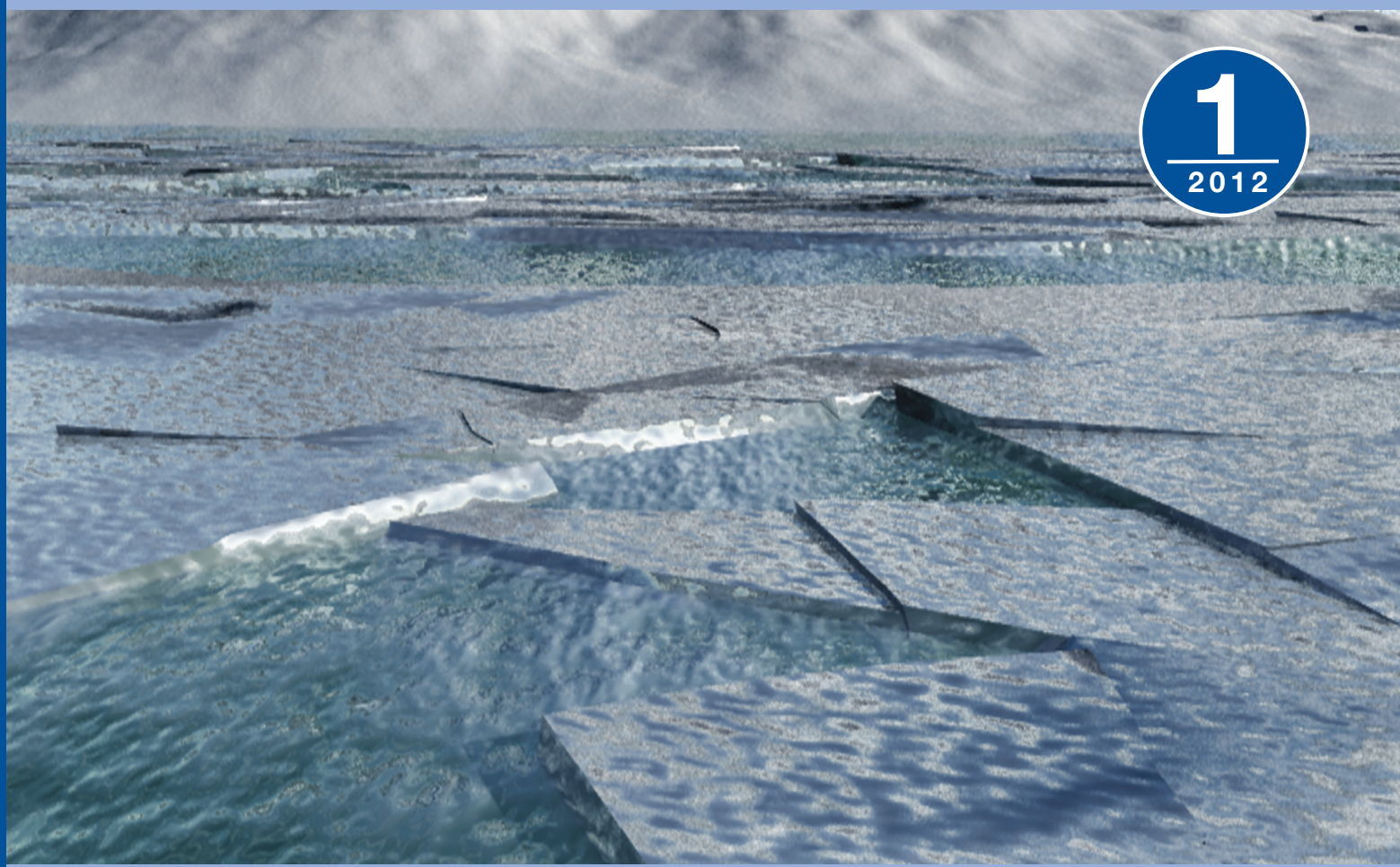
UDK 657/685:336 Nakladnik: HZ RIF 10000 Zagreb J. Gotovca 1/II www.rif.hr e-mail: rif@rif.hr Godina LVIII SIJEČANJ 2012

RAČUNOVODSTVO i financije



1
2012

IZ SADRŽAJA:

- Sastavljanje financijskih izvještaja za 2011. godinu
- Prija va poreza na dobit za 2011. godinu
- Konačni obračun PDV-a za 2011. godinu
- Trošarinska izvješća
- Prijava dohotka od samostalne djelatnosti za 2011. godinu

NAJAVA:

- **Seminari: *Sastavljanje financijskih izvještaja i porezne prijave za 2011.***
  (09. - 18. siječnja 2012.)
- **47. simpozij od 17. - 19. svibnja 2012. godine**
  Dubrovnik
- **Radionice, www.rif.hr**

TISKANICA

Poštarina plaćena u pošti 10000 Zagreb

Računovodstvo i financije 1/2012.

SYNESIS

Za male poduzetnike s velikim idejama

Neograničen broj knjiga i upisanjh stavaka
Neograničen broj radnih stanica u mreži
Automatski zaključak poslovne godine
Automatski prelazak u novu godinu
Automatsko knjiženje u financijsko, PDV, KPI,
Automatska izrada PDV, ID, RS-m i drugih obrazaca,
Automatska izrada bilanci i statističkih izvještaja...
Slanje svih dokumenata e-mailom iz programa,
Izrada grafikona, etiketa, bar code naljepnica,

više informacija o programu možete pronaći na

www.pupilla.hr

Ovlašteni distributeri

Galion d.o.o. Rijeka Adamićeva 13/III 051/212-418
Pin Našice Kralja Tomislava 2 031/617-208
Ex professo d.o.o. Vinkovci Duga ulica 24 032/337-307
Scala d.o.o. Split Ulica domovinskog rata 29 a 021/484-233
Viant d.o.o. Split, Zrinsko-Frankopanska 43, 098/320-504
Sokoli Našice, P.Preradovića 15, 031/617-886
Fimirgo d.o.o. Osijek, Kestenova 33, 031/280-870
Iligsoft d.o.o. Slavonski Brod, Ljudevita Gaja 11, 035/400-040
Mari d.o.o. Varaždin J. Draškovića 2 042/314-400

CIJENE BEZ PDV-a (u kunama)

Autoservis	700
Blagajna	500
Članarine i naknade	700
e-obrasci	500
Financijsko	700
Honorari	500
Inventar	700
Izvoz	700
Kadrovi	500
Kamate	300
Knjiga gostiju	700
Knjiga udjela	300
Komercijalisti	500
Komisija	500
Locco vožnja	300
Maloprodaja	700
Materijalno	500
Montaža	500
Obrt	700
Odluke i zapisnici	300
PDV	700
Plaća	700
Platni promet	500
Povratna naknada	300
Prodaja	700
Profitni centri	700
Proizvodnja	700
Proizvodnja II	700
Proračun I	700
Proračun II	700
Putni troškovi	500
Recepcija	700
Restoran	700
Robno	500
SynesisPOS	700
Servis	700
Uvoz	700
Završni račun	700

pupilla

01/3097-713

Pupilla d.o.o. Zagreb, Sokolgradska 7

tel: 01/3097-712 fax:01/3097-714

pupilla@zg.htnet.hr

SADRŽAJ

RAČUNOVODSTVO i financije

SADRŽAJ

RAČUNOVODSTVO

FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO

- **Sastavljanje financijskih izvještaja za 2011. godinu**
  mr. sc. Dalibor Briški, mr. sc. Ivan Čevizović, prof. dr. sc. Danimir Gulin, mr. sc. Branka Remenarić 7
  1. Zakonski okvir sastavljanja financijskih izvještaja za 2011. godinu 7
  2. Priznavanje i mjerenje pozicija financijskih izvještaja 15
  3. Primjeri sastavljanja financijskih izvještaja za 2011. godinu 57
  4. Sažetak 82
- **Obračun naknade za šume, te članarina i doprinosa Hrvatskoj gospodarskoj komori**
  mr. sc. Kornelija Sirovica 84
- **Članarina turističkim zajednicama i spomenička renta**
  mr. sc. Marijana Vuraić-Kudeljan, Karolina Šimičević 88
- **Primjena MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške**
  Ivana Krajinović 94
- **Računovodstvene, porezne i druge zakonske aktualnosti kod obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava**
  Zdravko Grubeša 102

MEĐUNARODNO RAČUNOVODSTVO

- **Novosti iz revizije i računovodstva u Europskoj uniji**
  Martina Kostantinov 109

POREZI

POREZ NA DOBIT

- **Prijava poreza na dobit za 2011. godinu**
  mr. sc. Ivan Čevizović 111
- **Državna potora za obrazovanje i izobrazbu - porezna olakšica kod oporezivanja dobiti za 2011. g.**
  Katica Amidžić-Peročević 123
- **Državne potpore za istraživačko-razvojne projekte putem olakšice u porezu na dobit**
  Katica Amidžić-Peročević 129
- **Porezne olakšice u porezu na dobit za 2011. godinu za poduzetnike koji posluju u slobodnim zonama**
  Katica Amidžić-Peročević 134
- **Fiskalne potpore kao poticaj ulaganja u prijavi poreza na dobit za 2011. godinu**
  Katica Amidžić-Peročević 140
- **Olakšice i oslobođenja na području posebne državne skrbi, brdsko-planinskim područjima i području Grada Vukovara pri oporezivanju dobiti**
  mr. sc. Ivan Čevizović, mr. sc. Sandra Furlan 149

POREZ NA DOHODAK

- **Evidencije i izvješća o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti**
  mr. sc. Kornelija Sirovica 153

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

- **Konačni obračun PDV-a za 2011. godinu**
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 156

POREZI

TROŠARINE

- **Obveza sastavljanja trošarinskih izvješća**
  Željka Marinović 173
- **Godišnja izvješća o posebnim porezima na kavu, bezalkoholna pića, luksuzne proizvode, plovila i zrakoplove za 2011. godinu**
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 182

PLAĆE I SOCIJALNO OSIGURANJE

PLAĆE I NAKNADE

- **Isplata plaće u 2012. godinI**
  mr. sc. Kornelija Sirovica 186

POSLOVNE FINANCIJE

FINANCIJE PODUZEĆA

- **Rokovi ispunjenja novčanih obveza - nove zakonske odredbe**
  mr. Alenka Poljičak 198
- **Faktoring - pravni posao naplate potraživanja: primjer iz Bosne i Hercegovine**
  prof. dr. sc. Veljko Trivun 203

PLATNI PROMET

- **Obveze podnošenja godišnje prijave o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom**
  Alen Škudar 210

GRANSKE SPECIFIČNOSTI

POSLOVANJE OBRTNIKA

- **Prijava dohotka od samostalne djelatnosti za 2011. godinu**
  mr. sc. Kornelija Sirovica 216
- **Utvrđivanje dohotka od zajedničke djelatnosti za 2011. godinu**
  mr. sc. Mirjana Mahović Komljenović 230

TRGOVINA

- **Trgovina na malo putem interneta**
  Marija Kulaš 237

ZAKONODAVSTVO I PRAVNA PRAKSA

TRGOVAČKO PRAVO

- **Ovrha na plaći u 2012. godini**
  mr. Darko Terek 241

SADRŽAJ

RAČUNOVODSTVO i financije

SADRŽAJ

MAKROEKONOMSKA KRETANJA

PRAKSA EUROPSKE UNIJE

- **Bespovratna sredstva za hrvatske male i srednje poduzetnike iz IPA pretpristupnog europskog fonda**
  mr. Rahela Jurković 250

IN MEDIAS RES

- **Godina teških iščekivanja**
  mr. sc. Mirjana Popović 254

MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANCIJA

- MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANCIJA 256

NOVI PROPISI

Narodne novine 263

RIF-ove OBAVIJESTI 264

VIJESTI IZ HZRIF I UDRUGA

- URFD Zagreb tribina srijedom 274

PRILOG

za proračun i neprofitne organizacije

RAČUNOVODSTVO i financije

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

ZAGREB
Jakova Gotovca 1/II
poštanski pretinac 732

Nakladnik: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

Za nakladnika: mr. sc. Bogomil Cota, predsjednik HZRIF

Žiroračun: 2360000-1101241118 kod Zagrebačke banke d.d., Zagreb, MB: 3207749
OIB: 75508100288

PUNOPRAVNA ČLANICA

International Federation of Accountants
Međunarodna federacija računovođa

International Accounting Standards Board
Međunarodni odbor za računovodstvene standarde

European Confederation of Institutes of Internal Auditing
Europska konfederacija instituta za internu reviziju

ISSN 0350-4506

Glavni urednik: prof. dr. sc. Danimir Gulin

Urednici savjetnici: mr. sc. Miljenka Cutvarić, mr. sc. Kornelija Sirovica, dr. sc. Marija Zuber

Uredništvo: mr. sc. Dalibor Briški, mr. sc. Bogomil Cota, mr. sc. Miljenka Cutvarić, mr. sc. Ivan Čevizović, mr. sc. Branka Remenarić, prof. dr. sc. Danimir Gulin, Ivica Milčić, Jasna Nikić, prof. dr. sc. Silvije Orsag, mr. sc. Kornelija Sirovica, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, mr. Darko Terek, doc. dr. sc. Davor Vašiček, dr. sc. Marija Zuber, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Predsjednik Izdavačkog savjeta: prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević

Izdavački savjet: prof. dr. sc. Meliha Bašić, Mislav Blažić, Zoran Bogdanović, Ivica Crnić, mr. sc. Bogomil Cota, mr. sc. Ivan Čolak, Željko Faber, Ana Gospodinović, Davor Holjevac, prof. dr. sc. Ljubo Jurčić, mr. sc. Slavica Jelinić, prof. dr. sc. Franc Koletnik, Miroslav Kožul, mr. sc. Slavko Leko, prof. dr. sc. Vlado Leko, mr. sc. Ljerka Linzbauer, mr. sc. Čedo Maletić, Ivana Maletić, Ivana Matovina, prof. dr. sc. Branimir Marković, Ratko Marković, prof. dr. sc. Lorena Mošnja-Škare, prof. dr. sc. Josipa Mrša, prof. dr. sc. Silvije Orsag, prof. dr. sc. Milena Peršić, mr. sc. Slavica Pezer-Blečić, prof. dr. sc. Branka Ramljak, Danijela Stepić, dr. sc. Vladimir Surovy, prof. dr. sc. Jure Šimović, Nenad Šimunec, Rajko Škarić, prof. dr. sc. Boris Tušek, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, prof. dr. sc. Vesna Vašiček, doc. dr. sc. Davor Vašiček, prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Internet adresa: http : // www.rif.hr
E-mail: rif@rif.hr
Tajništvo: 01 / 4686-502
Savjetnici: 01 / 4686-506
Glavni urednik: 01 / 4686-505
Pretplata i administracija: 01 / 4686-500
Telefaks: 01 / 4686-496, 4686-497

Časopis izlazi jedanput mjesečno. Godišnja pretplata za 2012. godinu iznosi 1.298,00 kn (PDV uračunan).

Redakcija ovog broja dovršena je 30. prosinca 2011.

Priprema: Miljenka Stanković, Željka Pervan

Tisak: Sveučilišna tiskara d.o.o., Trg maršala Tita 14, Zagreb, tel. 01/4564-430

Slika naslovnice: Zoran Skorić (Zagreb).

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

organizira seminare na temu

RAČUNOVODSTVO i financije

- Sastavljanje financijskih izvještaja za 2011. godinu
- Porezne prijave za 2011. godinu
- Konačni obračun PDV-a za 2011. godinu
- Obračun plaća u 2012. godini

Početak u 9,30 h

09. 01. 2012.,	Osijek,	Hotel Mursa, B. Kašića 2a
10. 01. 2012.,	Zagreb,	Hotel Sheraton, Kneza Borne 2
11. 01. 2012.,	Rijeka,	Transadria Rijeka, Riva Boduli 1
12. 01. 2012.,	Pula,	Kino Valli, Gardini 1
13. 01. 2012.,	Varaždin,	Hotel Turist, Aleja kralja Zvonimira 1
16. 01. 2012.,	Split,	Centar Joker - Blitz Cinestar, Brodarice 6
17. 01. 2012.,	Zadar,	Hotel Kolovare, B. Perinčića 14
18. 01. 2012.,	Bjelovar,	A. B. Šimića br. 1. (Zgrada Ekonomskog fakulteta Rijeka, Bjelovar)

Program:

1. Financijski izvještaji poduzetnika prema Pravilniku za 2011. godinu
2. Prijava poreza na dobit za 2011. godinu
3. Konačni obračun PDV-a za 2011. godinu
4. Novine u sastavljanju godišnje prijave poreza na dohodak za 2011. godinu
5. Obračun plaća u 2012. godini
6. Odgovori na pitanja

Naknada: **400,00 kn** (za pretplatnike, PDV i radni pribor)
500,00 kn (za nepretplatnike, PDV i radni pribor)

Uplate: HZRIF, Zagreb, žiro račun broj 2360000 - 1101241118 ili gotovinom prije početka.
OIB: 75508100288.

Literatura: Sastavljanje financijskih izvještaja poduzetnika i porezne prijave za 2011. godinu.

Informacije: 01/4686-500, 4686-502, 4686-505, e-mail: pretplata@rif.hr; telefax.: 01/4686-496.

NAJAVA RADIONICA!

siječanj 2012.

U Hrvatskoj zajednici računovođa i financijskih djelatnika,

Zagreb, Jakova Gotovca 1/II.

10. 01. 2012.	PLANIRANJE NABAVE ZA 2012. GODINU
11. 01. 2012.	OBVEZE POSLODAVACA U PROVEDBI MJERA ZAŠTITA NA RADU
12. 01. 2012.	SKLAPANJE I OTKAZIVANJE UGOVORA O RADU
17. 01. 2012.	OVRHA NA PLAĆI
19. 01. 2012.	ZADAĆE RAČUNOVOĐA, JAVNIH BILJEŽNIKA U SPRJEČAVANJU TERORIZMA I PRANJU NOVCA
24. 01. 2012.	RAČUNOVODSTVO DUGOTRAJNE NEMATERIJALNE I MATERIJALNE IMOVINE
24. 01. 2012.	PRIMJENA ZAKONA O FISKALNOJ ODGOVORNOSTI
25. 1. - 27. 1. 2012.	OSPOSOBLJAVANJE ZA UPRAVLJANJE U ZDRAVSTVENIM USTANOVAMA - RAVNATELJA I ČLANOVA UPRAVNIH VIJEĆA
31. 01. 2012.	POREZNE PRIJAVE ZA 2011. I AKTUALNOSTI U POSLOVANJU OBRTNIKA I SLOBODNIH ZANIMANJA U 2012. GODINI
01. 2. - 03. 2. 2012.	IZOBRAZBA RAVNATELJA I ČLANOVA UPRAVNIH VIJEĆA U USTANOVAMA SOCIJALNE SKRBI

Detaljnije vidjeti na **www.rif.hr**

Informacije: 01/4686 - 500, 4686 - 505; **e-mail:** pretplata@rif.hr; **telefax:** 01/4686 - 496.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
u suradnji s
Udrugom poslodavaca u hotelijerstvu Hrvatske
organizira seminar

SASTAVLJANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA ZA 2011. GODINU U HOTELIJERSTVU

OPATIJA, Grand hotel Adriatic, 27. siječnja 2012.

početak u 9,30 sati

PROGRAM:

1. **Sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja - specifičnosti djelatnosti hotelijerstva**
   - računovodstveni okvir za sastavljanje FI - MSFI i HSFI
   - priznavanje prihoda i rashoda u djelatnosti hotelijerstva (specifičnost smještaja, prehrane i turističkih agencija)
   - vrijednosno usklađivanje i otpis potraživanja
   - priznavanje i mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme
     - obračun amortizacije
     - revalorizacija
   - ulaganja u tuđu imovinu za vrijeme trajanja ugovora o zakupu, porezni i računovodstveni tretman
   - izvještavanje po segmentima (iskazivanje internih prihoda)
   - vrednovanje financijskih instrumenata (forward ugovori)
2. **Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja za 2011. godinu**
3. **Obračun poreza na dobit**
   - porezni tretman kamata na zajmove između povezanih osoba
   - nepriznati troškovi sredstava za osobni prijevoz
   - troškovi plovila, apartmana i kuća za odmor
   - odgođena porezna imovina i odgođena porezna obveza
   - troškovi promidžbe, reprezentacije
4. **Popis imovine i obveza i porezni aspekt inventurnih razlika**
   - primjena Odluke o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu - s aspekta poreza na dobit i PDV-a
   - porezni tretman rashoda sitnog inventara
5. **Konačni obračun PDV-a**
   - izmjene Pravilnika o PDV-u u primjeni od 1. kolovoza 2011. i njihov utjecaj na sastavljanje konačnog obračuna PDV-a
   - primjena stope 10% ili 23% (u slučaju over-booking-a, fiksnog zakupa, charter usluga, privatnog smještaja, rezervacije i sl.)
   - oporezive i oslobođene isporuke i obveznici podjele pretporeza (usluge mjenjačnica i druge financijske usluge)
   - podjela pretporeza i usklađivanje podjele u PDV-K
   - kada nastaje obveza obračuna PDV-a na usluge ino poduzetnika
6. **Zakon o ispunjenju novčanih obveza - primjena od 1. siječnja 2012.**
   - rok plaćanja kod trgovačkih ugovora ne može biti duži od 60 dana
   - pravne posljedice zakašnjenja s ispunjenjem
   - obračun zateznih kamata i uračunavanje ispunjenja
7. **Odgovori na pitanja**

Predavači: savjetnici-urednici HZRiF-a
Literatura: prezentacije predavača
Naknada: uključuje literaturu, radni pribor, osvježavajući napitak i PDV
400,00 kuna za pretplatnike na časopis Računovodstvo i financije i članice UPUHH-a
500,00 kuna za nepretplatnike
Uplate: na žiroračun HZ RIF, 2360000 - 1101241118 ili gotovinom prije početka seminara OIB: 75508100288
Informacije: 01/4686 - 500, 4686 - 505; e-mail: pretplata@rif.hr
Prijave: Molimo prijave unaprijed na www.rif.hr, poštom na adresu: HZRIF, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II ili na telefax: 01/4686 - 496

Prijavnica

za sudjelovanje na seminaru

SASTAVLJANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA ZA 2011. GODINU U HOTELIJERSTVU
Opatija, Grand hotel Adriatic, 27. siječnja 2012.

