojednostavljenja se i u tom slučaju razlika koja nastane zbog usklađivanja postotka provodi kao povećanje odnosno smanjenje troškova odnosno prihoda obzirom da se radi o pretporezu za koji će porezni obveznik umanjiti ili uvećati svoju poreznu

obvezu odjednom po konačnom obračunu PDV-a.

Ako porezni obveznik obavlja oporezive isporuke i isporuke oslobođene PDV-a te nabavlja osobni automobil koji mu služi za obavljanje obiju djelatnosti postotak prava na odbitak pretporeza neće primijeniti na ukupni iznos pretporeza već na 70% pretporeza obzirom da je člankom 133. stavkom 13. Pravilnika propisano da porezni obveznik ne može odbiti 30% pretporeza obračunanog za obavljene mu isporuke, uvoz ili najam osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz te isporuke dobara, obavljene usluge ili uvoz dobara u vezi s njihovom nabavom, najmom ili korištenjem. Međutim nije dopušten odbitak pretporeza pri nabavi osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koji se odnosi na iznos iznad 400.000,00 kuna nabavne vrijednosti po jednom sredstvu.

Porezni obveznik koji obavlja oporezive isporuke i isporuke oslobođene PDV-a ne može odbiti 70% pretporeza obračunanog za obavljene mu isporuke dobara i usluga ili pri uvozu dobara koja poreznom obvezniku služe za reprezentaciju, pa će postotak prava na odbitak pretporeza primijeniti samo na 30% iznosa pretporeza koji ima pravo odbiti.

Porezni obveznik čije je obračunsko razdoblje od prvog do posljednjeg dana u mjesecu i koji do kraja travnja 2011. godine predaje konačni obračun PDV-a za 2010. godinu, može za prva tri obračunska razdoblja 2011. godine primjenjivati postotak koji je privremeno primjenjivao za 2010. godinu. Porezni obveznik čije je obračunsko razdoblje od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju mora za prvo obračunsko razdoblje 2011. godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka za 2010. godinu.

Porezni obveznik čije je obračunsko razdoblje od prvog do posljednjeg dana u mjesecu i koji do kraja veljače 2011. godine predaje konačni obračun PDV-a za 2010. godinu, može za prvo obračunsko razdoblje 2011. godine primijeniti postotak koji je privremeno primjenjivao za 2010. godinu. Porezni obveznik čije je obračunsko razdoblje od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju mora za prvo obračunsko razdoblje 2011. godine primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka za 2010. godinu. Napominjemo, da porezni obveznik koji je izračunao stvarni postotak prava na odbitak pretporeza može i prije navedenih rokova početi u 2011. godini primjenjivati novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka za 2010. godinu.

IV. Na ovom rednom broju iskazuje se ukupna porezna obveza za uplatu (II-III) ili za povrat PDV-a za 2010. godinu (III-II).

V. Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o ukupno plaćenom PDV-u za 2010. godinu do dana podnošenja konačnog obračuna.

VI. Na ovom rednom broju iskazuje se razlika za uplatu ili povrat PDV-a po konačnom obračunu.

VII. Na ovom rednom broju iskazuju se ostali podaci o promjenama značajnim za utvrđivanje konačne porezne obveze. O ovim promjenama u obrazac se unose samo vrijednosni podaci (neto vrijednost).

Ostale napomene:

Iznos koji bude iskazan na rednom broju VI. kao razlika za uplatu ili za povrat PDV-a po konačnom obračunu, iskazuje se na rednom broju V. prijave za prvo obračunsko razdoblje koje slijedi nakon podnošenja konačnog obračuna, ako se iskazana razlika ne uplati ili se ostavlja za predujam.

Razlika za uplatu ili povrat po zadnjem obračunskom razdoblju za 2010. godinu, iskazana na rednom broju VI. obrasca PDV, koja nije uplaćena ili nije dan nalog za povrat, mora se uključiti u prvo obračunsko razdoblje ili u godišnji obračun.