Ime i prezime polaznika:

1. .....
2. .....
3. .....
4. .....

Naziv i adresa tvrtke: .....

.....

OIB: ..... e-mail: ..... telefon: ..... telefax.: .....

M.P. Ovlaštena osoba:

.....

Mr. sc. DALIBOR BRIŠKI
Mr. sc. IVAN ČEVIZOVIĆ
Prof. dr. sc. DANIMIR GULIN
Mr. sc. BRANKA REMENARIĆ

Stručni članak UDK 657.2

Sastavljanje financijskih izvještaja za 2011. godinu

Protekom svake godine potrebno je utvrditi rezultat poslovanja i ostvarenja proteklog razdoblja. Dobar temelj za to jesu financijski izvještaji. Tradicionalno, u broju 1 časopisa Računovodstvo i financije dajemo kratki prikaz sastavljanja financijskih izvještaja poduzetnika prema važećim zakonskih propisima, odnosno računovodstvenim standardima. Radi opsega, jedan dio pripremljenog materijala dostupan je isključivo putem web stranica www.rif.hr.

Ovaj članak podijeljen je na sljedeća poglavlja:

1. Zakonski okvir sastavljanja financijskih izvještaja za 2011. godinu;
2. Priznavanje i mjerenje pozicija financijskih izvještaja;
3. Primjeri sastavljanja financijskih izvještaja za 2011. godinu;
4. Sažetak.

1. ZAKONSKI OKVIR SASTAVLJANJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA ZA 2011. GODINU

1.1. Zakonski okvir sastavljanja odvojenih financijskih izvještaja

Sastavljanje financijskih izvještaja propisano je prije svega odredbama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08. i 137/09.). Utvrđivanje godišnjih financijskih izvještaja uređeno je odjeljkom 5.a (članci 300.a do 300.e) ovog Zakona. Uprava je dužna sastaviti financijske izvještaje prema propisima o računovodstvu (čl. 300.a) i podnijeti ih bez odgađanja, zajedno s izvješćem o stanju društva, nadzornom odboru (čl. 300.b). Istodobno, uprava je dužna nadzornom odboru podnijeti i prijedlog odluke o upotrebi dobiti koji želi predložiti glavnoj skupštini (čl. 300.b). Navedene odredbe odnose se na dionička društva, dok je za društva s ograničenom odgovornošću obveza sastavljanja i podnošenja financijskih izvještaja od strane uprave propisana člankom 428. Zakona.

Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07.) u čl. 15. st. 1. propisuje da je poduzetnik[1] dužan sastavljati godišnje financijske izvještaje u obliku, sadržaju i na način propisan Zakonom (strukturu i sadržaj financijskih izvještaja propisuje ministar financija na prijedlog Odbora za standarde financijskog izvještavanja) i na temelju njega donesenim propisima. Stavkom 2. istog članka predviđena je mogućnost, za poduzetnike koji obavljaju djelatnost uređenu posebnim propisima, da tijela[2] ovlaštena, tim propisima, za obavljanje nadzora njihovog poslovanja propišu sadržaj i strukturu godišnjih financijskih izvještaja. Dakle, **ovlaštena tijela mogu isključivo propisivati oblik i sadržaj financijskih izvještaja, ne i standarde financijskog izvještavanja** koji se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja.

Potpuni set financijskih izvještaja čine:

1. bilanca;
2. račun dobiti i gubitka (veliki poduzetnici: izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti - izmjene MRS 1);
3. izvještaj o novčanom toku;
4. izvještaj o promjenama kapitala;
5. bilješke uz financijske izvještaje.

Mali poduzetnici dužni su sastaviti bilancu, račun dobiti i gubitka, te bilješke uz financijske izvještaje (čl. 15. st. 10.) dok izvještaj o novčanom toku i izvještaj o promjenama kapitala sastavljaju prema vlastitim potrebama.

[1] Zakon o računovodstvu koristi pojam poduzetnik, a prema članku 2. stavku 2. Zakona poduzetnikom se smatra:
1. trgovačko društvo i trgovac pojedinac određeni propisima koji uređuju trgovačka društva;
2. poslovna jedinica poduzetnika iz točke 1. ovoga stavka sa sjedištem u stranoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja, te poslovna jedinica poduzetnika iz strane države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima koji uređuju poreze.

[2] Prije svega ovo se odnosi na HNB i HANFA-u.

Godišnji financijski izvještaji moraju biti potpisani od strane osobe ovlaštene za zastupanje poduzetnika (čl. 15. st. 12.) i mora se osigurati njihovo trajno čuvanje (čl. 15. st. 13.).

1.1.1. Standardi financijskog izvještavanja

Od 2008. godine u Hrvatskoj su u primjeni dva seta standarda financijskog izvještavanja:

1. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI);
2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI).

Člankom 13. Zakona o računovodstvu propisana je obveza za poduzetnike da sastavljaju i prezentiraju godišnje financijske izvještaje primjenom HSFI-ja. Iznimno, veliki poduzetnici i poduzetnici čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštenje na organizirano tržište vrijednosnih papira, dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom MSFI.

Razvrstavanje poduzetnika uređeno je člankom 3. Zakona i temelji se na tri kriterija:

1. iznos ukupne aktive,
2. iznos prihoda,
3. prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

Pri tome je potrebno zadovoljiti dva od tri kriterija koji su prikazani u sljedećoj tablici:

veličina / uvjeti	Mali	Veliki
Ukupna aktiva	32.500.000,00 kn	130.000.000,00 kn
Prihodi	65.000.000,00 kn	260.000.000,00 kn
Prosječan broj radnika	50	250

Mali poduzetnici su oni koji ne prelaze dva od tri navedena kriterija, srednji su svi koji prelaze dva od tri kriterija za male, ali ne i dva od tri kriterija za velike poduzetnike. Velikim poduzetnicima se, osim onih koji ispunjavaju dva od tri navedena kriterija, sukladno čl. 3. st. 5., smatraju i:

1. banke,
2. štedne banke,
3. stambene štedionice,
4. institucije za elektronički novac,
5. društva za osiguranje,
6. leasing društva,
7. društva za upravljanje investicijskim fondovima i zasebna imovina bez pravne osobnosti kojom oni upravljaju,
8. društva za upravljanje investicijskim fondovima i imovina investicijskih fondova s pravnom osobnosti,
9. društva za upravljanje obveznim odnosno dobrovoljnim mirovinskim fondovima i zasebna imovina kojom oni upravljaju,
10. mirovinska osiguravajuća društva.

1.1.1.1. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja sadrže metode i pravila vrednovanja elemenata financijskih izvještaja. Ovi standardi usvojeni su od strane Odbora za standarde financijskog izvještavanja i objavljeni u Narodnim novinama. Pored standarda, pri sastavljanju financijskih izvještaja, obveznici primjene HSFI moraju uvažavati i stavove Odbora.

Relevantne objave za obveznike primjene HSFI pri sastavljanju financijskih izvještaja za 2011. godinu su:

- **Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja** (Nar. nov., br. 30/08., 4/09., 58/11. i 140/11.)
  - Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja
  - HSFI 1 - Financijski izvještaji
  - HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji
  - HSFI 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena, pogreške
  - HSFI 4 - Događaji nakon datuma bilance
  - HSFI 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina
  - HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina
  - HSFI 7 - Ulaganja u nekretnine
  - HSFI 8 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
  - HSFI 9 - Financijska imovina
  - HSFI 10 - Zalihe
  - HSFI 11 - Potraživanja
  - HSFI 12 - Kapital
  - HSFI 13 - Obveze
  - HSFI 14 - Vremenska razgraničenja
  - HSFI 15 - Prihodi
  - HSFI 16 - Rashodi
  - HSFI 17 - Poljoprivreda
  - **Stav Odbora broj 1**[3], www.osfi.hr
  - **Stav Odbora broj 2**[4], www.osfi.hr.

Za sve transakcije koje nisu uređene HSFI niti stavovima Odbora poduzetnici su, u skladu s HSFI 3 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, dužni, sukladno zahtjevima točke 3.17. i 3.18., razmotriti primjenjivost zahtjeva i uputa sadržanih u MSFI.

1.1.1.2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

U Hrvatskoj se primjenjuju MSFI koji obuhvaćaju MSFI, MRS i povezana tumačenja koje utvrdi Odbor za standarde financijskog izvještavanja i objavi u Narodnim novinama.[5]

Relevantne objave za obveznike primjene MSFI pri sastavljanju financijskih izvještaja za 2011. godinu su:

- **Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja** (Nar. nov., br. 136/09., 8/10., 18/10., 27/10., 65/10., 120/10., 58/11. i 140/11.)
  - MSFI 1 - Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja
  - MSFI 2 - Isplate s temelja dionica
  - MSFI 3 - Poslovna spajanja
  - MSFI 4 - Ugovori o osiguranju

[3] Stavovi Odbora nemaju službeni naziv već su samo numerirani. Stav broj 1 odnosi se na pripajanje poduzetnika pod zajedničkom kontrolom jer su takva pripajanja isključena iz djelokruga HSFI 2 i MSFI 3.

[4] Stav broj 2 odnosi se na iskazivanje trezorskih dionica (udjela) u financijskim izvještajima. Promjenom strukture i sadržaja bilance na način das su iz aktive brisane vlestite dionice i udjeli znači da ovaj Stav više nije primjenjiv.

[5] Članak 34. st. 3. Zakona o računovodstvu.

- MSFI 5 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
- MSFI 6 - Istraživanje i procjena mineralnih resursa
- MSFI 7 - Financijski instrumenti: objavljivanje
- MSFI 8 - Poslovni segmenti
- MRS 1 - Prezentiranje financijskih izvještaja
- MRS 2 - Zalihe
- MRS 7 - Izvještaj o novčanim tokovima
- MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške
- MRS 10 - Događaji nakon datuma bilance
- MRS 11 - Ugovori o izgradnji
- MRS 12 - Porezi na dobit
- MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema
- MRS 17 - Najmovi
- MRS 18 - Prihodi
- MRS 19 - Primanja zaposlenih
- MRS 20 - Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći
- MRS 21 - Učinci promjena tečaja stranih valuta
- MRS 23 - Troškovi posudbe
- MRS 24 - Objavljivanje povezanih stranaka
- MRS 26 - Računovodstvo i izvještavanje planova mirovinskih primanja
- MRS 27 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji
- MRS 28 - Ulaganje u pridružena društva
- MRS 29 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama
- MRS 31 - Udjeli u zajedničkim pothvatima
- MRS 32 - Financijski instrumenti: prezentiranje
- MRS 33 - Zarade po dionici
- MRS 34 - Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine
- MRS 36 - Umanjenje imovine
- MRS 37 - Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina
- MRS 38 - Nematerijalna imovina
- MRS 39 - Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje
- MRS 40 - Ulaganja u nekretnine
- MRS 41 - Poljoprivreda
- SIC tumačenje 7 - Uvođenje eura
- SIC tumačenje 10 - Državna pomoć - bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima
- SIC tumačenje 12 - Konsolidacija - subjekti posebne namjene
- SIC tumačenje 13 - Zajednički kontrolirani subjekti - nenovčani ulozi pothvatnika
- SIC tumačenje 15 - Poslovni najmovi - poticaji
- SIC tumačenje 21 - Porez na dobit - nadoknada revalorizirane imovine koja se ne amortizira
- SIC tumačenje 25 - Porez na dobit - promjene u poreznom tretmanu subjekta ili njegovih dioničara
- SIC tumačenje 27 - Procjena sadržaja transakcija uključujući pravni oblik najma
- SIC tumačenje 29 - Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje
- SIC tumačenje 31 - Prihod - nenovčane transakcije koje uključuju usluge oglašavanja
- SIC tumačenje 32 - Nematerijalna imovina - troškovi web stranica
- IFRIC tumačenje 1 Promjene u troškovima demontaže, uklanjanja, obnavljanja i sličnih obveza
- IFRIC tumačenje 2 - Udjeli članova u zadružnim subjektima i slični instrumenti
- IFRIC tumačenje 4 - Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam
- IFRIC tumačenje 5 - Udjeli u fondovima za demontažu, uklanjanje, obnavljanje i sanaciju okoliša
- IFRIC tumačenje 6 - Obveze proizašle iz sudjelovanja na specifičnim tržištima - Otpad električne i elektroničke opreme
- IFRIC tumačenje 7 - Primjena prepravljanja prema MRS 29 - Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima
- IFRIC tumačenje 8 - Djelokrug MSFI 2
- IFRIC tumačenje 9 - Ponovna procjena ugrađenih derivativa
- IFRIC tumačenje 10 - Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine i umanjenje imovine
- IFRIC tumačenje 11 - Transakcije trezorskim dionicama i dionicama grupe
- IFRIC tumačenje 12 - Sporazumi o koncesijama za usluge
- IFRIC tumačenje 13 - Programi nagrađivanja lojalnosti kupaca
- IFRIC tumačenje 14 - MRS 19 - limiti povezani s imovinom planova definiranih primanja, minimalna potrebna financijska sredstva i njihova interakcija

- **Odluka o objavljivanju Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja 15. i 16.** (Nar. nov., br. 8/10. i 65/10.)
  - Tumačenje 15. Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja - Ugovori o izgradnji nekretnina,
  - Tumačenje 16. Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja - Zaštita neto ulaganja u inozemno poslovanje
- **Odluka o objavljivanju Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja 17. i 18.** (Nar. nov., br. 18/10.)
  - Tumačenje 17. Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja - Raspodjela nenovčane imovine vlasnicima,
  - Tumačenje 18. Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja - Prijenos imovine s kupaca
- **Odluka o objavljivanju Tumačenja Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja 19.** (Nar. nov., br. 120/10.)

- Tumačenje 19. Odbora za tumačenje međunarodnog financijskog izvještavanja - Zatvaranje financijskih obveza glavničkim instrumentima.

1.1.2. Godišnje izvješće

Poduzetnici su dužni sastavljati i godišnje izvješće. Pri tome treba voditi računa da je problematika godišnjeg izvješća uređena odredbama dvaju zakona: Zakona o računovodstvu i Zakona o trgovačkim društvima.

Odredbama čl. 18. Zakona o računovodstvu propisana je obveza poduzetnika za izradu godišnjeg izvješća. Godišnje izvješće treba obuhvatiti objektivan prikaz razvoja i rezultata poslovanja poduzetnika i njegovog položaja, zajedno s opisom glavnih rizika i neizvjesnosti s kojima se on suočava, te obavijesti o zaštiti okoliša i o radnicima ako je to potrebno za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja poduzetnika i njegova položaja.

Sadržaj godišnjeg izvješća mora sadržavati:

1. sve značajne događaje nakon kraja poslovne godine,
2. vjerojatan budući razvoj društva,
3. aktivnosti istraživanja i razvoja
4. informacije o otkupu vlastitih dionica,
5. postojanje podružnica društva,
6. koje financijske instrumente koristi ako je to značajno za procjenu financijskog položaja i uspješnosti poslovanja,
7. ciljeve i politike društva vezane za upravljanje financijskim rizicima, zajedno s politikom zaštite svake značajnije vrste prognozirane transakcije za koju se koristi zaštita,
8. izloženost društva cjenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku novčanog toka.

Prema stavku 3. veliki poduzetnici, kao i oni čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni na organizirano tržište vrijednosnih papira moraju u godišnjem izvješću prikazati pravila korporativnog upravljanja koja koriste.

Zakon o trgovačkim društvima u članku 250.a propisuje obvezu uprave društva da jednom godišnje u pisanom obliku podnese glavnoj skupštini izvješće o stanju društva. Stavak 2. i 3. navedenog članka propisuju sadržaj godišnjeg izvješća. Prema navedenim odredbama u godišnjem izvješću o stanju društva mora se korektno prikazati najmanje razvitak i rezultat poslovanja društva, te financijsko stanje u kome se ono nalazi, uz opis glavnih rizika i nesigurnosti kojima je izloženo. To mora biti uravnotežen prikaz i potpuna analiza razvoja i rezultata poslovanja te položaja društva u skladu s opsegom i složenošću njegova poslovanja. U mjeri u kojoj je to potrebno za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja i financijskog položaja društva analiza mora uključiti financijske, a ako je to potrebno, i druge pokazatelje koji se odnose na pojedine poslove uključujući i obavijesti o zaštiti okoliša i o radnicima. Kada je to potrebno, u analizi se mora dodatno objasniti iznose navedene u godišnjim financijskim izvješćima. U izvješću se moraju prikazati i:

a) svi važniji poslovni događaji koji su se pojavili nakon proteka poslovne godine,
b) očekivani razvoj društva u budućnosti,
c) djelovanje društva na području istraživanja i razvoja,
d) obavijesti o stjecanju vlastitih dionica društva,
e) postojanje podružnica društva,
f) podaci o upotrebi financijskih instrumenata, te podaci važni za prosudbu stanja imovine društva, njegovih obveza, financijskog položaja, dobiti i gubitka, ciljeva upravljanja financijskim rizicima i politikama uključujući i politiku poduzimanja mjera zaštite od gubitka u pojedinim važnijim vrstama predviđenih poslova koji se posebno računovodstveno iskazuju kao i izloženost društva cjenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku tijeka gotovine.

Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja za društva koja kotiraju na uređenom tržištu vrijednosnih papira sastavni je dio izvješća, a uprava i nadzorni, odnosno upravni odbor društva dionicama kojeg se trguje na uređenom tržištu vrijednosnih papira dužni su osigurati da uprava društva u posebnom odjeljku godišnjeg izvješća o stanju društva navede najmanje:

a) podatke o kodeksu korporativnog upravljanja koji ga obvezuje i/ili o kodeksu korporativnog upravljanja koje društvo dobrovoljno primjenjuje i/ili o praksi korporativnog upravljanja koju primjenjuje izvan onoga što se traži propisima, te podatke o tome gdje su objavljeni odgovarajući kodeksi korporativnog upravljanja odnosno praksa korporativnog upravljanja koju primjenjuje;
b) odstupa li društvo od kodeksa korporativnog upravljanja navedenih pod a) i objašnjenja u kojem to dijelu čini te razloge tog odstupanja;
c) opis osnovnih obilježja provođenja unutarnjeg nadzora u društvu i upravljanja rizicima u odnosu na financijsko izvještavanje;
d) podatke o značajnim neposrednim i posrednim imateljima dionica u društvu, uključujući posredno držanje dionica u piramidalnim strukturama i uzajamnim udjelima, imateljima vrijednosnih papira s posebnim pravima kontrole i opisom tih prava, ograničenjima prava glasa, kao što su: ograničenja prava glasa na određeni postotak ili broj glasova, vremenska ograničenja za ostvarenje prava glasa ili slučajevi u kojima su u suradnji s društvom financijska prava iz vrijednosnih papira odvojena od držanja tih papira, pravilima o imenovanju i opozivu imenovanja članova uprave odnosno upravnog odbora i izmjeni statuta, o ovlastima članova uprave odnosno upravnog odbora posebice o ovlastima da izdaju dionice društva ili stječu vlastite dionice;
e) podatke o sastavu i djelovanju uprave i nadzornog, odnosno upravnog odbora i njihovih pomoćnih tijela.

Za društva s ograničenom odgovornošću obveza godišnjeg izvješća o stanju društva uređena je člankom 431.b Zakona o trgovačkim društvima. Prema navedenom članku na godišnje izvješće društva s ograničenom odgovornošću primjenjuju se prethodno navedene odredbe o sastavljanju ovog izvješća za dioničko društvo.

Prema odredbama članka 18. stavka 5. Zakona o računovodstvu godišnje izvješće čuva se 11 godina. Isto je propisano i s odredbama čl. 86. Zakona o trgovačkim društvima za javna trgovačka društva, ukoliko se prema računovodstvenim propisima smatraju malim poduzetnikom. Odredbama čl. 250.a st. 1. Zakona određeno je da dionička društva, koja se prema računovodstvenim propisima smatraju malim poduzetnikom, nisu dužna sastaviti ovo izvješće. Iznimno, ostavljena je mogućnost da se Statutom društva propiše obveza sastavljanja i donošenja ovog izvješća. Kako je odredbama čl. 431.a i 431. b propisano da se za godišnje izvješće društva s ograničenom odgovornošću primjenjuju odredbe članaka 250.a i 250.b proizlazi da ista mogućnost ne sastavljanja godišnjeg izvješća vrijedi i za ona društva s ograničenom odgovornošću koja se

prema propisima o računovodstvu smatraju malim poduzetnicima.

1.1.3. Predaja financijskih izvještaja

Rokovi za predaju financijskih izvještaja radi javne objave propisani su člankom 20. Zakona o računovodstvu. Ovi izvještaji predaju se radi javne objave u sljedećim rokovima:

- u roku 6 mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine (st. 3.);
- u roku 9 mjeseci konsolidirani financijski izvještaji (ako postoji obveza sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja) (st. 4.);
- u roku 90 dana u slučaju statusnih promjena, pokretanja likvidacije ili stečaja (st. 5.).

Prema odredbama članka 9. Pravilnika o načinu vođenja registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća (Nar. nov., br. 39/08., 37/09. i 139/10.) **radi javne objave potrebno je dostaviti:**

- **veliki i srednji poduzetnici** Financijskoj agenciji dostavljaju godišnji financijski izvještaj, izvješće revizora za obveznike revizije, godišnje izvješće i odluku o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka (osim ako je ona sastavni dio godišnjega financijskog izvještaja ili godišnjeg izvješća), te odluku o utvrđivanju godišnjega financijskog izvještaja (ako je to propisano posebnim propisom ili osnivačkim aktom);
- **mali poduzetnici** Financijskoj agenciji dostavljaju bilancu, račun dobiti i gubitka, bilješke uz financijske izvještaje, izvješće revizora za obveznike revizije, odluku o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka (osim ako je ona sastavni dio godišnjega financijskog izvještaja), odluku o utvrđivanju godišnjega financijskog izvještaja (ako je to propisano posebnim propisom ili osnivačkim aktom);
- **obveznici konsolidacije** Financijskoj agenciji dostavljaju: dokumentaciju za velike i srednje poduzetnike, osim odluke o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka;
- **poduzetnici koji tijekom poslovne godine nisu imali poslovnih događaja** i u poslovnim knjigama nemaju podatke o imovini i obvezama Financijskoj agenciji dostavljaju izjavu o neaktivnosti.

Pored navedenih izvještaja za javnu objavu, **do 31. ožujka 2012. godine za statističke i druge potrebe, FINA-i je potrebno dostaviti bilancu, račun dobiti i gubitka te dodatne podatke** za 2010. godinu.[6] **Ukoliko se FINA-i do 31. ožujka dostave izvještaji radi javne objave,** pod uvjetom da je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini, **potrebno je dostaviti samo dodatne podatke za potrebe statistike**.[7]

Prema odredbama čl. 401. Zakona o tržištu kapitala (Nar. nov., br. 88/08., 146/08., 74/09.) izdavatelj vrijednosnih papira obvezan je redovito izrađivati godišnje, polugodišnje i tromjesečne financijske i poslovne izvještaje, te ih objavljivati javnosti.

Prema čl. 403. st. 1. izdavatelj vrijednosnih papira obvezan je izraditi godišnji izvještaj i objaviti ga javnosti najkasnije u roku četiri mjeseca od zadnjeg dana poslovne godine te osigurati da isti bude dostupan javnosti najmanje pet godina od dana objavljivanja. Ovi izvještaji moraju sadržavati (čl. 403. st. 2.):

1. revidirane godišnje financijske izvještaje;
2. izvještaj poslovodstva;
3. izjavu osoba odgovornih za sastavljanje godišnjeg izvještaja izdavatelja, navodeći njihova imena, prezimena, radno mjesto i dužnosti u izdavatelju, da prema njihovom najboljem saznanju:
   - godišnji financijski izvještaji izdavatelja, sastavljeni uz primjenu odgovarajućih standarda financijskog izvještavanja, daju cjelovit i istinit prikaz imovine i obveza, gubitaka i dobitaka, financijskog položaja i poslovanja izdavatelja i društava uključenih u konsolidaciju kao cjeline,
   - izvještaj poslovodstva sadrži istinit prikaz razvoja i rezultata poslovanja i položaja izdavatelja i društava uključenih u konsolidaciju, uz opis najznačajnijih rizika i neizvjesnosti kojima su izdavatelj i društva izloženi kao cjelina.

Stavkom 3. istog članka propisano je da je izdavatelj zajedno s godišnjim izvještajem obvezan objaviti javnosti u cijelosti i revizorsko izvješće, potpisano od strane osoba odgovornih za reviziju godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja. Isto vrijedi i za obveznike sastavljanja konsolidiranih izvještaja.

Prema čl. 440. Zakona, izdavatelj je obvezan propisane informacije objaviti javnosti na način koji javnosti omogućuje brz pristup do propisanih informacija na ravnopravnoj osnovi pri čemu se za objavljivanje javnosti mora koristiti medije za koje se razumno može pretpostaviti da će propisane informacije, koliko god je to moguće, učiniti istovremeno dostupnima najširoj javnosti u Republici Hrvatskoj, pri čemu je izdavatelj obvezan koristiti isključivo medije sa sjedištem u Republici Hrvatskoj.

1.2. Zakonski okvir sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja

1.2.1. Zakon o trgovačkim društvima

Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja propisano je prije svega odredbama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03. i 107/07.). Konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja uređena je odjeljkom 5.a (članci 300.a do 300.e) ovog zakona. Uprava majke je dužna sastaviti konsolidirane financijske izvještaje prema propisima o računovodstvu (čl. 300.a) i podnijeti ih bez odgađanja, zajedno s izvješćem o stanju koncerna, nadzornom odboru (čl. 300.b).

1.2.2. Zakon o računovodstvu

Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07.) primjenjuje se od 1. 1. 2008. godine kao temeljni računovodstveni propis. Prema odredbama čl. 16. st. 1. konsolidirani godišnji financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) ima nad jednim ili više poduzetnika (ovisno društvo) pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama tako da od njih ostvaruje koristi (kontrola), a prikazani su kao jedinstveni. Stavkom 2. istog članka propisuje se da konsolidirane godišnje financijske izvještaje je dužan sastavljati poduzetnik koji u grupi poduzetnika predstavlja matično društvo. Matičnim društvom, u smislu ovoga Zakona, smatra se poduzetnik koji ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

1) ima većinsko vlasništvo dionica ili udjela koji daju pravo glasa u drugom poduzetniku,

[6] Članak 21. stavak 1. Zakona o računovodstvu.
[7] Članak 21. stavak 3. Zakona o računovodstvu.

2) ima pravo imenovati odnosno opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora drugog poduzetnika ili,
3) ima pravo značajnog utjecaja nad drugim poduzetnikom na temelju ugovora ili drugog pravnog odnosa ili,
4) ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora ovisnog poduzetnika, koji su tu funkciju obavljali u prošloj poslovnoj godini i još uvijek je obavljaju do sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, bila imenovana isključivo radi ostvarenja prava glasa matičnog društva ili,
5) ima udio ili pravo u odlučivanju u ovisnom poduzetniku na temelju dogovora s drugim imateljima udjela ili prava u odlučivanju na način da nadzire većinu prava glasa u ovisnom poduzetniku.

Na sastavljanje konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja primjenjuju se iste odredbe ovog Zakona koje se primjenjuju kod sastavljanja pojedinačnih financijskih izvještaja. Detaljniji uvjeti i pravila konsolidacije godišnjih financijskih izvještaja uređeni su HSFI-jem ili MSFI-jem, ovisno o tome koje je standarde dužna primjenjivati matica pri izradi pojedinačnih financijskih izvještaja.

1.2.3. Konsolidirano godišnje izvješće

Obveza sastavljanja konsolidiranog godišnjeg izvješća propisana je Zakonom o trgovačkim društvima (čl. 250. b i 431. b). Prema navedenim člancima, Uprava vladajućeg društva sa sjedištem u Republici Hrvatskoj, ovisna društva kojega imaju sjedište u toj zemlji ili izvan nje, mora glavnoj skupštini podnijeti pisano konsolidirano godišnje izvješće društva ako su jedno ili više o njemu ovisnih društava društva kapitala.

U konsolidiranom godišnjem izvješću društva mora se korektno prikazati najmanje razvitak i rezultat poslovanja, te financijsko stanje društava uključenih u konsolidaciju uzetih kao cjelina, uz opis glavnih rizika i nesigurnosti kojima su izložena. To mora biti uravnotežen prikaz i potpuna analiza razvoja, rezultata poslovanja i financijskog položaja društava uključenih u konsolidaciju uzetih kao cjelina u skladu s opsegom i složenošću njihova poslovanja. U mjeri u kojoj je to potrebno za razumijevanje razvoja, rezultata poslovanja i financijskog položaja društava analiza mora uključiti financijske, a ako je to potrebno, i druge pokazatelje koji se odnose na pojedine poslove uključujući i obavijesti o zaštiti okoliša i o radnicima. Kada je to potrebno, u analizi se mora dodatno objasniti iznose navedene u konsolidiranim godišnjim financijskim izvješćima.

U odnosu na ta društva u izvješću se moraju prikazati i:
a) svi važniji poslovni događaji koji su se pojavili nakon proteka poslovne godine,
b) očekivani razvoj tih društava u budućnosti uzetih kao cjelina,
c) djelovanje tih društava uzetih kao cjelina na području istraživanja i razvoja,
d) broj i nominalni iznos, a ako su izdane dionice bez nominalnog iznosa knjigovodstvena vrijednost svih dionica vladajućeg društva koje drži ono samo, o njemu ovisna društva ili osoba koja djeluje u svoje ime a za račun tih društava,
e) za sva društva obuhvaćena konsolidacijom podatke o upotrebi financijskih instrumenata te podatke važne za prosudbu stanja njihove imovine, njihovih obveza, financijskog položaja, dobiti i gubitka, ciljeva upravljanja financijskim rizicima i politikama uključujući i politiku poduzimanja mjera zaštite od gubitka u pojedinim važnijim vrstama predviđenih poslova koji se posebno računovodstveno iskazuju, kao i njihovu izloženost cjenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku tijeka gotovine,
f) opis glavnih obilježja unutarnjeg nadzora povezanih društava i sustava upravljanja rizicima u odnosu na postupak pripremanja i izrade konsolidiranih financijskih izvješća kada se s vrijednosnim papirima nekog društva trguje na uređenom tržištu vrijednosnih papira; ako se konsolidirano godišnje izvješće društva i godišnje izvješće o stanju društva podnose kao jedinstveno, taj se podatak mora uključiti u dio izvješća koji sadržava izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja.

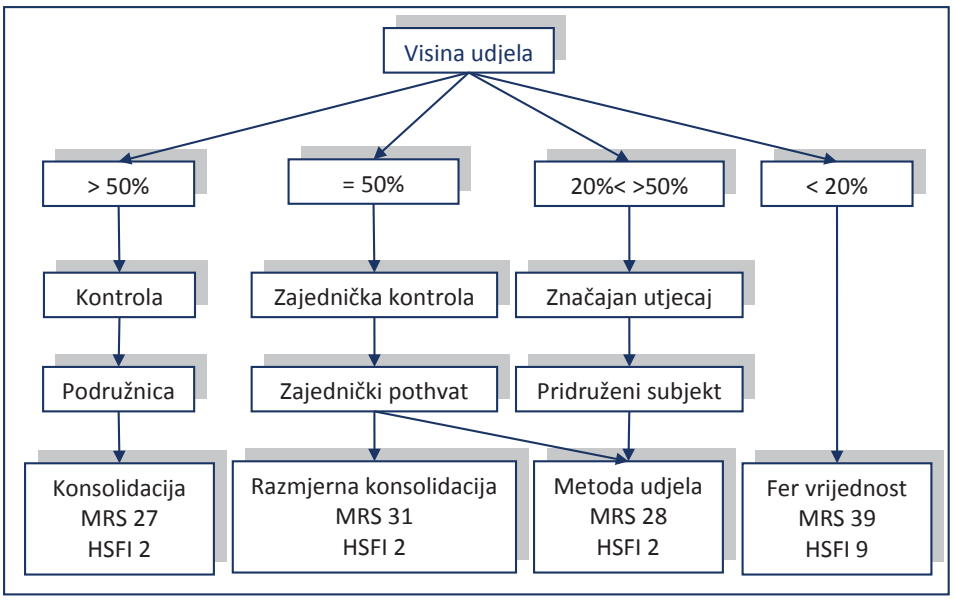
Kada se podnošenje konsolidiranog godišnjeg izvješća društva zahtijeva uz podnošenje godišnjeg izvješća o stanju društva, ta se dva izvješća mogu podnijeti kao jedno izvješće. U izradi takvog izvješća veći se naglasak može staviti na ono što je značajno za društva uključena u konsolidaciju uzeta kao cjelina. Konsolidirano godišnje izvješće mora biti dostupno javnosti.

1.2.4. Standardi financijskog izvještavanja

Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja provodi se sukladno načelima MRS 27 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji za velike poduzetnike, odnosno, u skladu sa HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji za male i srednje poduzetnike.

Konsolidacija financijskih izvještaja provodi se na razini skupine za konsolidaciju. Ovu skupinu čine najmanje dva subjekta, i to matica i podružnica.

Priznavanje i mjerenje ulaganja u dionice/udjele ovisi o visini ulaganja. Na sljedećoj slici prikazani su različiti odnosi koji mogu nastati kao posljedica ulaganja jednog poduzetnika u dionice/udjele drugog poduzetnika.



Kao što je prikazano na slici, jedan poduzetnik može kupiti toliko dionica/udjela drugog poduzetnika da ostvari utjecaj ili kontrolu nad poslovanjem poduzetnika kroz pravo glasa koje nose kupljene dionice/udjeli. Značajan utjecaj je moć sudjelovanja u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama poduzetnika koji je predmet ulaganja, ali nije kontrola nad tim politikama. Kontrola je pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama poduzetnika tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.[8]

1.2.4.1. Obveznici konsolidacije

Zakon o računovodstvu definira konsolidirane godišnje financijske izvještaje kao financijske izvještaje grupe poduzetnika u kojoj određeni poduzetnik (matično društvo) ima nad jednim ili više poduzetnika (ovisno društvo) pravo upravljanja financijskim i poslovnim politikama tako da od njih ostvaruje koristi (kontrola), a prikazani su kao jedinstveni.[9]

Postojanje kontrole definirano je u standardima na sljedeći način:

MRS 27	HSFI 2
Smatra se da kontrola postoji kad matica posjeduje:	Smatra se da kontrola postoji kad matica ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:
- izravno ili neizravno preko ovisnog društva, više od 50% glasačke moći nekog subjekta	- ima većinsko vlasništvo dionica ili udjela koji daju pravo glasa u drugom poduzetniku
- moć imenovanja ili smjene većine članova upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela	- ima pravo imenovati odnosno opozvati većinu članova uprave ili nadzornog odbora drugog poduzetnika
- moć nad više od polovine glasačkih prava na temelju sporazuma s drugim ulagačima	- ima udio ili pravo u odlučivanju u ovisnom poduzetniku na temelju dogovora s drugim imateljima udjela ili prava u odlučivanju na način da nadzire većinu prava glasa u ovisnom poduzetniku
- moć usmjeravanja većine glasova na sastancima upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela	- ako je većina članova uprave ili nadzornog odbora ovisnog poduzetnika bila imenovana isključivo radi ostvarenja prava glasa matičnog društva
- moć upravljanja financijskim i poslovnim politikama subjekta na temelju statuta ili sporazuma	- ima pravo značajnog utjecaja nad drugim poduzetnikom na temelju ugovora ili drugog pravnog odnosa

Matica ne treba prikazati konsolidirane financijske izvještaje u kojima konsolidira svoja ulaganja u ovisne poduzetnike, u pridružene poduzetnike i zajednički kontrolirane poduzetnike ako:

MRS 27	HSFI 2
- je matica, koja je u cijelosti ovisno društvo u nečijem vlasništvu, ili je ovisno društvo u djelomičnom vlasništvu drugog subjekta i njegovih drugih vlasnika, uključujući da su oni koji inače nemaju glasačka prava obaviješteni o tome da matica neće prikazati konsolidirane financijske izvještaje i da se tome ne protive	- matica, ulagatelj ili pothvatnik je u 90% ili većem vlasništvu drugog poduzetnika, a preostali dioničari uključujući i one koji inače nemaju glasačka prava su obaviješteni o tome da matica neće prikazati konsolidirane financijske izvještaje i tome se ne protive i
- krajnji ili bilo koji posredni vlasnik matice sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvješćivanja	- krajnji ili bilo koji posredni vlasnik matice sastavlja konsolidirane financijske izvještaje raspoložive za javnu upotrebu u skladu s HSFI ili MSFI
- se matičinim dužničkim ili vlasničkim instrumentima ne trguje na uređenom tržištu (domaća ili strana burza kapitala ili OTC tržište, uključujući domaća i regionalna tržišta), - matica nije predala, niti je u procesu predavanja, svojih financijskih izvještaja Komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji u svrhu izdavanja bilo koje vrste instrumenata na uređenom tržištu	

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
organizira seminare na temu
RAČUNOVODSTVO i financije

- Sastavljanje financijskih izvještaja za 2011. godinu
- Porezne prijave za 2011. godinu
- Konačni obračun PDV-a za 2011. godinu
- Obračun plaća u 2012. godini

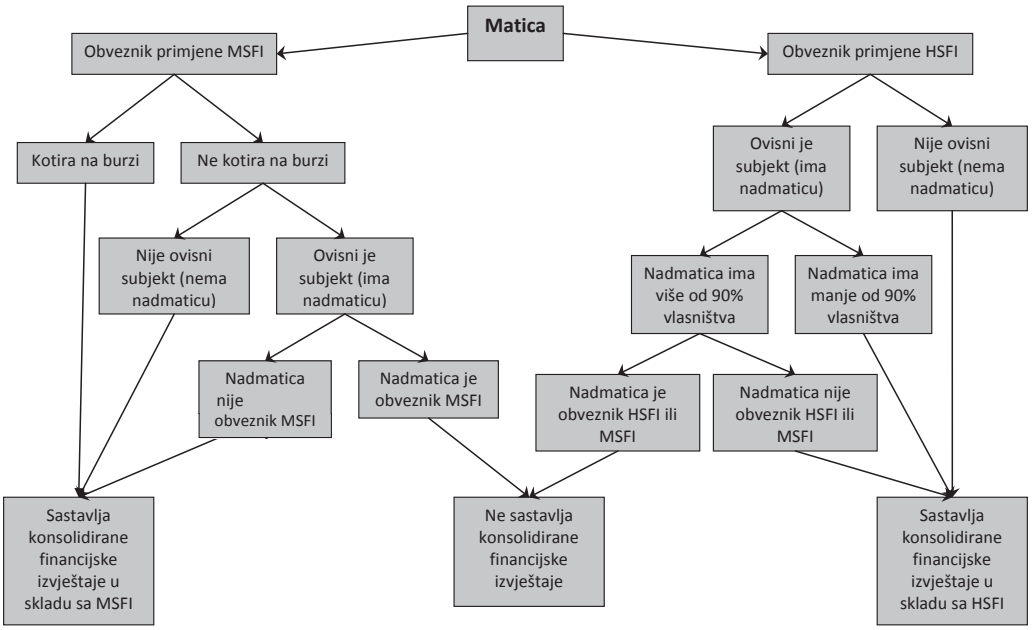
Početak u 9,30 h

09. 01. 2012.,	Osijek,	Hotel Mursa, B. Kašića 2a
10. 01. 2012.,	Zagreb,	Hotel Sheraton, Kneza Borne 2
11. 01. 2012.,	Rijeka,	Transadria Rijeka, Riva Boduli 1
12. 01. 2012.,	Pula,	Kino Valli, Gardini 1
13. 01. 2012.,	Varaždin,	Hotel Turist, Aleja kralja Zvonimira 1
16. 01. 2012.,	Split,	Centar Joker - Blitz Cinestar, Brodarice 6
17. 01. 2012.,	Zadar,	Hotel Kolovare, B. Perinčića 14
18. 01. 2012.,	Bjelovar,	A. B. Šimića br. 1. (Zgrada Ekonomskog fakulteta Rijeka, Bjelovar)

[8] HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.11.;
MRS 27 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, toč. 4.