U slučajevima u kojima će se steći uvjeti za odbitak pretporeza nakon roka za podnošenje konačnog obračuna po isporukama za 2010. godinu, pretporez će se odbiti u obračunskom razdoblju u kojem su stečeni uvjeti za odbitak pretporeza.

3. Razlike po konačnom obračunu PDV-a

U idealnim slučajevima podaci u konačnom obračunu biti će zbroj podataka iz prijava po obračunskim razdobljima. Međutim, konačni obračun je propisan zbog vjerojatnosti da je tijekom godine došlo do određenih propusta koje u konačnoj prijavi treba ispraviti.

Razlike koje se mogu pojaviti u konačnom obračunu bit će ispravci, više ili manje prijavljene porezne obveze tijekom godine, nastale zbog raznih razloga, kao što su manjkavosti u ispravama koje prate isporuke dobara i obavljanje usluga, neusklađene evidencije i slično, kao i razlike koje će se pojaviti po provedenom godišnjem popisu imovine. Razlike će se pojaviti kod poduzetnika koji obavljaju oporezive isporuke i isporuke oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza zbog promjene postotka prava na odbitak pretporeza.

Ako se u roku za predaju konačnog obračuna utvrde propusti u prijavama poreznih obveza, ispravak se obavlja u konačnom obračunu, a ne putem ispravka prijave nekog obračunskog razdoblja.

Ako se po isteku roka za predaju konačnog obračuna za 2010. godinu utvrde razlike koje se odnose na poslovanje 2010. godine ispravak će se provesti u obračunskom razdoblju u kojemu se razlike utvrde, a ne ispravkom konačnog obračuna.

Ako se po isteku kalendarske godine 2010. godine, a u roku za podnošenje konačnog obračuna, naknadno smanjuje ili povećava porezna obveza zbog smanjenja ili povećanja porezne osnovice (naknadni popusti ili nemogućnost naplate - članak 8. stavak 3. Zakona), te promjene se iskazuju u razdoblju u kojemu su se stekli uvjeti za smanjenje odnosno povećanje porezne obveze, a ne u konačnom obračunu. U tom slučaju radi se o novoj poreznoj obvezi koja se samo temelji na ranijim isporukama, ali se naknadno utvrđuje.

3.1. Razlike u svezi popisa imovine

Zakon i Pravilnik nisu propisali obvezu popisivanja imovine poduzetnika za potrebe sastavljanja konačnog obračuna PDV-a. Međutim, stvarne vrijednosti isporuka moguće je utvrditi jedino popisom. Pravilnikom je propisano postupanje s manjkovima, a kako se manjkovi mogu utvrditi samo popisom, to znači da je popis, neizravno, pretpostavljen kod

utvrđivanja konačne obveze PDV-a.

Popisom imovine utvrđuje se stvarno stanje imovine poreznog obveznika koje se uspoređuje sa stanjem u poslovnim knjigama. Ako stanje po popisu nije identično sa stanjem u knjigama, utvrđuju se razlike, koje se iskazuju kao viškovi ili manjkovi dobara utvrđeni popisom.

Viškovi dobara utvrđeni po godišnjem popisu znače da je stvarno stanje veće od stanja iskazanog u knjigama i nemaju značenje za oporezivanje PDV-om. Utvrđeni viškovi jesu prihodi poduzetnika koji se iskazuju na računu imovine, za koju su viškovi utvrđeni (predmeti dugotrajne imovine, roba, materijal, proizvodi), i biti će oporezivi u razdoblju u kojemu se isporuče odnosno prodaju.

Manjkovi utvrđeni popisom znače da je stvarno stanje imovine manje od stanja koje pokazuju knjige, i oni imaju značenje za oporezivanje PDV-om. Manjak se ne može utvrditi samo na temelju knjigovodstvenih evidencija bez obavljenog popisa.