[9] Nar. nov., br. 109/07, Zakon o računovodstvu, čl. 16.

Navedene zahtjeve standarda moguće je prikazati na sljedeći način:



1.2.4.2. Opseg konsolidacije

Opseg konsolidacije odnosi se na ovisne poduzetnike koje matica mora (ili ne mora) uključiti u svoje konsolidirane financijske izvještaje. Prema Zakonu o računovodstvu konsolidirano godišnje financijsko izvješće ne treba uključivati financijski položaj i uspješnost poslovanja ovisnog poduzetnika ako to nema značajan utjecaj na financijski položaj i uspješnost poslovanja matičnog društva. U tom slučaju poduzetnik mora u bilješkama uz financijske izvještaje navesti razloge iz kojih nije financijski položaj i uspješnost poslovanja određenog poduzetnika uključio u konsolidirane godišnje financijske izvještaje.[10] Značajnost je jedno od temeljnih računovodstvenih načela koje je definirano u Okviru HSFI-a i MSFI-a, i samim time se primjenjuje i kod konsolidacije financijskih izvještaja.

Standardi također uključuju i druge odredbe koje se odnose na opseg konsolidacije. Ovisni poduzetnik, pridruženi poduzetnik ili zajednički kontrolirani poduzetnik ne moraju biti uključeni u konsolidirane financijske izvještaje ako:[11]

- ozbiljna dugoročna ograničenja sprječavaju maticu u upravljanju poduzetnikom ili
- podaci neophodni za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja se ne mogu dobiti bez disproporcionalnog troška i nerazmjernog kašnjenja ili
- dionice ili udjeli u tom poduzetniku se drže isključivo s namjerom njihove naknadne preprodaje.

1.2.5. Objava konsolidiranih financijskih izvještaja

Rokovi za predaju financijskih izvještaja radi javne objave propisani su člankom 20. Zakona o računovodstvu. Konsolidirani financijski izvještaji se predaju u roku 9 mjeseci radi javne objave (ako postoji obveza sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja).

Prema odredbama članka 9. Pravilnika o načinu vođenja registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća (Nar. nov., br. 39/08.) obveznici konsolidacije radi javne objave moraju dostaviti Financijskoj agenciji:

- konsolidirani godišnji financijski izvještaj,
- izvješće revizora,
- konsolidirano godišnje izvješće.

Zakon o reviziji (Nar. nov., br. 146/05., 139/08.) članak 6., stavak 1. propisuje da jednom godišnje reviziji, između ostalih, podliježu i financijski izvještaji povezanih društava bez obzira na njihovu veličinu, ako vladajuće društvo podliježe reviziji. Nadalje stavak 2. istog članka propisuje da jednom godišnje reviziji podliježu i konsolidirani financijski izvještaji.

Poduzetnik koji je obveznik konsolidacije (matica) je dužan sukladno odredbama članka 20. Zakona o računovodstvu dostaviti Financijskoj agenciji radi javne objave:

- Konsolidiranu bilancu,
- Konsolidirani račun dobiti i gubitka,
- Konsolidirani izvještaj o novčanom toku,
- Konsolidirani izvještaj o promjenama kapitala,
- Bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje,
- Izvješće revizora,
- Konsolidirano godišnje izvješće, i
- Odluku o utvrđivanju konsolidiranih financijskih izvještaja od strane nadležnog tijela ako nije sastavni dio konsolidiranih financijskih izvještaja.

Kako se na obveze poduzetnika koji je obveznik konsolidacije financijskih izvještaja primjenjuju odredbe Zakona o računovodstvu o razvrstavanju poduzetnika tako proizlazi da matica koja je razvrstana u *male poduzetnike* radi javne objave predaje samo:

- Konsolidiranu bilancu,
- Konsolidirani račun dobiti i gubitka,
- Bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje,
- Izvješće revizora, i
- Odluku o utvrđivanju konsolidiranih financijskih izvještaja od strane nadležnog tijela ako nije sastavni dio konsolidiranih financijskih izvještaja.

No, potrebno je skrenuti pozornost da sukladno članku 2. Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja poduzetnici (bez obzira na veličinu) koji su obveznici konsolidacije moraju dostaviti Financijskoj agenciji radi javne objave cijeli set konsolidiranih financijskih izvještaja (bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala, bilješke).

[10] Nar. nov., br. 109/07., Zakon o računovodstvu, čl. 16.
[11] HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji, toč. 2.47.;
MRS 27 - Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji, toč. 4.

2. PRIZNAVANJE I MJERENJE POZICIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

2.1. Priznavanje i mjerenje troškova poslovanja

2.1.1. Metode obračuna utroška sirovina i materijala i računovodstveno praćenje

Sirovine i materijal su imovina koju trgovačko društvo stječe nabavom odnosno kupnjom. Trgovačka društva nabavljaju materijal i sirovine zato da ih u poslovnom procesu troše. Razlika između sirovina i materijala nije uvijek posve jasna. Općenito, sirovine označavaju materijal koji je proizvod ekstraktivnih djelatnosti, tj. rudarstva, poljoprivrede ili šumarstva, a materijal označava onaj materijal koji je proizvod neke prerađivačke, obrađivačke ili dorađivačke djelatnosti.[1]

Sirovine i materijal se vode, odnosno evidentiraju kroz tri evidencije unutar trgovačkog društva:

- skladišna evidencija - samo količinski (naturalni) podaci;
- analitička evidencija - materijalno knjigovodstvo - količinski i novčani podaci;
- glavna knjiga - samo novčani podaci.

Sva trgovačka društva za sirovine i materijal koji se nabavljaju u količinama koje se odmah ne troše, moraju voditi analitičko knjigovodstvo odnosno materijalno knjigovodstvo.[2] Unutar materijalnog knjigovodstva otvara se poseban konto za svaku vrstu materijala i sirovina. U analitičkoj evidenciji se prati zasebno svaka promjena za svaku vrstu zaliha sirovina i materijala analitički, pojedinačno na temelju ispostavljenih primki i izdatnica. Prate se količinski (naturalni) podaci i prate se novčani iznosi promjena.

Novčani podaci za sve vrste materijala i sirovina iskazuju se na jednom, sintetičkom kontu u glavnoj knjizi. U našem kontnom planu to je konto 310 - Sirovine i materijal u skladištu. Ti podaci su zbirni, sintetički, a dobivaju se iz analitičkog knjigovodstva. Često se taj prijenos zbirnih podataka iz analitičkog knjigovodstva u glavnu knjigu evidentira jednom mjesečno ili u nekom drugom vremenskom intervalu.

Sirovine i materijal se na skladište zaprimaju na temelju primke. Primka je dokument koji se ispostavlja u trenutku ulaza - prijama sirovina i materijala od strane odgovornih osoba trgovačkog društva, a proces unošenja u primku stvarno novčano izraženih podataka o stvarno nastalim troškovima nabave za nabavljane količine svake vrste sirovina i materijala traje do prispijeća svih dokumenata na temelju kojih se evidentiraju nastali iznosi troškova.[3] Na temelju potpune primke u materijalnom se knjigovodstvu za svaku pojedinu vrstu sirovina i materijala knjiži povećanje zaliha izraženo u naturalnim i novčanim iznosima troška nabave.

Troškovi nabave zaliha sirovina i materijala obuhvaćaju nabavnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih koje subjekt kasnije može povratiti od poreznih vlasti, kao što je na primjer pretporez), te troškove prijevoza, rukovanja zaliha, kao i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju sirovina i materijala. Trgovački i količinski popusti te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave. Općenito, u trošak zaliha sirovina i materijala treba uključiti sve troškove nabave i druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.

Sirovine se sa skladišta izdaju na temelju izdatnice. Izdatnica je dokument koji se ispostavlja u trenutku izdavanja materijala i sirovina sa skladišta u proizvodnju ili za druge namjene. Na temelju podataka iz izdatnice u materijalnom se knjigovodstvu za svaku pojedinu vrstu sirovina i materijala knjiži smanjenje zaliha izraženo u naturalnim i novčanim iznosima. Podaci se iz materijalnog knjigovodstva zbirno prenose u glavnu knjigu.

Na kontu 400 - Trošak sirovina i materijala iskazuje se tijekom godine trošak u visini troška nabave utrošenih sirovina i materijala. S aspekta realnog utvrđivanja poslovnog rezultata i osnovice poreza na dobit za poslovnu godinu, kod trgovačkih društava koja imaju na kraju godine zalihe sirovina i materijala, potrebno je provjeriti jesu li u trošak nabave sirovina i materijala uključeni svi troškovi koji moraju biti.

Utrošene sirovine i materijal evidentiraju se u glavnoj knjizi na sintetičkom kontu 400 koji se sastoji od sljedećih analitičkih konta:

4000 Osnovne sirovine i materijal
4001 Pomoćni materijal
4002 Mazivo
4003 Materijal za čišćenje
4004 Uredski materijal
4005 Kalo, rasip, lom i kvar sirovina i materijala
4006 Materijal za HTZ
4007 Utrošene namirnice i pića u restoranu "društvene" prehrane
4009 Odstupanje od planskih cijena utrošenih sirovina i materijala.

Primjer knjiženja troškova sirovina i materijala u glavnoj knjizi uz analitičko raščlanjivanje konta 400:

Opis	Duguje	Potražuje
Prema izdatnicama izdano:		
- osnovni materijal - pomoćni materijal - mazivo - materijal za čišćenje - uredski materijal	4000 4001 4002 4003 4004	
- zalihe sirovina i materijala		310

Kako su tijekom razdoblja raspoložive količine sirovina i materijala na skladištu najčešće nabavljane po različitim cijenama (troškovima nabave), na dan njihova izdavanja u proizvodnju trgovačko društvo mora donijeti odluku o metodi obračuna utroška sirovina i materijala. Izabrana metoda određuje visinu iskazanih troškova sirovina i materijala u računu dobiti i gubitka, ali isto tako direktno utječe i na vrijednost zaliha iskazanih u bilanci. Jednom izabrana metoda obračuna utroška sirovina i materijala mora se dosljedno primjenjivati.

Cilj Međunarodnog računovodstvenog standarda 2 - Zalihe, je propisati računovodstveni postupak za zalihe. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha je iznos troška koji

[1] I. Turk, Računovodstvo troškova, Informator Zagreb, 1973. god., str. 65.

[2] Skupina autora (redaktor F. Spajić): Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa, HZRIF Zagreb, 2007. god., str. 247.

[3] Skupina autora (redaktor F. Spajić): Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa, HZRIF Zagreb, 2007. god., str. 252.

treba priznati kao imovinu (zalihe) i knjižiti ga dalje sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj standard sadrži upute u svezi s određivanjem troška i njegovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje otpisivanje do neto utržive vrijednosti. On također daje upute za metode troška koje se koriste za određivanje troškova zaliha.[4]

MRS 2 i HSFI 10 prepoznaje tri metode obračuna troška zaliha, a to su:

1. metoda specifične identifikacije troška;
2. metoda prvi ulaz - prvi izlaz (FIFO);
3. metoda prosječnog ponderiranog troška;
4. metoda standardnog troška.

Obračun utroška materijala i sirovina koji se uobičajeno ne mogu međusobno razmjenjivati te materijala i sirovina koji su namijenjeni i izdvojeni za specifične projekte određuju se koristeći specifičnu identifikaciju njihovih individualnih troškova.[5] Specifična identifikacija troška znači da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjeren pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira na to jesu li kupljene ili proizvedene. Međutim, specifična identifikacija troškova nije primjerena u slučajevima gdje postoje velike količine predmeta zaliha koji se mogu međusobno razmjenjivati. U tim uvjetima, moguće je koristiti metodu odabira onih predmeta koji ostaju na zalihama kako bi se unaprijed odredili učinci na dobit, odnosno gubitak. Primjerice, ako se radi o brodogradnji (proizvodnji po narudžbi) gdje se proizvod prilagođava zahtjevima kupca i materijal koji se nabavlja za taj proizvod je prilagođen tim zahtjevima pa je moguće u takvim uvjetima identificirati na zalihama materijala baš taj određeni predmet. Obračun utroška materijala i sirovina koristeći metodu specifične identifikacije će biti jednostavniji i lakši za praćenje obilježavanjem svakog pojedinog predmeta identifikacijskim brojem (barcode).

Ako se materijal i sirovine na zalihi mogu međusobno razmjenjivati, odnosno imaju slične troškove nabave i funkciju, tada bi trgovačko društvo trebalo za obračun utroška sirovina i materijala primijeniti ili metodu prvi ulaz - prvi izlaz (FIFO) ili metodu prosječnog ponderiranog troška. FIFO metoda podrazumijeva da se stavke zaliha koje su prve kupljene prve i troše, te stoga stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja su one koje su zadnje kupljene ili proizvedene. Kod metode prosječnog ponderiranog troška, trošak svake stavke određuje se iz prosječnog ponderiranog troška sličnih stavki na početku razdoblja i troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunavati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, ovisno o uvjetima u kojima subjekt posluje.

Društvo treba koristiti istu metodu za sve zalihe slične vrste i namjene kod subjekta. Za zalihe drukčije vrste ili namjene primjena različitih metoda za utvrđivanje troška je opravdana. Primjerice, zalihe koje se koriste u jednom poslovnom segmentu subjekt može koristiti u svrhu koja se razlikuje od namjene zaliha iste vrste koje se koriste u nekom drugom poslovnom segmentu. Međutim, različite zemljopisne lokacije zaliha (ili porezna pravila koja se razlikuju ovisno o lokaciji) same po sebi nisu dostatne kao opravdanje za primjenu različitih metoda za utvrđivanje troška zaliha.[6]

Korištenjem tehnike mjerenja zaliha po metodi standardnih troškova, pojednostavljuje se obračun nabave i utroška zaliha. Korištenjem metode standardnih troškova izbjegava se primjena FIFO ili PPC metode, jer se sve zalihe vode po istoj, standardnoj, cijeni. Metoda standardnog troška se može koristiti iz praktičnih razloga samo ako se njenom primjenom dobivaju rezultati koji su približni trošku nabave. Metoda standarnog troška se redovito preispituje i po potrebi mijenja u odnosu na postojeće uvjete, kako se nebi bitnije razlikovala od stvarnog troška nabave.

Primjer 1:

Trgovačko društvo nabavlja sirovinu y i x za proizvodnju proizvoda z. Za prosinac 2011. godine poznati su sljedeći podaci iz analitičkog knjigovodstva i glavne knjige.

Obračuna utroška zaliha po metodi prosječnih ponderiranih cijena

Analitičko knjigovodstvo									
Konto: Sirovina"y"							Jedinična mjera kg		
Datum	Dokument	Opis	Količina			Trošak nabave po jedinici	Iznos		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1.12.11.	T-1	Početno stanje	800		800	37,50	30.000,00		30.000,00
8.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		450	350	37,50		16.875,00	13.125,00
15.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	750		1100	33,33	25.000,00		38.125,00
16.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		600	500	34,66		20.795,45	17.329,55
20.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	920		1420	39,13	36.000,00		53.329,55
30.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		1120	300	37,56		42.062,74	11.266,81
		UKUPNO					91.000,00	79.733,19	

[4] Točka 1. MRS 2. i 10.1. HSFI 10.
[5] Točka 23. MRS 2.
[6] Točka 26. MRS 2.

Analitičko knjigovodstvo									
Konto: Sirovina"x"							Jedinična mjera litra		
Datum	Dokument	Opis	Količina			Trošak nabave po jedinici	Iznos		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1.12.11.	T-1	Početno stanje	1000		1000	20,00	20.000,00		20.000,00
8.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		500	500	20,00		10.000,00	10.000,00
15.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	800		1300	30,00	24.000,00		34.000,00
16.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		600	700	26,15		15.692,31	18.307,69
20.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	500		1200	32,00	16.000,00		34.307,69
30.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		900	300	28,59		25.730,77	8.576,92
		UKUPNO					60.000,00	51.423,08	

Obrazac za izračunavanje prosječne ponderirane cijene je:

$$\text{Prosječna ponderirana cijena} = \frac{\text{novčani (vrijednosni) saldo na određeni dan}}{\text{količina (stanje) na određeni dan}}$$

Prosječne ponderirane cijene računaju se za svaki prvi izlaz nakon nove nabave. Važno je pri tome uzeti ukupni novčani saldo zaliha sirovina i materijala i ukupnu količinu na zalihi kod izračunavanja prosječne ponderirane cijene. Prosječnu ponderiranu cijenu moguće je izračunavati i za neko duže razdoblje, a ne nužno nakon svake nove nabave, naprimjer na kraju svakog tjedna ili mjeseca.

Glavna knjiga					
Konto - 310 Sirovine i materijal na skladištu					
Datum	Dokument	Opis	Duguje	Potražuje	Saldo
1. 12. 11.	T-1 bilanca	Početno stanje	50.000,00		50.000,00
31. 12. 11.	T-2	Prijenos iz analitičkog knjigovodstva za 12. mjesec	101.000,00	131.156,27	19.843,73
		UKUPNO	151.000,00	131.156,27	

Obračun utroška zaliha po metodi FIFO

Analitičko knjigovodstvo									
Konto: Sirovina "y"							Jedinična mjera kg		
Datum	Dokument	Opis	Količina			Trošak nabave po jedinici	Iznos		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1. 12. 11.	T-1	Početno stanje	800		800	37,50	30.000,00		30.000,00
8. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		450	350	37,50		16.875,00	13.125,00
15. 12. 11.	Primka	Nabavljeno od.....	750		1100	33,33	25.000,00		38.125,00
16. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		350	750	37,50		13.125,00	25.000,00
16. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		250	500	33,33		8.333,33	16.666,67
20. 12. 11.	Primka	Nabavljeno od.....	920		1420	39,13	36.000,00		52.666,67
30. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		500	920	33,33		16.666,67	36.000,00
30. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		620	300	39,13		24.260,87	11.739,13
		UKUPNO					91.000,00	79.260,87	

Analitičko knjigovodstvo									
Konto: Sirovina "x"							Jedinična mjera litra		
Datum	Dokument	Opis	Količina			Trošak nabave po jedinici	Iznos		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1. 12. 11.	T-1	Početno stanje	1000		1000	20,00	20.000,00		20.000,00
8. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		500	500	20,00		10.000,00	10.000,00
15. 12. 11.	Primka	Nabavljeno od.....	800		1300	30,00	24.000,00		34.000,00
16. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		500	800	20,00		10.000,00	24.000,00
16. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		100	700	30,00		3.000,00	21.000,00
20. 12. 11.	Primka	Nabavljeno od.....	500		1200	32,00	16.000,00		37.000,00
30. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		200	1000	30,00		6.000,00	31.000,00
30. 12. 11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		700	300	32,00		22.400,00	8.600,00
		UKUPNO					60.000,00	51.400,00	

Za razliku od prosječne ponderirane cijene zalihe su na dan 31. 12. 2011. po metodi FIFO iskazane po posljednjoj nabavnoj vrijednosti. Usporedimo li ove troškove sirovina i materijala primjenom metode prosječne ponderirane cijene i FIFO metode možemo primijetiti da se troškovi sirovina razlikuju, što znači da ćemo utjecati i na rezultat poslovanja. Razlika u troškovima sirovina utječe i na različitu vrijednost zaliha sirovina i materijala na 31. 12. 2011.

Glavna knjiga					
Konto - 310 Sirovine i materijal na skladištu					
Datum	Dokument	Opis	Duguje	Potražuje	Saldo
1. 12. 11.	T-1 bilanca	Početno stanje	50.000,00		50.000,00
31. 12. 11.	T-2	Prijenos iz analitičkog knjigovodstva za12. mjesec	101.000,00	130.660,87	20.339,13
		UKUPNO	151.000,00	130.660,87	

Prikazane metode prihvatljive su za korištenje u financijskim izvještajima i poreznim prijavama.