Ako je prodajno mjesto zaduženo i s robom za koju je prema propisima Gospodarske i Obrtničke komore u smislu odredbe članka 11. stavka 2. Pravilnika, utvrđen porezno dopustivi iznos manjka s naslova kala, rasipa, kvara i loma tada se ukupno utvrđeni manjak u popisu umanjuje za visinu porezno dopuštenih manjkova.

Pod pojmom manjka smatra se konačno utvrđeni manjak, nakon provedenih radnji koje se sastoje od usklađivanja knjigovodstvenog stanja, provjere jesu li sve isprave evidentirane, je li možebitno, došlo do zamjene dobara pri manipulaciji i slično. Dakle, manjak je konačni rezultat obrade popisnih lista.

Fizičke osobe koje su obveznici poreza na dobit i vode poslovne knjige po propisima o računovodstvu, primjenjuju pravila propisana za pravne osobe.

3.1.1. Oporezivanje manjka

Oporezivanje manjka temelji se na odredbi članka 2. stavka 1. točke 1. i članka 3. stavka 5. Zakona te članka 11. stavka 2. Pravilnika.

Člankom 11. stavkom 2. Pravilnika propisano je da se kod poduzetnika – poreznog obveznika manjkovi dobara za koje se ne tereti odgovorna osoba smatraju izuzimanjem dobara u nepoduzetničke svrhe i podliježu oporezivanju, osim kala, rastepa, kvara i loma, a najviše do visine utvrđene odlukom Gospodarske i Obrtničke komore i manjkova dobara nastalih djelovanjem više sile. Manjkovima uslijed više sile u smislu Pravilnika, razumijevaju se manjkovi (štete) od elementarnih nepogoda (poplava, požar, potres i dr.), ratnih razaranja i provalnih krađa, do visine utvrđene temeljem očevidnika nadležnog tijela za procjenu šteta.

Prema odredbi članka 11. stavka 3. Pravilnika tehnološki manjak nastao u procesu proizvodnje smatra se porezno priznatim manjkom do visine utvrđene normativima prema vrsti djelatnosti odnosno do visine utvrđene zakonima o posebnim porezima odnosno trošarinama za proizvode koji podliježu plaćanju tih poreza. Normativi mogu biti utvrđeni od strane poduzetnika ili strukovne grupacije, a ako ih nema utvrđuje ih Porezna uprava procjenom na temelju međuovisnosti između prihoda i rashoda (primitaka i izdataka) putem normativa utroška materijala, energije, rada i drugih proizvodnih čimbenika.

Porezno priznatim manjkom, sukladno odredbi članka 11. stavka 4. Pravilnika, smatra se i manjak dobara nastao zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka trajanja, kala, rastepa, loma i kvara iznad visine utvrđene odlukom Gospodarske i Obrtničke komore, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlaštenu službenik Porezne uprave ili ako porezni obveznik raspolaže odgovarajućom dokumentacijom nadležnih tijela ili institucija o količini i vrsti preuzetih dobara koja su dana na zbrinjavanje ili uništenje.

U vezi navedenog napominjemo da u pojedinim slučajevima nalog za uništenje ili zbrinjavanje dobara na drugi način može dati i odgovarajuća inspekcijska služba. Ako su prema rješenju te službe dobra uništena ili predana na uništenje odnosno zbrinjavanje nadležnoj organizaciji koja se time bavi, manjak dobara može se priznati temeljem dokumentacije izdane poreznom obvezniku od strane nadležnih službi i organizacije za uništenje odnosno zbrinjavanje otpada. Stoga u takvim slučajevima za priznavanje manjka u smislu odredbe članka 11. stavka 4. Pravilnika nije potrebna prisutnost djelatnika Porezne uprave.

Kada se djelatnik Porezne uprave ne odazove pozivu da prisustvuje uništenju otpisanih dobara, odnosno utvrđivanju činjeničnog stanja, porezni obveznik može kao dokaze predložiti zapisnik o uništenju, dokumentaciju o predaji dobara na otpad odnosno zbrinjavanje, plaćeni račun za predaju na otpad i zbrinjavanje i slično kako bi dokazao da se radi o uništenju dobara odnosno njihovoj predaji na zbrinjavanje, odnosno o porezno priznatom manjku u smislu odredbe članka 11. stavka 4. Pravilnika.