Metoda specifične ili pojedinačne identifikacije najbolje odgovara zalihama visoke cijene i male količine. To je jedina metoda koja točno prati fizički tok zaliha. Ako je svaka stavka na zalihama jedinstvena, tada je specifična identifikacija logičan izbor. Metoda specifične identifikacije je privlačna zato što pripisuje stvarni trošak nabave pojedinim jedinicama sirovina i materijala koja je izdana sa skladišta. Međutim, kad su sirovine i materijal na zalihama identične (ili gotovo identične), metoda pojedinačne identifikacije nije prikladna jer korištenje iste omogućuje trgovačkom društvu da unaprijed određuje dobit i vrijednost zaliha.

Identični će proizvodi imati istu knjigovodstvenu vrijednost samo kod metode prosječnih ponderiranih troškova. Metoda prosječnih ponderiranih troškova izbjegava nedostatke metode specifične identifikacije - nije moguće utjecati na dobit odabirom pojedinih sirovina i materijala za izdavanje u proizvodnju. Nedostatak je metode prosječnih ponderiranih troškova u tome što su tekući troškovi nabave (neto utrživa vrijednost) zaliha sirovina i materijala skrivene, zbog toga što ti troškovi zajedno sa starim troškovima čine prosjek. Prema tome ni zalihe sirovina i materijala ni troškovi sirovina i materijala neće se odraziti na tekuće troškove nabave (neto utrživu vrijednost) sirovina i materijala.

Bitna je značajka metode FIFO da se najstariji troškovi nabave sirovina i materijala prenose na troškove sirovina i materijala, dok posljednji ostaju na zalihama. Kako su gotovo sva gospodarstva u svijetu inflatorna gospodarstva, što znači da je većina cijena tijekom vremena imala tendenciju rasta, znači da i troškovi nabave rastu, pa primjenom FIFO metode pripisujemo niže (starije) troškove nabave sirovina i materijala troškovima sirovina i materijala, a zalihe sirovina i materijala iskazujemo po višim (novijim) troškovima nabave koji, u načelu, ako nam zalihe ne stoje dugo na skladištu odnosno ako nam je koeficijent obrtaja zaliha velik, koristeći metodu FIFO procjenjujemo svoje zalihe po neto utrživoj vrijednosti. Primjenom metode FIFO prema tome, iskazujemo veću dobit nego što bi to iskazali da koristimo metodu prosječnih ponderiranih cijena. Ako uzmemo u obzir načelo opreznosti koje kaže da imovinu ne treba precijeniti, metoda FIFO je „manje oprezna“ metoda jer procjenjuje zalihe sirovina i materijala po najvišim vrijednostima.

Primjer 2.

Trgovačko društvo nabavlja sirovinu y i x za proizvodnju proizvoda z. Trgovačko društvo sirovine evidentira po standardnom trošku, i to sirovinu y po 35 kn/jed i sirovinu x po 27 kn/jed. Stvarni troškovi nabave su jednaki kao u primjeru 1.

Obračuna utroška zaliha po standardnom trošku

Analitičko knjigovodstvo									
Konto: Sirovina”y”								Jedinična mjera kg	
			Količina			Standardni trošak po jedinici	Iznos		
Datum	Dokument	Opis	Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1.12.11.	T-1	Početno stanje	800		800	35,00	28.000,00		28.000,00
8.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		450	350	35,00		15.750,00	12.250,00
15.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	750		1100	35,00	26.250,00		38.500,00
16.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		600	500	35,00		21.000,00	17.500,00
20.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	920		1420	35,00	32.200,00		49.700,00
30.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		1120	300	35,00		39.200,00	10.500,00
		UKUPNO					**86.450,00**	**75.950,00**	

Analitičko knjigovodstvo									
Konto: Sirovina”x”								Jedinična mjera litra	
Datum	Dokument	Opis	Količina			Standardni trošak po jedinici	Iznos		
			Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
1.12.11.	T-1	Početno stanje	1000		1000	27,00	27.000,00		27.000,00
8.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		500	500	27,00		13.500,00	13.500,00
15.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	800		1300	27,00	21.600,00		35.100,00
16.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		600	700	27,00		16.200,00	18.900,00
20.12.11.	Primka	Nabavljano od.....	500		1200	27,00	13.500,00		32.400,00
30.12.11.	Izdatnica	Izdano u proizvodnju		900	300	27,00		24.300,00	8.100,00
		UKUPNO					**62.100,00**	**54.000,00**	

Knjiženje u Glavnoj knjizi

Glavna knjiga					
Konto - 310 Sirovine i materijal na skladištu					
Datum	Dokument	Opis	Duguje	Potražuje	Saldo
1. 12. 11.	T-1 bilanca	Početno stanje	56.000,00		56.000,00
31. 12. 11.	T-2	Prijenos iz analitičkog knjigovodstva za 12. mjesec	92.550,00	129.950,00	18.600,00
		UKUPNO	148.550,00	129.950,00	

Razlika između stvarnog troška nabave u prosincu 2011. godine i standardnog troška iznosi 8.450,00 kn (101.000,00 - 92.550,00) i evidentira se u skladu s računovodstvenim standardima kao rashod od odstupanja od standardnih troškova (unutar skupine ostalih poslovnih rashoda).

2.1.2. Obračun troškova amortizacije, računovodstveno praćenje i porezni tretman

Amortizacija predstavlja sustavni raspored vrijednosti imovine kroz njezin vijek upotrebe. Odnosno, amortizacija treba odražavati iscrpljivanje ekonomskih koristi sadržanih u dugotrajnoj nematerijalnoj i materijalnoj imovini, tj. treba dovesti u vezu fizičko trošenje imovine sa smanjenjemnjezine vrijednosti. Iz navedenih odrednica o amortizaciji vidljivo je da amortizaciji podliježe samo ona imovina koja ima ograničeni vijek trajanja.

Sa stajališta financijskog izvještavanja za obračun amortizacije relevantni su: MRS 16, MRS 38 za obveznike primjene MSFI, odnosno HSFI 5 i HSFI 6 za obveznike primjene HSFI, i Zakon o porezu na dobit. Računovodstveni standardi sadrže ekonomska načela o obračunu amortizacije dok je Zakon o porezu na dobit bitan za utvrđivanje najviših porezno dopustivih iznosa amortizacije.

Odredbe o obračunu amortizacije sastavni su dio računovodstvenih politika.

2.1.2.1. Predmet amortizacije

Kako je već istaknuto, amortizaciji podliježe dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina. Nekretnine, postrojenja i oprema su sredstva:

a) koja subjekt posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
b) koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja.[7]

Za obračun amortizacije posebno je važan ovaj drugi kriterij - da se ta imovina očekuje koristiti duže od jednog obračunskog razdoblja. U slučaju da se imovina koristi samo kroz jedno obračunsko razdoblje, onda je njena cjelokupna amortizacija trošak tog razdoblja jer prihodi koji se ostvaruju upotrebom te imovine nastaju samo u tom razdoblju, te nema potrebe razgraničavanja troškova te imovine kako bi se oni na sustavnoj osnovi sučelili s prihodima.

Za obračun amortizacije važan je još jedan kriterij, a to je ograničeni vijek upotrebe. To znači da se amortizira samo ona imovina kojoj se korištenjem u određenom vremenskom razdoblju iscrpljuju ekonomske koristi sadržane u toj imovini. Porezni propisi određuju da amortizaciji ne podliježu zemljišta, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.[8]

Sa stajališta poreza na dobit, dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 2.000,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana (ako je imovina nabavljena prije 1. 7. 2010.), odnosno čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana (ako je imovina nabavljena nakon 1. 7. 2010.).[9]

2.1.2.2. Način obračuna amortizacije

Prema odredbama članka 12. stavka 2. Zakona o porezu na dobit, amortizacija se za svrhe utvrđivanja poreza na dobit obračunava pojedinačno. Ovakva odredba nije sadržana u računovodstvenim standardima. Ipak, kada se govori o načinu obračuna amortizacije treba istaknuti odredbe točke 43. MRS 16 odnosno 6.39. HSFI 6, koja određuje da svaki dio pojedine nekretnine, postrojenja i opreme s troškom koji je značajan u odnosu na ukupne troškove pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba amortizirati zasebno. To je posebno potrebno naglasiti kod one imovine koja je po svojim značajkama složenija i kod koje vijek upotrebe takvih dijelova nije jednak. Primjerice, ukoliko se radi o stroju koji se namjerava koristiti 15 godina, ali se određeni dijelovi moraju mijenjati svakih 5 godina, tada se taj dio, koji se mijenja svakih 5 godina, treba odvojeno iskazati i amortizirati kroz 5 godina. Kod građevinskih objekata ovo može biti slučaj s, npr. prozorima.

2.1.2.3. Amortizirajući iznos

Osnovica za obračun amortizacije najčešće se određuje na način da se izjednači s troškom nabave. Ovakvo postupanje pri utvrđivanju amortizacije određeno je i poreznim propisima prilikom utvrđivanja najvišeg porezno dopustivog iznosa amortizacije.[10] Međutim, računovodstveni standardi nalažu provjeru ostatka vrijednosti[11] prilikom određivanja amortizirajućeg iznosa. Ovaj ostatak vrijednosti je često neznačajan te se niti ne uključuje u utvrđivanje amortizirajućeg iznosa.[12] Za nematerijalnu imovinu ostatak vrijednosti nematerijalnog sredstva treba biti nula, osim ako:

a) je treća strana preuzela obvezu da će to sredstvo kupiti na kraju vijeka upotrebe,
b) postoji aktivno tržište za to sredstvo te:
   (i) ostatak vrijednosti može se odrediti prema tržištu,
   (ii) vjerojatno je da će takvo tržište postojati na kraju vijeka upotrebe toga sredstva.[13]

Iz navedenih odredbi standarda proizlazi da je u većini slučajeva procijenjeni ostatak vrijednosti zanemariv (nula). Praktično, to znači da je amortizirajući iznos, odnosno osnovica za obračun amortizacije najčešće jednaka trošku nabave dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.

Procjenu amortizirajućeg iznosa, odnosno ostatka vrijednosti, potrebno je provjeriti na kraju svake godine vijeka upotrebe. Prilikom provjere ostatka vrijednosti moguće je čak utvrditi da je on veći od knjigovodstvene vrijednosti imovine.

[7] MRS 16.6. i HSFI 6.3.

[8] Članak 12. stavak 4. Zakona o porezu na dobit.
[9] Članak 12. stavak 3. Zakona o porezu na dobit.
[10] Članak 12. stavak 1. Zakona o porezu na dobit.
[11] Procijenjeni ostatak vrijednosti je onaj dio troška nabave koji se očekuje nadoknaditi prodajom imovine na kraju vijeka uporabe.
[12] Točka 53. MRS 16.
[13] Točka 100. MRS 38.

Ako se to dogodi, iznos amortizacije će biti nula, osim u slučaju ako se ostatak vrijednosti kasnije smanji na iznos manji od knjigovodstvenog iznosa te imovine.[14]

2.1.2.4. Vijek upotrebe

Vijek upotrebe dugotrajne imovine određen je vremenom u kojem subjekt očekuje koristiti ovu imovinu.[15] Korisni vijek trajanja može biti određen i količinom proizvodnih ili drugih sličnih jedinica koje čine taj vijek.[16] Procjena vijeka upotrebe ovisi o namjerama subjekta za konkretnu vrstu imovine, primjerice subjekt može imati politiku zamjene imovine u kraćim vremenskim razdobljima bez obzira jesu li ekonomske koristi iscrpljene u cijelosti.

Pri utvrđivanju vijeka upotrebe potrebno je razmotriti sljedeće čimbenike:

a) očekivanu upotrebu sredstva. Upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkog učinka;
b) očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima, kao što je broj smjena u kojima će se sredstvo koristiti, program popravka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstva dok se ne koristi;
c) tehničko i ekonomsko starenje koje proistječe iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje sredstvo; i
d) zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstva, kao što je datum isteka najmova.[17]

Cilj svakog subjekta, koji se u poslovanju vodi ekonomskim načelima, je da tehnički utrošak nastupi prije ekonomskog, ali i da se vrijednost sredstva rasporedi na što veći broj učinaka.

Jednom (početno) određeni vijek uporabe ne mora se nužno koristiti u cijelom vremenu korištenja imovine. Prema odredbama točke 51. MRS 16 (6.47. HSFI 6) i točke 104. MRS 38 (5.32. HSFI 5), menadžment je dužan krajem svakog razdoblja provjeriti svoju početnu procjenu korisnog vijeka uporabe. To, dakako, znači da se korisni vijek uporabe može smanjiti, ali i povećati. U slučaju promjene početno procijenjenog vijeka uporabe, nastale promjene treba obračunati kao promjene računovodstvenih procjena u skladu s MRS 8 odnosno HSFI 3.

Primjer:

Trgovačko društvo ima postrojenje čiji je trošak nabave, utvrđen i kao osnovica za obračun amortizacije, 700.000 kuna. Procijenjeni vijek uporabe je 7 godina. Krajem četvrte godine, prilikom provjere početne procjene vijeka uporabe, menadžment je utvrdio da je objektivni vijek uporabe 10 godina.

Početna procjena:

$$\text{Stopa amortizacije} = \frac{100}{7} = 14{,}285714\%$$

$$\text{Godišnji iznos amortizacije} = \frac{700.000 \times 14{,}285714}{100} = 100.000$$

Ukupna amortizacija za prve tri godine = 100.000 x 3 = 300.000

Promjena početne procjene na kraju četvrte godine:

Neamortizirani iznos = trošak nabave - obračunana amortizacija u prve tri godine = 700.000 - 300.000 = 400.000

$$\text{Godiš. iznos amortizacije za preostali vijek uporabe} = \frac{400.000}{7} = 57.143$$

$$\text{Stopa amortizacije za preostali vijek uporabe} = \frac{57.143}{700.000} \times 100 = 8{,}16327\%$$

Tablica 1. Prikaz promjene procjene vijeka uporabe

Godina vijeka uporabe	Amortizirajući iznos	Stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije	Neto knjigovodstvena vrijednost
1.	700.000	14,28571%	100.000	600.000
2.	700.000	14,28571%	100.000	500.000
3.	700.000	14,28571%	100.000	400.000
4.	700.000	8,16327%	57.143	342.857
5.	700.000	8,16327%	57.143	285.714
6.	700.000	8,16327%	57.143	228.562
7.	700.000	8,16327%	57.143	171.429
8.	700.000	8,16327%	57.143	114.286
9.	700.000	8,16327%	57.143	57.143
10.	700.000	8,16327%	57.143	0
Ukupno	700.000	-	700.000	

2.1.2.5. Metode obračuna amortizacije

Kako je već istaknuto, amortizacija je sustavni raspored amortizirajućeg iznosa u razdoblju uporabe. Međutim, iz te definicije nije vidljivo kako odrediti amortizaciju u pojedinoj godini vijeka uporabe. Za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezinog vijeka upotrebe mogu se koristiti različite metode amortizacije koje uključuju: linearnu metodu, metodu opadajućeg salda i metodu jedinice proizvoda.[18] Subjekt bira onu metodu amortizacije koja odražava očekivano trošenje imovine i primjenjuje se dosljedno, osim kada korištena metoda više ne odražava trošenje sredstva.

Svaku, moguću promjenu metode amortizacije treba tretirati kao promjenu računovodstvene procjene u skladu s MRS 8 odnosno HSFI 3.

2.1.2.6. Porezni aspekti amortizacije

Do sada su izlagana računovodstvena načela o amortizaciji. U ovom dijelu veća pozornost posvećena je poreznom gledištu na amortizaciju. Prema odredbama Zakona o porezu na dobit, ukupno obračunana amortizacija može se podijeliti na dva dijela: porezno priznati i porezno nepriznati.

2.1.2.6.1. Porezno priznata amortizacija

Amortizacija kao porezno priznati rashod određena je člankom 12. Zakona o porezu na dobit. Prema odredbama navedenog članka amortizacija se za svrhe poreza utvrđuje primjenom linearne metode na trošak nabave ove imovine. Pri tome su propisane najviše porezno dopustive stope amortizacije. Ove stope prikazane se u nastavku.

[14] Točka 54. MRS 16.
[15] Točka 57. MRS 16. i 6.13. HSFI 6.
[16] Točka 88. MRS 38., 5.3. HSFI 5 i 6.13. HSFI 6.
[17] Točka 56. MRS 16.
[18] Točka 62. MRS 16., 6.47. HSFI 6.

Tablica 2. Najviše porezno dopustive stope amortizacije

Imovina	Amortizacijski vijek	Stopa amortizacije	Najviša porezno dopustiva stopa
1	2	3	4
Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20 godina	5%	10%
Osnovno stado, osobni automobili	5 godina	20%	40%
Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim osobnih automobila, te mehanizacija	4 godine	25%	50%
Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2 godine	50%	100%
Ostala nespomenuta imovina	10 godina	10%	20%

Izvor: Zakon o porezu na dobit, Nar. nov., br.177/04., 90/05., 57/06., 146/08. i 80/10.

Podaci prikazani u stupcu 3 prethodne tablice ukazuju polazne stope za utvrđivanje amortizacije kao porezno priznatog rashoda. Stope iskazane u stupcu 4 prethodne tablice su podvostručene stope iz stupca 3, a temeljem odredbe članka 12. točke 6. Zakona o porezu na dobit, koja propisuje ovakvu mogućnost.

Korištenje stopa viših od najviših porezno dopustivih stopa, u pravilu, se ne javlja kod poreznih obveznika poreza na dobit u Hrvatskoj zbog činjenice da su najviše porezno dopustive stope amortizacije značajno više od objektivnih stopa koje bi se trebale, sukladno načelima iz računovodstvenih standarda, primjenjivati prilikom obračuna amortizacije dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine.

U slučaju da subjekt za neku imovinu utvrdi iznos amortizacije u iznosu koji je manji od iznosa koji se može utvrditi uz primjenu najviših porezno dopustivih stopa amortizacije (npr. koristi nižu stopu amortizacije od najviše porezno dopustive stope, ili primjenjuje neku drugu metodu amortizacije), tako utvrđeni iznos amortizacije, smatra se i porezno priznatim rashodom.[19] To znači da nije moguće obračunavati amortizaciju u visini najvišeg porezno dopustivog iznosa amortizacije samo za svrhe poreza na dobit, već je korištenje ovih stopa uvjetovano njihovom istovremenom primjenom i u računovodstvu, odnosno za potrebe financijskog izvještavanja. Rezultat ovoga, u slučaju korištenja najviših porezno dopustivih stopa amortizacije i u računovodstvu, je odgađanje plaćanja poreza na dobit, ali i odgađanje neto dobiti što dovodi do nerealnog iskazivanja vrijednosti imovine i kapitala u bilanci subjekta. Naime, na ovaj su način imovina i kapital podcijenjeni, što znači da su se u financijskim izvještajima pojavile prikrivene privremene razlike.

U slučaju kada subjekt u računovodstvu koristi stope amortizacije koje su više od najviših porezno dopustivih stopa dolazi do pojave odbitnih privremenih razlika koje rezultiraju iskazivanje odgođene porezne imovine u bilanci. U tom slučaju potrebno je dobit utvrđenu u računovodstvu, prilikom utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit, uvećati za iznos amortizacije koji prelazi najviši porezno dopustivi iznos. Ova privremena razlika ukinut će se u razdoblju kada više neće biti amortizacije u računovodstvu, ali će se ona obračunavati za svrhe poreza na dobit.

[19] Članak 12. točka 7. Zakona o porezu na dobit.

2.1.2.6.2. Porezno nepriznata amortizacija

Prema odredbama članka 7. stavka 1. točke 4. Zakona o porezu na dobit, pri utvrđivanju porezne osnovice, dobit, kao polazna veličina, uvećava se za 30% troškova amortizacije nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov, i sl.) poslovodnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća.

U slučaju kad se temeljem ove imovine utvrđuje plaća, amortizacija ove imovine je u cijelosti porezno priznati rashod. Prema odredbama članka 25. stavka 2. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br.95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10. i 137/11.) amortizacija ove imovine je u cijelosti porezni priznati rashod i u slučaju kada se ova imovina izravno koristi u obavljanju određenih djelatnosti, kao što su: autoškole, taksi-službe, djelatnosti iznajmljivanja sredstava prijevoza, pomoć na cesti i na vodi, djelatnosti izvođenja i/ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija i druge slične djelatnosti ako sredstva za osobni prijevoz služe isključivo za takvu djelatnost.

Člankom 22. stavkom 5. Pravilnika o porezu na dobit propisano je da se ne priznaju niti troškovi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost, a stavkom 6. istog članka određeno je da amortizacija[20] goodwilla nastalog pri statusnim promjenama također nije porezno priznati rashod.

Posebno treba istaknuti odredbe članka 12. stavka 13. Zakona o porezu na dobit koji određuje da se amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz priznaje do 400.000,00 kuna troška nabave po jednom sredstvu. Drugim riječima, ako je trošak nabave ovakve imovine viši od navedenog iznosa, amortizacija iznad navedenog iznosa nije porezno priznati rashod. Ova amortizacija je priznata za svrhe oporezivanja ako sredstvo služi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza.

Odredbama čl. 12. St. 16. Zakona o porezu na dobit propisano je da se poreznom obvezniku koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor priznaje se kao rashod amortizacija takve imovine pod uvjetima:

1. da je porezni obveznik registriran za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima, odnosno za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuće za odmor, i
2. da po osnovi korištenja plovila i zrakoplova ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini od 7% nabavne vrijednosti takve imovine, i
3. da po osnovi korištenja apartmana i kuće za odmor ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini od 5% nabavne vrijednosti takve imovine.

[20] Ovdje treba istaknuti da se prema odredbama točke 53. MSFI 3 - Poslovna spajanja, amortizacija goodwilla niti ne provodi već se goodwill vrednuje po trošku umanjenom za gubitke od umanjenja. Obveznici primjene HSFI u skladu s 2.72. i 2.73. HSFI 2, amortiziraju goodwill u roku od najviše pet godina.

2.1.2.6.3. Primjer predračuna i obračuna amortizacija

U nastavku je priakazan izračun amortizacije i usporedba s predračunom sastavljenim na početku godine:

naziv	trošak nabave	procijenjeni ostatak vrijednosti	amortizirajući iznos	vijek upotrebe - godina	ispravak vrijednosti 1.1.2011.	amortizacija za godinu	mjesečni iznos amortizacije - predračun	datum stavljanja u upotrebu	povla-čenja iz upotrebe	amortizacija za 2011.		obračun amortizacije za 2011.	trošak nabave 31.12.2011.	ispravak vrijednosti 31.12.2011.
										od datuma	do datuma			
stroj	1.000.000,00		1.000.000,00	10	650.000,00	100.000,00	8.333,33	2.5.2004.		1.1.2011.	31.12.2011.	100.000,00	1.000.000,00	750.000,00
kamion	750.000,00	50.000,00	700.000,00	10	700.000,00	-	-	19.11.2003.		1.1.2011.	31.12.2011.	-	750.000,00	700.000,00
pogonska zgrada	1.500.000,00	100.000,00	1.400.000,00	40	980.000,00	35.000,00	2.916,67	5.5.1982.		1.1.2011.	31.12.2011.	35.000,00	1.500.000,00	1.015.000,00
server	25.000,00		25.000,00	7	-	3.571,43	297,62	4.3.2011.		1.4.2011.	31.12.2011.	2.718,00	25.000,00	2.718,00
računalo	10.000,00		10.000,00	5	8.666,67	1.333,33	111,11	5.4.2006.	14.7.2011.	1.1.2011.	31.7.2011.	781,00	-	-
automobil	135.000,00	40.000,00	95.000,00	4	59.375,00	23.750,00	1.979,17	15.6.2008.	5.2.2011.	1.1.2011.	28.2.2011.	3.826,00	-	-
upravna zgrada	2.000.000,00		2.000.000,00	50	1.257.500,00	40.000,00	3.333,33	7.6.1980.		1.1.2011.	31.12.2011.	40.000,00	2.000.000,00	1.297.500,00
UKUPNO	**5.420.000,00**	**190.000,00**	**5.230.000,00**		**3.655.541,67**	**203.654,76**	**16.971,23**					**182.325,00**	**5.275.000,00**	**3.765.218,00**

2.1.2.7. Revalorizacija dugotrajne imovine

Osim obračuna amortizacije, točkom 29. MRS 16 (6.29. HSFI 6) i točkom 72. MRS 38 (5.17. HSFI 5) dozvoljen je i alternativni postupak kojim se vrijednost ove imovine iskazuje po revaloriziranom iznosu, koji čini njihova fer vrijednost na dan revalorizacije umanjena za svaki kasniji ispravak vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i naknadne akumulirane gubitke od umanjenja. U slučaju da se subjekt odluči na ovo alternativno vrednovanje, dužno je revalorizaciju provoditi dovoljno često kako knjigovodstvena vrijednost imovine ne bi previše odstupala od fer vrijednosti.

Korištenjem ovog postupka moguće je i povećanje vrijednosti sredstava koje je potrebno priznati u revalorizacijsku rezervu. Smanjenje se priznaje kao rashod. Od ovoga se odstupa samo kada je već prethodno priznat rashod (tada se prihod priznaje do iznosa priznatog rashoda, a razlika predstavlja revalorizacijsku rezervu) ili kada je stvorena revalorizacijska rezerva (tada se, mogući, rashod od umanjenja prvo knjiži na teret prije oblikovane revalorizacijske rezerve, a samo iznos preko toga ide na teret rashoda). Povećanje vrijednosti koje je priznato u revalorizacijsku rezervu, priznaje se u zadržanu dobit kada je imovina povučena iz upotrebe ili je otuđena. Međutim, dio rezerve može se realizirati i ranije - kad se imovina koristi, a jednaka je razlici amortizacije na temelju izvornog troška nabave i amortizacije na temelju revaloriziranog iznosa.[21]

Prema odredbama članka 39. Pravilnika o porezu na dobit, revalorizacijska rezerva koja je formirana pri procjeni imovine uključuje se u poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojemu je realizirana, a utvrđuje se u svoti povećane amortizacije nastale zbog revalorizacije. Ostatak revalorizacijske rezerve uključuje se u poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili otuđenja na drugi način imovine od koje je revalorizacijska rezerva oblikovana. Kako je već istaknuto, realizacija revalorizacijske rezerve priznaje se u zadržanu dobit, te je ovo uvećanje polazne veličine pri utvrđivanju porezne osnovice poreza na dobit potrebno izvršiti samo u poreznoj prijavi.

[21] Točka 41. MRS 16., 6.38. HSFI 6.

2.1.3. Rezerviranja troškova i rizika i njihov porezni tretman

Prema odredbama točke 10. MRS 37 - Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina, rezerviranja su obveze neodređenog vremena ili iznosa. Iz navedene definicije rezerviranja proizlazi da su rezerviranja specifična obveza te ih stoga, treba razlikovati od drugih obveza u financijskim izvještajima.

Osim u navedenom standardu, koji daje opća načela za priznavanje rezerviranja u financijskim izvještajima, problematika rezerviranja obrađena je i u sljedećim standardima:

a) ugovori o izgradnji (MRS 11 - Ugovori o izgradnji);
b) porez na dobit (MRS 12 - Porezi na dobit);
c) primanja zaposlenih (MRS 19 - Primanja zaposlenih);
d) ugovori o osiguranju (MSFI 4 - Ugovori o osiguranju).[22]

2.1.3.1. Računovodstveno praćenje rezerviranja

Prema MRS 37, odnosno HSFI 16. rezerviranja se mogu grupirati u sljedeće skupine:

a) štetni ugovori (oni ugovori u kojima neizbježni troškovi ispunjenja obveza prema tom ugovoru prelaze ekonomske koristi koje se očekuju);
b) restrukturiranje:
   a. prodaja ili napuštanje proizvodne linije,
   b. zatvaranje poslovnih lokacija u zemlji,
   c. promjene u strukturi menadžmenta,
   d. temeljne reorganizacije.
c) ostala rezerviranja.

Rezerviranje treba priznati samo kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) ako subjekt ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja,
b) ako je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, i
c) ako se iznos obveze može pouzdano procijeniti.[23]

Iznos koji se priznaje kao rezerviranje treba biti najbolja procjena izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum bilance. Isto tako, rezerviranja treba iskorištavati samo

[22] Točka 5. MRS 37.
[23] Točka 14. MRS 37., 16.21. HSFI 16.

za izdatke za koje je rezerviranje izvorno priznato.[24] U tehnici knjiženja rezerviranja za troškove i rizike, iznos troškova, odnosno rashoda po osnovi rezerviranja se iskazuje na kontima skupine 45. Iznos rezerviranja kao obveza iskazuje se na kontima skupine 96 (protustavka kontima skupine 45). Stvarno nastali iznosi troškova, za koje je ranije iskazano rezerviranje, iskazuju se kao smanjenje obveza za rezerviranja u skupini 96, kako bi se izbjeglo dvostruko iskazivanje troškova u razredu 4. Ukidanje rezerviranja koja nisu iskorištena za svrhe za koje su nastala, iskazuje se kao smanjenje obveza po osnovi rezerviranja i povećanje prihodaod ukidanja rezerviranja (konta 758 i 768), ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi.[25]

2.1.3.2. Porezni aspekti rezerviranja

Za svrhe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit potrebno je razmotriti članak 11. Zakona o porezu na dobit koji se odnosi na problematiku iskazivanja rashoda temeljem rezerviranja i njihovom uključivanju u poreznu osnovicu. Istim člankom, propisano je da rashodi nastali temeljem rezerviranja nisu porezno priznati pri utvrđivanju porezne osnovice, osim u slučaju rezerviranja:

a) za rizike i troškove na temelju zakona ili drugog propisa i rezerviranja koja su uvjetovana ugovorima (rezerviranja za otpremnine, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava, rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima i rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima);
b) kod banaka za rizike od potencijalnih gubitaka koja se priznaju kao rashod u obračunanoj svoti, ali najviše do visine koju određuju propisi Hrvatske narodne banke;
c) kod osiguravajućih društava koja se obvezno formiraju u skladu sa zakonom koji uređuje osiguranje, priznaju se osiguravajućem društvu kao rashod u obračunanim svotama, ali najviše do visine ili gornje granice u skladu sa zakonom koji uređuje osiguranje;
d) za neiskorištene godišnje odmore sukladno računovodstvenim propisima.[26]

Prema odredbama članka 36. stavka 2. i 3. Pravilnika o porezu na dobit rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima su rezerviranja za troškove otklanjanja nedostataka u jamstvenim rokovima u visini utvrđenoj na temelju ugovora i prijašnjih iskustvenih spoznaja u svakoj od djelatnosti, ako ne postoji pravni temelj da se takvi izdaci naplate od treće osobe. Pod prijašnjim iskustvenim spoznajama razumijevaju se, uz iskustva poreznog obveznika i iskustva drugih u sličnim djelatnostima i sličnim uvjetima. Ako nema iskustvenih spoznaja tada se rashodi rezerviranja utvrđuju na temelju pretpostavljenih budućih troškova, ovisno o vrijednosti i rokovima danih jamstava.

Odredbe članka 36. stavka 4. Pravilnika o porezu na dobit detaljnije obrazlažu problematiku iskazivanja rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima kojima se smatraju rezerviranja za pokrenute sudske sporove protiv poreznog obveznika do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave, u visini utužene svote uvećane za pripadajuće troškove spora, osim kamata na utuženu svotu. Rezerviranja se priznaju i po započetim, zakonski utvrđenim arbitražnim postupcima i postupcima mirenja.

Ukidanje ili uporaba rezerviranja priznaje se na način da se prihodi izuzmu i rashodi priznaju tako da u poreznu osnovicu nisu ponovno uključeni prihodi i rashodi koji su prethodno povećavali ili smanjivali poreznu osnovicu.[27]

Navedene odredbe poreznih propisa, koje se odnose na priznavanje rashoda temeljem rezerviranja za svrhe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit ukazuju na određene razlike u razdoblju priznavanja ovih rashoda, odnosno njihovom uključivanju u utvrđivanje rezultata poslovanja i porezne osnovice poreza na dobit. Temeljem tih razlika, budući da su one samo privremene dok se ne iskaže stvarni rashod ili rezerviranja uključe u prihode, nastaju privremene razlike. Te privremene razlike imaju obilježje odbitnih privremenih razlika, a njihov učinak se treba iskazati u bilanci kao odgođena porezna imovina. Kod onih rezerviranja koja su dozvoljena i za svrhe oporezivanja, do dozvoljenih iznosa ne nastaju privremene razlike jer se razdoblja njihovog priznavanja za svrhe financijskog izvještavanja i za svrhe oporezivanja podudaraju.

Primjer 1.: *Rezerviranja za otpremnine*

Uprava trgovačkog društva ALFA d.d. donijela je u 2011., godini odluku da će jedan (od postojeća 4) proizvodni pogon zatvoriti u 2012. godini. U navedenom pogonu radi 100 radnika. U razdoblju do zatvaranja pogona 5 radnika će zbog ispunjenja uvjeta otići u mirovinu. S ostalih 95 radnika društvo planira sredinom 2012. godine raskinuti ugovor o radu o čemu postoji odluka uprave. Utvrđeno je, sukladno pravilniku o radu i prosječnoj plaći, da se za otpremnine rezervira 450.000 kn.

U 2012. godini prema otkazima stvarni troškovi otpremnina iznose 610.000 kn.

Knjiženje u 2011. godini:

Rb.	Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1.	Rezerviranja za otpremnine	450.000	450	960

U 2012. godini, kada ove otpremnine budu isplaćene, utvrdit će se konačna vrijednost ovih otpremnina koja možda neće biti jednaka iznosu koji je priznat kao rezerviranje. Ovo će se evidentirati na sljedeći način.

Knjiženje u 2012. godini:

Rb.	Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1.	Obveze za stvarno obračunane otpremnine	160.000 450.000 610.000	447 960	 263

Primjer 2.: *Rezerviranja za troškove u garantnom roku*

Trgovačko društvo BETA d.d. u skladu s ugovorom kupcu je prodalo proizvod u 2010. godini. Za prodani proizvod društvo BETA d.d. daje garanciju na 2 godine da će u tom razdoblju otkloniti sve nedostatke. Menadžment je na temelju iskustva i ocjene kvalitete proizvoda procijenio da bi za pokriće troškova u garantnom roku trebalo rezervirati iznos od 50.000 kn.

U tijeku 2011. godine primljen je račun dobavljača za otklanjanje kvara na proizvodu na iznos 25.000 kn plus PDV

[24] Točka 61. MRS 37., 16.28. HSFI 16.

[25] Točka 59. MRS 37., 16.28. HSFI 16.

[26] Upravo prema računovodstvenim propisima ovo nisu rezerviranja. Naime, riječ je o pasivnim vremenskim razgraničenjima.

[27] Članak 11. točka 5. Zakona o porezu na dobit.

5.750 kn. U tijeku 2012. godine primljen je račun dobavljača za otklanjanje kvara na proizvodu na iznos 20.000 kn plus PDV 4.600 kn.

Knjiženje u 2010. godini:

Rb.	Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1.	Rezerviranja za troškove u garantnom roku	50.000	453	963

Knjiženje u 2011. godini:

Rb.	Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1.	Usluge popravka u garantnom roku	30.750 25.000 5.750	 963 181	221

Knjiženje u 2012. godini:

Rb.	Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1.	Usluge popravka u garantnom roku	24.600 20.000 4.600	 963 181	221
2.	Ukidanje rezerviranja nakon isteka garantnog roka	15.000	963	758

Primjer 3.: *Rezerviranja za sudske sporove*

Trgovačko društvo Sova d.o.o. 30. 9. 2010. ima dospjeli dug prema dobavljaču Lokva d.o.o. u iznosu od 212.000,00 kn. Navedeni dug (po računima) trgovačko društvo Sova d.o.o. nije priznalo iz razloga što smatra da dobavljač Lokva d.o.o. nije u potpunosti isporučio svoje usluge. Dobavljač Lokva d.o.o. u 2010. godini pokrenuo je sudski spor protiv trgovačkog društva Sova d.o.o. za naplatu duga u iznosu od 212.000,00 kn. U 2010. godini trgovačko društvo Sova d.o.o., na temelju procjena odvjetnika o vjerojatnom ishodu spora, provodi rezerviranje u visini 158.000,00 kn na temelju sljedećeg:

- troškovi sudskog spora 40.000,00 kn,
- troškovi vještačenja 20.000,00 kn,
- vjerojatni ishod parnice prema procjenama odvjetnika 98.000,00 kn.

Procijenjeni troškovi odvjetnika u 2010. godini iznose 15.000,00 kuna, za što trgovačko društvo "Sova" d.o.o. do kraja godine nije primilo račun.

Knjiženje u 2010. godini:

Rb.	Opis	Iznos	Duguje	Potražuje
1.	Rezerviranja za troškove sudskih sporova	158.000,00	451	961
2.	Nefakturirani troškovi odvjetnika	15.000,00	422	290

U 2011. godini odvjetnik je ispostavio račun na iznos od 46.360,00 kn od čega je PDV 8.360,00 kn. Trgovačko društvo "Sova" d.o.o. provodi dodatno rezerviranje u visini od 55.000,00 na temelju sljedećeg:

- za dodatne sudske troškove 20.000,00 kn,
- vjerojatni ishod parnice prema procjenama odvjetnika se povećao na 133.000,00 kn (98.000 kn je već rezervirano, pa se dodatno rezervira još 35.000,00 kn).

Knjiženje u 2011. godini:

1.	Račun za odvjetničke usluge	23.000,00	422	
		15.000,00	290	
		8.360,00	181	
		46.360,00		221
2.	Dodatno rezerviranje za troškove sudskih sporova	55.000,00	451	961

U 2012. godini završen je sudski postupak i doneseno je rješenje prema kojem tuženik treba platiti:

- naknadu u visini 156.000,00 kn
- troškove spora koji uključuju i troškove vještačenja 51.000,00 kn

U 2012. godini stvarno nastali troškovi odvjetnika iznosili su 22.140,00 kn od čega je PDV 4.140,00 kn.

Knjiženje u 2012. godini:

1.	Naknada i sudski troškovi	207.000,00	961	
		207.000,00		269
2.	Račun za odvjetničke usluge	18.000,00	412	
		4.140,00	181	
		22.140,00		221
3.	Ukidanje rezerviranja za ostatak vrijednosti rezerviranja za troškove sudskih sporova	6.000,00	961	758

U prethodnom primjeru smo pretpostavili da je trgovačko društvo koje je u 2010. godini rezerviralo za započeti sudski spor protiv njega, prema rješenju suda konačno izgubilo spor, dakle mora platiti odštetu i troškove spora. Zbog toga što je spor okončan u 2012. godini je ukinuto rezerviranje. Neovisno o tome u čiju korist je donijeto rješenje suda, iskazano rezerviranje nakon što je rješenje suda konačno mora se ukinuti i prenijeti u prihode.

2.1.4. Računovodstveno praćenje troškova rada

Zakonom o radu uređuju se radni odnosi u Republici Hrvatskoj.[28] Utvrđivanje i oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada (primanja radnika) propisana su Zakonom o porezu na dohodak[29] i Pravilnikom o porezu na dohodak, kojim se podrobnije razrađuje provedba Zakona o porezu na dohodak i način izvješćivanja o doprinosima za obvezna osiguranja prema Zakonu o doprinosima za obvezna osiguranja.[30] Međunarodni računovodstveni standard 19 - Primanja zaposlenih, propisuje računovodstveni tretman i objavljivanja vezana uz primanja zaposlenih.[31]

Obveznici primjene HSFI nemaju poseban standard koji se bavi primanjima zaposlenih. Opće odredbe o priznavanju troškova osoblja sadržane su u HSFI 16.

U slučaju da obveznici primjene HSFI usvoje planove za primanja zaposlenih na njih primjenjuju MRS 19.

Primanja zaposlenih prema ovom Standardu klasificirana su u četiri skupine,[32] a one uključuju:

- kratkoročna primanja zaposlenih,
- primanja poslije prestanka zaposlenja,

[28] Čl. 1. Zakona o radu, Nar. nov., br. 149/09.

[29] Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/04., 73/08. i 80/10.

[30] Čl. 1. Pravilnika o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. - ispravak, 146/09. i 123/10.

[31] Uv. 1. MRS 19.

[32] Točka 4. MRS 19.

- ostala dugoročna primanja zaposlenih,
- otpremnine.

Kratkoročna primanja zaposlenih uključuju izdatke za:

- nadnice, plaće i doprinose socijalnom osiguranju,
- naknade za korištenje godišnjeg odmora i naknade za vrijeme bolovanja,
- sudjelovanje u dobiti i bonusi (ako je plativo unutar dvanaest mjeseci od završetka obračunskog razdoblja), i
- nenovčana primanja (kao što je zdravstvena njega, korištenje kuća, automobila i besplatno ili po povlaštenoj cijeni roba ili usluga) sadašnjih zaposlenika.

Priznavanje kratkoročnih primanja zaposlenih označava njihovo uključivanje u financijske izvještaje. Mjerenje kratkoročnih primanja često je jednostavno budući da se ne zahtijeva nikakve aktuarske pretpostavke za mjerenje obveza ili troška. Obveze za kratkoročna primanja se mjere na nediskontiranoj osnovi.