Napominjemo da bi u slučaju kada se na uništenje upućuje velika količina dobara, prilikom utvrđivanju činjeničnog stanja trebao biti prisutan djelatnik Porezne uprave. Ako se djelatnik Porezne uprave na pisani poziv ne odazove, a porezni obveznik posjeduje sve dokaze iz kojih se može nedvojbeno utvrditi da je roba zaista uništena, neovisno o prisutnosti djelatnika Porezne uprave manjak se može porezno priznati.

3.1.2. Porezna osnovica kod manjkova

Porezna osnovica za manjkove utvrđuje se na način koji je propisan za izuzimanja dobara odnosno za isporuke u nepoduzetničke svrhe, u članku 8. stavku 6. Zakona i članku 54. stavku 4. Pravilnika, kojima je propisano da je porezna osnovica za isporuke iz članka 3. stavka 5. Zakona tržišna cijena dobara.

U članku 54. stavku 4. Pravilnika propisano je da se tržišnom cijenom u smislu odredbe članka 8. stavka 6. Zakona, kod isporuka dobara smatra cijena nove nabave odnosno neto-nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave kada se radi o izuzimanju odnosno isporuci dobara koja su kupljena. Pri izuzimanju odnosno isporuci dobara proizvedenih u poduzeću, tržišnom cijenom se smatraju vlastiti troškovi utvrđeni prema računovodstvenim propisima.

Ako se rashoduje dugotrajna materijalna imovina, koja nije za uporabu, i ne stavlja se u promet nego se uništava ili deponira na otpad, radi se o porezno priznatom manjku u smislu odredbe članka 11. stavka 4. Pravilnika, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlaštenu djelatnik Porezne uprave.

Ako se rashodovana dugotrajna oprema prodaje kao takva ili kao otpadni materijal, radi se o isporuci dobara koja podliježu oporezivanju.

3.1.2.1. Porezna osnovica kod manjka kupljenih dobara

Porezna osnovica kod manjka kupljenih dobara je cijena nove nabave, uvećana za zavisne troškove nabave, odnosno cijena nove nabave.

Ako se tržišna cijena dobara koja nisu nova ne može ili ne može pouzdano procijeniti, jer su rabljena, a njima se ne trguje ili se trguje rijetko, pri procjeni vrijednosti polazi se od tržišne cijene za nova dobra pri čemu se uzima u obzir potrošenost izuzetog dobra. Ako dobro ima ograničen vijek trajanja, njegova vrijednost se može umanjiti s obzirom na okolnost da mu ističe ili je već istekao vijek trajanja.

3.1.2.2. Porezna osnovica kod manjkova dobara vlastite proizvodnje

Pri oporezivanju manjka vlastitih proizvoda, tržišnom cijenom i poreznom osnovicom smatraju se vlastiti troškovi utvrđeni prema računovodstvenim propisima. Cijena vlastite proizvodnje je vrijednost koja se iskazuje kao cijena koštanja proizvoda, sa svim materijalnim i nematerijalnim troškovima.

4. Nastanak porezne obveze kod manjkova

Prema odredbi članka 7. stavka 6. Zakona i članka 48. Pravilnika, za slučajeve iz članka 3. stavka 5. Zakona, porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojemu su izuzeta dobra. Navedene odredbe određuju i nastanak porezne obveze za manjkove.

U pravilu, za manjak koji je utvrđen po inventuri nije moguće odrediti u kojemu je razdoblju nastao. Ono što je poznato je da je nastao tijekom obračunskog razdoblja, a najkasnije do 31. prosinca obračunske godine. Prema tome i porezna obveza nastaje najkasnije u posljednjem obračunskom razdoblju obračunske godine.