Kada je zaposlenik pružio svoju uslugu subjektu tijekom računovodstvenog razdoblja, subjekt treba priznati nediskontirani iznos kratkoročnih primanja koje se očekuju platiti u zamjenu za uslugu:[33]

- kao obvezu (obveze za obračunano a odgođeno plaćanje troškova), poslije oduzimanja već plaćenog iznosa. Ako ovaj plaćeni iznos premašuje nediskontirani iznos primanja, taj se višak treba priznati kao imovina (unaprijed plaćeni troškovi) do iznosa u kojem će taj predujam dovesti do, primjerice, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca; i
- kao rashod, osim ako drugi Standard ne zahtijeva ili dopušta uključivanje ovih primanja u trošak imovine (vidjeti, primjerice, MRS 2 (HSFI 10) i MRS 16 (HSFI 6).

Drugim riječima, trgovačko društvo će obračun plaće evidentirati u svojim poslovnim knjigama kao trošak plaća na skupini konta 47 i kao obvezu za plaće na skupini konta 27. U kontnom planu HZRFD predviđena su sljedeća konta za praćenje troškova plaća:

470	Plaće za rad
471	Naknade plaća
472	Doprinosi na plaće i naknade plaća
475	Plaće u naravi i plaće po osnovi naknada, potpora, nagrada i drugih isplata radnicima iznad propisanog iznosa
476	Doprinosi na plaće u naravi i plaće po osnovi naknada, potpora, nagrada i drugih isplata radnicima iznad propisanog iznosa

Pored evidentiranja plaća u glavnoj knjizi moraju se voditi i pomoćne analitičke evidencije, koje se moraju prilagoditi specifičnim potrebama trgovačkog društva. Dokument na temelju kojeg se evidentiraju obveze i troškovi plaća je rekapitulacija isplatnih lista.

Proizvođačka trgovačka društva i neka uslužna društva moraju troškove bruto plaće raščlaniti na:[34]

- dio koji obračunavaju po proizvodima odnosno iznos koji ulazi u troškove proizvoda i koji se preko konta 490 prenosi na konto 600;
- dio koji ne obračunavaju po proizvodima odnosno koji se nadoknađuje iz ukupnog prihoda istog obračunskog razdoblja - prenose se preko konta 491 na konto 704.

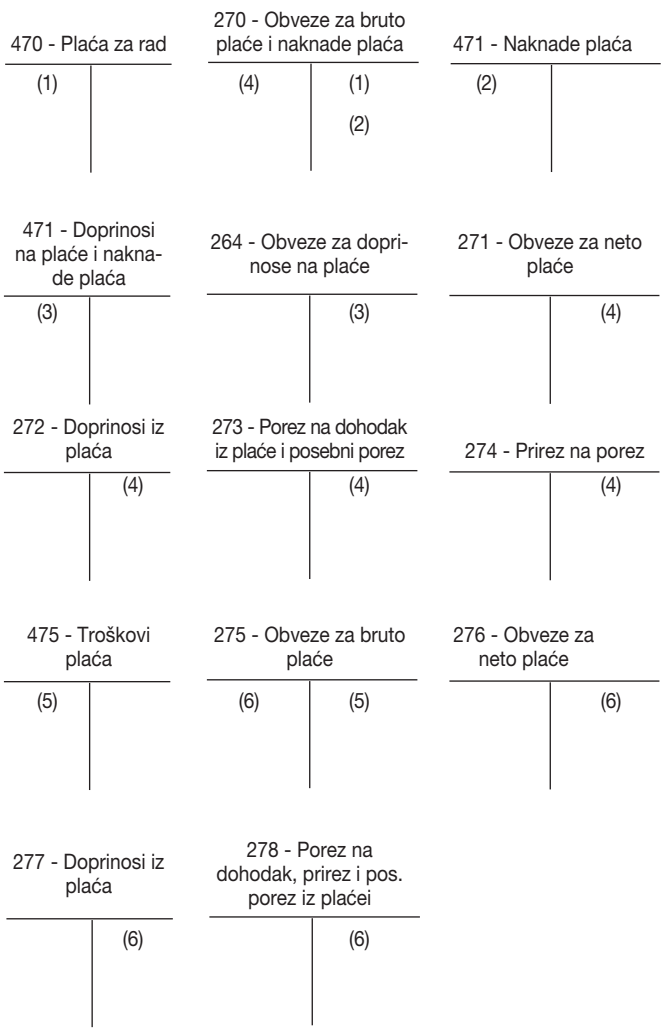
Za poslovnu godinu na kontima skupine 47 treba iskazati ukupne troškove plaća u visini bruto plaće i naknade bruto plaće uvećane za doprinose na bruto plaće i naknade plaća.

[33] Točka 10. MRS 19., 16.18. HSFI 16.

[34] Skupina autora (redakcija F. Spajić): Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa, HZRIF Zagreb, 2007. god., str. 434.

Shema knjiženja troškova plaća, obveze za plaće i doprinosa iz i na plaće[35]

Troškovi plaća



Poslovni događaji:

(1) Troškovi plaće;
(2) Troškovi naknade plaća;
(3) Doprinosi na plaće i naknade plaća;
(4) Obračun (raspored) obveza za plaće;
(5) Troškovi plaće u naravi;
(6) Obračun (raspored) obveza za plaće.

2.1.4.1. Nadnice, plaće i doprinosi

Plaće se uobičajeno obračunavaju i isplaćuju u tekućem mjesecu za prošli mjesec. Da bi troškovi primanja radnika teretili razdoblje u kojem je radnik pružio uslugu potrebno je priznati troškove plaća u mjesecu kad je usluga pružena. Takvo priznavanje troškova je posebno važno na datum izvještavanja, npr. 31. 12. 2011. se obračunavaju plaće za prosinac da bi troškovi radnika teretili tekuću godinu, a stvarni obračun i isplata te plaće bit će u siječnju iduće godine.

[35] Kontni plan 2011. str. 113.

Primjer 1. *Trgovačko društvo obračunava plaće za 12. mjesec. Prema podacima iz evidencije rada za prosinac 2011. obračunavaju se plaće za prosinac 2011. godine.*

Radno mjesto	Radnik	Bruto plaća	Doprinosi na plaću	Trošak plaće
Uprava	Ivo Ivić	12.000,00	2.064,00	14.064,00
Prodaja	Maja Majić	10.000,00	1.720,00	11.720,00
Ukupno AUP		22.000,00	3.784,00	25.784,00
Pogon	Marko Markić	6.000,00	1.032,00	7.032,00
Pogon	Ana Anić	5.500,00	946,00	6.446,00
Pakirnica	Mate Matić	5.000,00	860,00	5.860,00
Ukupno proizvodnja		16.500,00	2.838,00	19.338,00
SVEUKUPNO		38.500,00	6.622,00	45.122,00

Knjiženje u 2011. godini

Obračunato ali odgođeno plaćanje troškova	290		45.122,00
Troškovi rada - proizvodnja	47000	16.500,00	
Troškovi doprinosa na plaću - proizvodnja	47210, 47210, 47220	2.838,00	
Troškovi rada - AUP	47001	22.000,00	
Troškovi doprinosa na plaću - AUP	47211, 47211, 47221	3.784,00	

Evidentiranjem troška plaće za 12. mjesec u prosincu 2011. zapravo se tereti pravo razdoblje nastanka troška iako će stvarne plaće za 12. mjesec zaista biti obračunate i isplaćene u siječnju 2012.

Troškovi rada u ukupnom iznosu od 25.784,00 kn će se preko konta 491 - Raspored troškova razdoblja prenijeti na konto 704 - Rashodi razdoblja, dok će se troškovi rada u ukupnom iznosu 19.338,00 kn preko konta 490 - Raspored troškova proizvodnje prenijeti na konto 600 - Proizvodnja u tijeku.

2.1.4.2. Naknade za korištenje godišnjeg odmora

Standard također opisuje i računovodstveni tretman naknada za vrijeme odsustva zaposlenika, te ih klasificira u dvije grupe:[36]

(a) akumulirajuće naknade - trošak u visini naknade se priznaje kada zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihova prava na buduće naknade za vrijeme odsustva; i
(b) neakumulirajuće naknade - trošak u visini naknade se priznaje kada odsustvo nastane.

Zakon o radu propisuje da radnik tijekom kalendarske godine ima pravo na oslobođenje od obveze rada uz naknadu plaće (plaćeni dopust) do ukupno najviše sedam radnih dana za važne osobne potrebe, a osobito u svezi sa sklapanjem braka, porodom supruge, težom bolesti ili smrću člana uže obitelji. Radnik ima pravo na plaćeni dopust za vrijeme stručnog ili općega školovanja, osposobljavanja ili usavršavanja te obrazovanja za potrebe radničkog vijeća ili sindikalnog rada, pod uvjetima, u trajanju i uz naknadu određenu kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca ili pravilnikom o radu. To su neakumulirajuće naknade jer se ne prenose iz razdoblja u razdoblje i mogu se ostvariti samo u onom razdoblju kada je nastala potreba zaposlenog.[37] Subjekt ne priznaje obvezu ili rashod sve do vremena odsustvovanja, budući da rad zaposlenog ne povećava iznos prava na naknade.

Akumulirajuće naknade za vrijeme odsustvovanja jesu one koje se prenose unaprijed i mogu se koristiti u narednim razdobljima ako se pravo korištenja ne iskoristi u cijelosti u tekućem razdoblju. Obveza nastaje kako zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihovo pravo na buduće naknade za vrijeme odsustvovanja. Subjekt mjeri očekivani trošak akumulirajućih naknada za vrijeme odsustvovanja kao dodatni iznos za koji subjekt očekuje da će platiti kao rezultat neiskorištenog prava koje je akumulirano na datum bilance. To znači da se obveza mjeri u iznosu dodatnih isplata koje se očekuju da će nastati isključivo iz činjenice da se prava akumuliraju. Prema Zakonu o radu radnik može prenositi u naredno razdoblje jedino pravo na godišnji odmor. Poslodavac je obvezan radniku omogućiti korištenje godišnjeg odmora, a radnik je obvezan koristiti godišnji odmor u svakoj kalendarskoj godini. Ako radnik krivnjom poslodavca ne iskoristi godišnji odmor na koji ima pravo, može od poslodavca zahtijevati naknadu štete. Iako se naknada štete zbog neiskorištenog godišnjeg odmora prema odredbama obveznog i radnog prava smatra odštetom, prema poreznim je propisima takav primitak izjednačen s isplatom plaće.

Primjer 2. *Na 1. siječnja 2011. godine trgovačko društvo X ima 100 radnika, a svaki ima pravo 5 tjedana godišnjeg odmora u jednoj kalendarskoj godini (u radne dane se ne ubraja subota u skladu s kolektivnim ugovorom). Radni tjedan traje 40 sati. Bruto vrijednost sata rada iznosi u prosjeku 100 kn. Na početku godine nije bilo neiskorištenih godišnjih odmora. Neiskorišteni godišnji odmor može se prenijeti u narednu kalendarsku godinu 1. listopada 2011. godine zaposlen je pripravnik. Pripravnik ima pravo za kalendarsku godinu 4 tjedna godišnjeg odmora. Do 31. prosinca 2011. godine 10 radnika nije koristilo niti jedan dan godišnjeg odmora, 10 radnika je u prosjeku iskoristilo 20 dana godišnjeg odmora, a ostalih 80 radnika je iskoristilo cijeli godišnji odmor.*

Računanje troškova za neiskorišteni godišnji odmor:

Broj radnika	Dani neiskorištenog godišnjeg odmora	Radni sati	Bruto cijena sata rada	Bruto plaća	Doprinos na plaću	Trošak neiskorištenog godišnjeg odmora
10	25 dana	8 sati	100 kn	200.000,00	34.400,00	234.400,00
10	5 dana	8 sati	100 kn	40.000,00	6.880,00	46.880,00
1	5 dana	8 sati	100 kn	4.000,00	688,00	4.688,00
Ukupno				244.000,00	41.968,00	285.968,00

Trošak neiskorištenog godišnjeg odmora jednak je umnošku dana neiskorištenog godišnjeg odmora i nadnice. Prema Zakonu o radu radnik koji se prvi puta zapošljava stječe pravo

[36] Točka 11. MRS 19.

[37] Čl. 57. Zakona o radu.

na godišnji odmor nakon šest mjeseci neprekidnoga rada.[38] lako radnik nema pravo na korištenje razmjernog dijela godišnjeg odmora u kalendarskoj godini u kojoj je zasnovao radni odnos, zbog neispunjenja šestomjesečnoga roka, on je stekao pravo na razmjerni dio godišnjeg odmora.[39] Prema tome broj dana godišnjeg odmora koje pripadaju pripravniku za 2011. godinu može se izračunati na sljedeći način:

$$\frac{\text{Broj dana godišnjeg odmora za cijelu kalendarsku godinu}}{\text{12 mjeseci}} \times \text{broj mjeseci rada}$$

Na primjeru to znači 20 / 12 x 3 = 5 dana.

Knjiženje u 2011. godini:

Obračunato troškovi neiskorištenih godišnjih odnora	290		285.968,00
Troškovi plaće za vrijeme godišnjeg odmora	471	244.000,00	
Troškovi doprinosa na plaću	472	41.968,00	

U 2011. godini troškovi radnika su povećani za onaj dio dodatnih troškova plaća koji se odnosi na neiskorišteni godišnji odmor. Troškovi neiskorištenog godišnjeg odmora u računovodstvenoj evidenciji evidentiraju se kao pasivno vremensko razgraničenje, tj. odgođeno plaćanje troškova. Razlog tome je zahtjev standarda da se rashodi priznaju u izvještaju o dobiti na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces se obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja.[40]

2.1.4.3. Planovi sudjelovanja u dobiti i bonusi

Subjekt treba priznati očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate bonusa kao obvezu i rashod, ako:

- subjekt ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takvu isplatu kao rezultat prošlog događaja; i
- može se obaviti pouzdana procjena obveze.

Prema nekim planovima sudjelovanja u dobiti, radnici primaju dio dobiti samo ako ostanu u subjektu određeno razdoblje. Takvi planovi stvaraju izvedenu obvezu budući da radnici pružaju svoje usluge koje povećavaju iznos koji treba platiti, ako ostanu u službi sve do kraja utvrđenog razdoblja. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki radnici mogu napustiti subjekt bez primanja isplate udjela u dobiti.

Primjer 3. *U trgovačkom društvu "XY" d.d. procjenjuje se visina bonusa koja će biti isplaćena na temelju rezultata ostvarenog u 2011. godini. Razlika prihoda i rashoda (dobit) prije zaključivanja financijskih izvještaja za 2011. godinu iznosi 1.000.000 kn. Prema planu sudjelovanja u dobiti, zahtijeva se od subjekta da plati određeni iznos svoje dobiti tekuće godine radnicima koji rade u toj godini, uz uvjet da ostanu u radnom odnosu i do datuma isplate bonusa. Ukupna procjena za sudjelovanje radnika u raspodjeli dobiti za tu godinu iznosi 3% dobiti.*

Subjekt će priznati obvezu i rashod u visini 3% dobiti, što iznosi 30.000 kn. Iznos od 30.000 kn čini bruto iznos bonusa koji pripada radnicima. Trgovačko društvo će iz bruto iznosa bonusa obustaviti doprinose iz plaće, porez na dohodak i možebitni prirez i isplatiti neto iznos radnicima. Rashod u visini bruto iznosa bonusa uvećanog za doprinose na bruto iznos bonusa će umanjiti dobit u 2011. godini.

Knjiženje u 2011. godini:

Obračunato troškovi neiskorištenih godišnjih odnora	290		35.160,00
Troškovi plaće za vrijeme godišnjeg odmora	471	30.000,00	
Troškovi doprinosa na plaću	472	5.160,00	

Obračun bonusa se evidentira kao pasivno vremensko razgraničenje zato jer ne postoji odluka skupštine, na temelju koje se može vršiti stvarni obračun i isplata bonusa..

Subjekt ne mora imati zakonsku obvezu plaćanja bonusa. Ipak, u nekim slučajevima postoji praksa isplate bonusa. U takvim slučajevima, subjekt ima izvedenu obvezu budući da nema realnu mogućnost nego isplatiti nagradu. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki radnici mogu napustiti subjekt bez da im se isplati bonus.

Subjekt može obaviti pouzdanu procjenu zakonske ili izvedene obveze prema planu sudjelovanja u podjeli dobiti ili planu bonusa, ako:

- formalni uvjeti plana sadrže metodu za određivanje iznosa tih primanja;
- subjekt određuje iznose koje treba platiti prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje; ili
- dosadašnja praksa pruža jasni dokaz za iznos izvedene obveze.

Obveza prema planovima sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusa proizlazi iz usluga koje pružaju radnici, a ne iz transakcija s članovima društva (imateljima kapitala). Prema tomu, subjekt priznaje iznos plana sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusima kao rashod, a ne kao raspodjelu neto dobiti.

Ako isplate temeljem sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusima ne dospijevaju u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem radnici pružaju svoje usluge, onda se te isplate tretiraju kao isplate dugoročnih primanja radnika.

2.1.5. Raspored općih troškova proizvodnje (OTP) sporednih i pomoćnih mjesta troška na glavna mjesta troškova i nositelje troškova

Detaljno na www.rif.hr

PRILOG UZ RIF 1/2012.

[38] Čl. 50. Zakona o radu.

[39] Čl. 51. Zakona o radu.

[40] Točka 95. Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja.

2.2. Priznavanje i mjerenje prihoda i rashoda

2.2.1. Praćenje prihoda i rashoda od prodaje proizvoda i usluga

Priznavanje poslovnih prihoda najčešće se odnosi na priznavanje prihoda koji nastaju svakodnevnom aktivnošću društva, kao što je: prodaja proizvoda, prodaja trgovačke robe, pružanje usluga i slično. Računovodstvena načela za priznavanje ovih prihoda sadržana su u MRS 18 - Prihodi i HSFI 15 - Prihodi.

Prema odredbama točke 14. MRS 18 odnosno 15.24. HSFI 15, prihodi od prodaje proizvoda priznat će se kada su zadovoljeni svi sljedeći uvjeti:

a) subjekt je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima,
b) subjekt ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom niti učinkovitu kontrolu nad prodanim proizvodima,
c) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
d) vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt, i
e) troškovi, koji su nastali ili će nastati u odnosu na transakciju, mogu se pouzdano izmjeriti.

Kod priznavanja prihoda od pružanja usluga relevantne su odredbe točke 20. MRS 18, odnosno 15.26. HSFI 15, prema kojima kada se ishod transakcije može pouzdano procijeniti, prihodi povezani s tom transakcijom priznaju se prema stupnju dovršenosti transakcije na datum bilance. Ishod transakcije može se pouzdano procijeniti kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

a) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
b) vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u subjekt,
c) stupanj dovršenosti transakcije na datum bilance može se pouzdano izmjeriti, i
d) nastali troškovi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano izmjeriti.

U slučaju kada navedeni uvjeti za priznavanje prihoda od prodaje proizvoda, odnosno usluga nisu zadovoljeni, ili nisu u cijelosti zadovoljeni, priznavanje prihoda se odgađa do trenutka kada će svi uvjeti biti zadovoljeni.

Prema načelu sučeljavanja prihoda i rashoda, rashode treba priznati u onom razdoblju u kojem su priznati i odnosni prihodi. To znači da kad su zalihe prodane, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba priznati kao rashod razdoblja u kojemu su priznati odnosni prihodi.[41]

Primjer: *Trgovačko društvo XYZ d.d. prodalo je 100 komada svojih proizvoda po cijeni od 300,00 kn/kom. Prije ove transakcije prodaje, na zalihama je bilo 2.500 kom. ovih proizvoda čija je ukupna vrijednost bila 500.000,00 kn.*

Prihod od prodaje proizvoda	100 x 3000	30.000
PDV	30.000 x 23%	6.900
Ukupno iznos fakture		36.900

$$\text{Troškovi prodanih proizvoda} = \frac{500.000}{2.500} \times 100 = 20.000$$

[41] Točka 34. MRS 2. odnosno 10.12 HSFI 10.