Porezni obveznici kojima su podaci o manjkovima poznati do roka za podnošenje zadnje prijave za 2010. godinu, tj. do 31. siječnja 2011. godine, uključit će poreznu obvezu po manjkovima utvrđenim za 2010. godinu u tu prijavu. Obveznici koji do 31. siječnja neće imati podatke o manjkovima i drugim razlikama, poreznu obvezu po manjkovima i drugim razlikama uključit će u konačni obračun PDV-a, što znači da i obveza plaćanja dopijeva do kraja veljače 2011. odnosno do kraja travnja 2011. godine ovisno o tome radi li se o obveznicima koji PDV plaćaju prema izdanim računima ili prema naplaćenim naknadama.

Ako se tijekom izrade konačnog obračuna PDV-a utvrdi da je propušteno obračunati i platiti PDV po određenoj isporuci ili obavljenoj usluzi, za koje je moguće utvrditi u kojem obračunskom razdoblju je nastala porezna obveza, tada je porezni obveznik dužan obračunati i platiti i zateznu kamatu u smislu odredbe članka 116. stavka 1. i 3. Općeg poreznog zakona (Narodne novine broj 147/08 i 18/11), članka 3. Zakona o kamatama (Narodne novine broj 94/04), i članka 29. Zakona o obveznim odnosima (Narodne novine broj 35/05 i 41/08) po stopi od 14% i to za razdoblje od roka u kojemu je obveza trebala biti plaćena do dana kada je

obveza plaćena.

U slučajevima koji imaju naznake da je zlouporabljen institut konačnog obračuna, na način da je svjesno iskazan nizak promet u obračunskim razdobljima, potrebno je provesti nadzor i postupiti u skladu s utvrđenim činjeničnim stanjem.

5. Važna napomena

Prilikom unosa PDV i PDV-K obrazaca u ISPU potrebno je obratiti pažnju i provjeriti one porezne obveznike koji u PDV obrascima odnosno u PDV-K obrascu iskazuju isporuke dobara i usluge pod rednim brojem I.2.2.3. gdje se upisuju isporuke dobara i usluge koje su prema članku 11. i 11.a Zakona oslobođene plaćanja PDV-a u tuzemstvu bez prava na odbitak pretporeza, obzirom da u tom rednom broju mnogi porezni obveznici iskazuju izvozne isporuke što se upisuje u redni broj I.2.2.1. kao i neke druge isporuke dobara i usluga koje ne podliježu oporezivanju, a upisuju se u redni broj I.1. Napominjemo da se na rednom broju I.2.2.3. PDV i PDV-K obrasca iskazuju podaci iz stupca 10 Knjige izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA), koji se odnose isključivo na isporuke dobara i usluga koje su prema odredbi članka 11. i 11.a Zakona, oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.

Kod poreznih obveznika koji u PDV obrascima i PDV-K obrascu pod rednim brojem III.5. iskazuju plaćeni pretporez na usluge inozemnih poduzetnika koje se oporezuju stopom 10%, također je potrebno izvršiti provjeru ispravnosti takvih obrazaca, obzirom da mnogi porezni obveznici u tom rednom broju iskazuju podatke o plaćenom pretporezu na usluge koje su im obavili inozemni poduzetnici, a koje se oporezuju po stopi 23%.

Kako bi se uočene pogreške ispravile svi porezni obveznici kod kojih je uočena pogreška, trebaju nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostaviti pisano obrazloženje u kojem navode razloge zbog kojih je došlo do pogreške, te ispravni PDV odnosno PDV-K obrazac.

Napominjemo da je oblik i sadržaj obrazaca PDV i PDV-K sastavni dio Pravilnika te stoga porezne obveznike koji podnose prijave PDV-a čiji oblik i sadržaj nije u potpunosti usklađen sa Pravilnikom treba upozoriti da u što kraćem roku svoje prijave usklade sa propisanim oblikom i sadržajem.