Knjiženja u 2011. godini:

121 - Potraživanja od kupaca	
(1) 36.900	

751 - Prihodi od prodaje proizvoda	
	30.000 (1)

282 - Obveza za PDV	
	30.000 (1)

630 - Proizvodi u skladištu	
S^0 500.000	20.000 (2)

700 - Troškovi prodanih proizvoda	
20.000 (2)	

U slučaju odgode naplate potraživanja za dulje vremensko razdoblje (dulje od jedne godine) potrebno je pri priznavanju potraživanja u obzir uzeti vremensku vrijednost novca. To znači da je ova potraživanja potrebno diskontirati (točka 11.24. HSFI 11). U slučaju da je za ovakva potraživanja ugovorena kamata tada se ona vrednuju u skladu s HSFI 9 - Financijska imovina (to proizlazi iz točke 11.20. HSFI 11). Stopa koju treba primijeniti pri diskontiranju je tržišna kamatna stopa. Dakle, ona koja odražava tržišne uvjete u trenutku početnog vrednovanja potraživanja.

Primjer 1.

Društvo Lijek d.o.o. prodalo je 15. 9. 2011. društvu Veledrogerija d.o.o. svoje proizvode (lijekovi) za 500.000 kn. Troškovi prodanih proizvoda su 350.000 kn. Rok plaćanja ove fakture je 15. 10. 2012. godine. Nisu ugovorene kamate.

Dospijeće ovog potraživanja je 396 dana nakon prodaje, odnosno dulje od godinu dana te je potrebno iskazati potraživanja po sadašnjoj vrijednosti. Pretpostavlja se da je tržišna kamatna stopa 7%.

Sadašnja vrijednost ovih potraživanja utvrdit će se na sljedeći način:

$$SV = \frac{500.000}{\sqrt[365]{1,07^{107}} \times \sqrt[366]{1,07^{289}}} = 464.612,21$$

Knjiženje:

0510 - Potraživanja po osnovi prodaje	
(1) 500.000	

0519 - Ispr. vrijed. Potraživanja - diskont	
	35.387,79 (1)

751 - Prihod od prodaje proizvoda	
	464.612,21 (1)

630 - Zalihe gotovih proizvoda	
S^0 X	350.000 (2)

700 - Troškovi prodanih proizvoda	
(2) 350.000	

Posljedica ovakvog vrednovanja potraživanja je i manje iskazani iznos prihoda. Razlika do preostalog iznosa bit će priznata kao financijski prihod tijekom vremena do dospijeća.

U našem primjeru, potrebno je utvrditi vrijednost potraživanja krajem godine.

Kako je $SV_{31.\ 12.\ 2011.}$ = 464.612,21 x 1,0001854[107] = 473.919,41, to daje iznos financijskih prihoda u iznosu od 9.307,20. Ostatak u iznosu od 26.080,59 bit će uključen u prihode u 2012. godini.

Knjiženje na kraju 2011. godine:

0510 - Potraživanja po osnovi prodaje			
S⁰	500.000	500.000	(2)

0519 - Ispr. vrijed. Potraživanja - diskont			
(1)	9.307,20	35.387,79	
(3)	26.080,59		

779 - Ostali financijski prihodi		
S⁰		9.307,20(1)

121 - Potraživanja od kupaca			
(2)	500.000		

1219 - Diskont		
	26.080,59	(3)

Pored navedenog knjiženja financijskog prihoda, treba voditi računa da na kraju 2011. godine ovo potraživanje postaje kratkoročno, te ga je potrebno evidentirati u okviru kratkotrajne imovine. Stoga je ovo potraživanje i pripadajući ispravak vrijednosti prenesen na kratkotrajnu imovinu.

2.2.2. Praćenje financijskih prihoda i rashoda

2.2.2.1. Financijski prihodi

U okviru financijskih prihoda kod poduzetnika najčešće se javljaju kamate kao prihod od plasiranja viška novčanih sredstava u depozite, u pozajmice drugim poduzetnicima ili fizičkim osobama i u dužničke vrijednosne papire. U financijske prihode svrstavaju se i realizirani dobici od prodaje financijske imovine, kao i nerealizirani dobici od financijske imovine koja se vodi po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka, te prihodi od dividendi i udjela u dobiti. Posebna vrsta financijskih prihoda su pozitivne tečajne razlike.

2.2.2.1.1. Prihodi od kamata

Za trgovačko društvo koje pozajmljuje novčana sredstva drugim pravnim ili fizičkim osobama pozajmljeni iznos predstavlja vrstu financijske imovine na koju se odnosi HSFI 9 Financijska imovina, koji je usklađen s relevantnim Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Navedeni standard navodi da poduzetnik priznaje financijsku imovinu u svojoj bilanci u trenutku kada postane jedna od ugovornih strana, dakle prilikom sklapanja ugovora o zajmu. S obzirom da se obično takvi ugovori sklapaju neposredno prije samog pozajmljivanja novca, u praksi je uobičajeno da se zajam kao financijska imovina priznaje na dan transakcije doznake novca s računa zajmodavca na račun zajmoprimca. Kamata koju prema ugovoru zajmodavac zaračunava zajmoprimcu je zapravo naknada za korištenje posuđene financijske imovine i predstavlja financijski prihod. Prihodi od kamata priznaju se na **vremenski proporcionalnoj osnovi**, odnosno u prihode od kamata određenog obračunskog razdoblja (poslovne godine) potrebno je priznati iznos kamata koji se odnosi na vrijeme do zadnjeg dana obračunskog razdoblja (31. prosinac) bez obzira što će kamata biti naplaćena nakon tog dana.

Primjer:

Alfa d.o.o. ugovorilo je davanje zajma Beta d.o.o. u iznosu od 500.000,00 kn na rok od mjesec dana uz godišnju kamatnu stopu od 10% godišnje. Za navedenu godišnju kamatnu stopu mjesečna konformna kamatna stopa iznosi 0,7974%. Alfa d.o.o. uplatila je dogovoreni iznos na žiroračun Beta d.o.o. na dan 01. rujna. Na dan 30. rujna Beta d.o.o. vratila je pozajmljeni iznos na račun društva Alfa, koje je ispostavilo račun za kamatu u iznosu od 3.987,00 (500.000,00 x 0,7974%).

Knjiženja kod zajmodavca Alfa d.o.o.

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Isplata pozajmice 01. 09. 2011.	500.000,00	154	100
2.	Povrat pozajmice 30. 09. 2011.	500.000,00	100	154
3.	Izdavanje računa za obračunanu kamatu	3.987,00	167	773
4.	Naplata kamate	3.987,00	100	167

U prihode od kamata uključuju se i **prihodi od zateznih kamata** na koje u skladu sa Zakonom o obveznim odnosima vjerovnik ima pravo ako dužnik zakasni s ispunjenjem novčane obveze. U skladu s člankom 25. stavkom 5. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, **zatezne kamate** koje poduzetnik naplaćuje od svojih dužnika do visine propisane zatezne kamate predstavljaju odštetu i ne oporezuju se porezom na dodanu vrijednost.

2.2.2.1.2. Prihodi od dividendi i udjela u dobiti

U skladu s MRS-om 18 i HSFI 15, prihodi od dividendi priznaju se kada je ustanovljeno pravo dioničara na isplatu dividende, što znači da se prihod od dividendi priznaje kada je donesena odluka o isplati dividende ili udjela u dobiti, a ne kada se naplati. S obzirom da se dividende ili udjeli u dobiti isplaćuju iz dobiti nakon oporezivanja porezom na dobit u društvu u kojem su stvoreni, za stjecatelja su ti prihodi neoporezivi. U skladu s člankom 6. stavkom 1. točkom 1. Zakona o porezu na dobit, porezna osnovica smanjuje se za prihode od dividendi i udjela u dobiti.

Primjer:

Društvo Alfa ostvarilo je po godišnjem obračunu za 2010. godinu dobit nakon oporezivanja u iznosu od 650.000,00 kuna. Odlukom jedinog člana društva Gama d.o.o., utvrđeno je da će se 300.000,00 kuna isplatiti kao udjel u dobiti, a preostali iznos od 350.000,00 kuna rasporediti u zadržanu dobit. Udjel

u dobiti u iznosu od 300.000,00 kuna isplaćen je 15. travnja 2011. godine.

Knjiženja kod Gama d.o.o.

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Donesena je odluka o isplati udjela u dobiti Alfa d.o.o.	300.000,00	140	770
2.	Naplaćen je iznos udjela u dobiti	300.000,00	100	140

2.2.2.1.3. Nerealizirani dobici od ulaganja u dionice

HSFI 9 Financijska imovina, koji je usklađen s MRS-om 39 Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje, određuje priznavanje, naknadno mjerenje i prestanak priznavanja ulaganja u financijsku imovinu. Pri početnom priznavanju financijska imovina razvrstava se u jednu od sljedeće 4 kategorije:

1. financijska imovina čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka,
2. ulaganja koja se drže do dospijeća,
3. zajmovi i potraživanja,
4. financijska imovina raspoloživa za prodaju.

Ulaganja u dionice svrstavaju se u financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka ili u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju. U kategoriju financijske imovine po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka svrstava se ulaganje ako je klasificirano kao imovina namijenjena trgovanju ili je tako određeno kod početnog priznavanja od strane društva. U kategoriju financijske imovine raspoložive za prodaju svrstava se financijska imovina raspoloživa za prodaju ili koja nije svrstana u ostale kategorije financijske imovine. Dakle, to su ulaganja u dionice koje nisu namijenjene trgovanju i nisu raspoređene u kategoriju čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka.

Financijska imovina početno se mjeri po fer vrijednosti (trošku stjecanja) uvećano za transakcijske troškove, osim imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka kod koje transakcijski troškovi terete rashode razdoblja, pa tako utječu i na račun dobiti i gubitka u razdoblju stjecanja. Kod ulaganja u dionice svrstane u financijsku imovinu raspoloživu za prodaju, transakcijski troškovi ulaze u njihov trošak stjecanja, odnosno nemaju utjecaj na račun dobiti i gubitka u razdoblju stjecanja.

Na svaki sljedeći datum bilance, ulaganja u dionice mjere se po fer vrijednosti, a **promjena fer vrijednosti priznaje se:**

1. **za financijsku imovinu raspoloživu za prodaju izravno u kapital (revalorizacijsku rezervu), a obveznici MSFI-a to prikazuju u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti kao komponentu ostale sveobuhvatne dobiti,**
2. **kao prihod ili rashod za financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka.**

Dakle, povećanje fer vrijednosti na datum bilance ulaganja u dionice koje je svrstano u financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka predstavlja **nerealizirani dobitak od ulaganja u dionice** i klasificira se u financijske prihode. Za dionice koje kotiraju na aktivnom financijskom tržištu lako je dostupna informacija o fer vrijednosti (njihova tržišna cijena). Za dionice čija tržišna cijena nije lako dostupna, koriste se druge tehnike procjene njihove fer vrijednosti (primjerice analiza diskontiranih novčanih tokova, usporedba s drugim sličnim dionicama itd.).

Primjer:

Alfa d.o.o. kupilo je 100 dionica Delta d.d. koje kotiraju na službenom tržištu burze po cijeni od 358,00 kuna po dionici. Transakcija je izvršena 18. 11. 2011. godine, a brokerska kuća zaračunala je naknadu u iznosu 0,5% od vrijednosti transakcije. Alfa d.o.o. svrstala je ovo ulaganje u dionice u kategoriju financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Na datum bilance 31. 12. 2011. godine zadnja cijena na burzi za dionice Delta d.d. bila je 375,00 kuna po dionici. Alfa d.o.o. mjeri ulaganje u dionice Delta d.d. po fer vrijednosti na datum bilance, te provodi potrebna knjiženja.

Ulaganje u dionice:

Trošak stjecanja = 100 dionica x 358,00 kn = 35.800,00 kn
Transakcijski troškovi: 179,00 kn (rashod razdoblja)

Naknadno mjerenje ulaganja u dionice na datum bilance:

Fer vrijednost na datum bilance = 100 dionica x 375,00 kn = 37.500,00 kn

Knjigovodstvena (početno priznata) vrijednost:	*35.800,00 kn*
Nerealizirani dobitak od ulaganja u dionice Delta d.d.	*1.700,00 kn*

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Ulaganje u dionice Delta d.d. svrstane u kategoriju čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka	35.979,00 35.800,00 179,00	 155 421	100
2.	Naknadno mjerenje ulaganja u dionice Delta d.d. na datum bilance	1.700,00	1594	7770

Dakle, razlika između fer vrijednosti na datum bilance za 100 dionica Delta d.d. i početno priznate vrijednosti ulaganja u iste dionice po trošku stjecanja iznosi 1.700,00 kuna i predstavlja nerealizirani dobitak od ulaganja u dionice Delta d.d. i klasificira se u financijske prihode.

2.2.2.1.4. Dobici od prodaje dionica

U skladu s HSFI 9, što je usklađeno i s MRS-om 39, financijska imovina prestaje se priznavati ako:

1. ugovorna prava na primitak novca od financijske imovine isteknu ili su ispunjena, ili
2. poduzetnik prenese drugoj osobi sve značajne rizike i koristi od financijske imovine, ili
3. poduzetnik unatoč zadržavanju nekih značajnih rizika i koristi vezanih uz financijsku imovinu, prenese kontrolu nad tom imovinom drugoj osobi na način da ta druga osoba temeljem vlastite odluke tu imovinu u cijelosti može prodati nepovezanoj osobi bez ikakvih ograničenja. U tom slučaju poduzetnik prestaje priznavati imovinu i zasebno priznaje prava (ili obveze) koje su nastala ili su zadržana prilikom prijenosa. Ustvari knjigovodstvena vrijednost prenesene imovine raščlanjuje se na dio koji se odnosi na zadržane rizike i koristi, te na dio koji se odnosi ne prenesene rizike i koristi sukladno njihovim relativnim fer vrijednostima na

dan prijenosa. Razlika između primljene naknade i iznosa koji su prestali biti priznati predstavljaju prihod ili rashod u razdoblju prijenosa.

Kada društvo proda ukupno ili dio ulaganja u neku dionicu utvrđuje se realizirani dobitak ili gubitak od prodaje dionica. Ako je ostvarena prodajna cijena viša od knjigovodstvene vrijednosti društvo će ostvariti realizirani dobitak od prodaje dionica.

Primjer:

Beta d.o.o. kupilo je 500 dionica Delta d.d. koje kotiraju na službenom tržištu burze po cijeni od 316,00 kuna po dionici. Transakcija je izvršena 15. 09. 2011. godine, a brokerska kuća zaračunala je naknadu u iznosu 0,5% od vrijednosti transakcije. Beta d.o.o. svrstala je ovo ulaganje u dionice u kategoriju financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Na dan 15. 12. 2011. godine ostvarena je transakcija prodaje 200 dionica Delta d.d. po cijeni 368,00 kuna.

Ulaganje u dionice:

Trošak stjecanja = 500 dionica x 316,00 kn = 158.000,00 kn
Transakcijski troškovi: 790,00 kn (rashod razdoblja)

Prodaja dionica:
Prodajna vrijednost = 200 dionica x 368,00 = 73.600,00 kn
Knjigovodstvena vrijednost = 200 dionica x 316,00 = 63.200,00 kn
Realizirani dobitak od prodaje 200 dionica Delta d.d.: 10.400,00 kn

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Ulaganje u dionice Delta d.d. svrstane u kategoriju čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka	158.790,00 158.000,00 790,00	 155 421	 100
2.	Prodaja 200 dionica Delta d.d. po cijeni 368,00 kn po dionici	73.600,00 63.200,00 10.400,00	168	 155 775

Prilikom utvrđivanja knjigovodstvene vrijednosti prodanih dionica potrebno je osim stanja na kontu 155 uzeti u obzir i stanje na korektivnom kontu 1594 - Ispravak vrijednosti ulaganja u dionice na kojem su evidentirani učinci promjene fer vrijednosti prilikom naknadnog mjerenja vrijednosti ulaganja u dionice na datum bilance u prethodnim obračunskim razdobljima.

Kod dionica svrstanih u kategoriju financijske imovine raspoložive za prodaju, promjene fer vrijednosti u prethodnim obračunskim razdobljima koje su bile priznate u kapitalu (revalorizacijska rezerva), prilikom prodaje priznaju se u računu dobiti i gubitka.

2.2.2.1.5. Pozitivne tečajne razlike

Transakcije u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti tj. valuti primarnog ekonomskog okruženja u kojem poduzetnik posluje, a u Republici Hrvatskoj to je kuna. Na iznos u stranoj valuti primjenjuje se spot tečaj između funkcionalne i strane valute na datum transakcije, a u pravilu to je srednji tečaj HNB-a.

Tečajne razlike nastaju prilikom:

1. naplate potraživanja ili podmirivanja obveze u stranoj valuti ako postoji promjena tečaja između datuma transakcije i datuma namire,
2. iskazivanja monetarnih stavaka u stranoj valuti na datum bilance primjenom zaključnog tečaja (spot tečaj na datum bilance - srednji tečaj HNB-a) ako postoji promjena tečaja između datuma transakcije i datuma bilance.

Monetarne stavke su jedinice valute u posjedu i imovina i obveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnom broju jedinica valute. Dakle, to je stanje na deviznim računima, potraživanja od kupaca u devizama, potraživanja po danim kreditima u devizama, obveze prema dobavljačima u devizama, obveze po deviznim kreditima itd.

Tečajne razlike priznaju se u računu dobiti i gubitka kao prihod (pozitivne tečajne razlike) ili kao rashod (negativne tečajne razlike).

Pozitivne tečajne razlike nastaju:

1. kod potraživanja u slučaju kada je tečaj strane valute na dan naplate ili na datum bilance viši od tečaja strane valute po kojem je potraživanje evidentirano u knjigovodstvu,
2. kod obveza u slučaju kada je tečaj strane valute na dan podmirivanja ili na datum bilance niži od tečaja strane valute po kojem je obveza evidentirana u knjigovodstvu.

Primjer:

Gama d.o.o. ima u svom knjigovodstvu evidentirano:

1) Potraživanje u iznosu od 10.854,35 EUR po osnovi izvoza robe po tečaju 1 EUR = 7,47 kn na dan transakcije 25. 10. 2011. godine,
   - isto potraživanje naplaćeno je na dan 26. 11. 2011. kada je srednji tečaj HNB-a bio 1 EUR = 7,49 kn,

2) Potraživanje u iznosu od 6.580,00 EUR po osnovi izvoza robe po tečaju 1 EUR = 7,49 kn na dan transakcije 04. 11. 2011. godine - potraživanje nije naplaćeno do 31. 12. 2011. godine,

3) Obvezu u iznosu od 5.000,00 EUR po osnovi uvoza robe po tečaju 1 EUR = 7,52 kn na dan transakcije 06. 12. 2011. godine,
   - ista obveza je plaćena 15. 12. 2011. godine kada je srednji tečaj HNB-a bio 1 EUR = 7,49 kn,

4) Obvezu u iznosu od 4.800,00 EUR po osnovi uvoza robe po tečaju 1 EUR = 7,51 kn na dan transakcije 08. 12. 2011. godine - obveza nije plaćena do 31. 12. 2011. godine.

Zaključni tečaj na dan 31. 12. 2011. godine bio je 1 EUR = 7,50 kn.

Tečaj EUR-a na neke datume u ovom primjeru ne predstavlja tečaj koji je vrijedio na te datume prema službenoj tečajnoj listi HNB-a.

Ad 1) Potraživanje = 10.854,35 EUR x 7,47 = 81.081,99 kn
Kunska protuvrijednost na dan naplate = 10.854,35 EUR x 7,49 = 81.299,08 kn
Pozitivna tečajna razlika = 81.299,08 kn - 81.081,99 kn = 217,09 kn

Ad 2) Potraživanje = 6.580,00 EUR x 7,49 = 49.284,20 kn
Kunska protuvrijednost na datum bilance = 6.580,00 EUR x 7,50 = 49.350,00 kn

Pozitivna tečajna razlika = 49.350,00 kn - 49.284,20 kn = 65,80 kn

Ad 3) Obveza = 5.000,00 EUR x 7,52 = 37.600,00 kn
Kunska protuvrijednost na dan plaćanja = 5.000,00 EUR x 7,49 = 37.450,00 kn
Pozitivna tečajna razlika = 37.600,00 kn - 37.450,00 kn = 150,00 kn

Ad 4) Obveza = 4.800,00 EUR x 7,51 = 36.048,00 kn
Kunska protuvrijednost na datum bilance = 4.800,00 EUR x 7,50 = 36.000,00 kn

Pozitivna tečajna razlika = 36.048,00 kn - 36.000,00 kn = 48,00 kn

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
Ad 1)	Stanje potraživanja od kupca iz inozemstva	S=10.854,35 EUR (81.081,99 kn)	122	
	Naplaćeno je potraživanje u iznosu od 10.854,35 EUR na dan 26.11.	81.299,08 81.081,99 217,09	103	 122 7740
Ad 2)	Stanje potraživanja od kupca iz inozemstva	S=6.580,00 EUR (49.284,20 kn)	122	
	Iskazivanje potraživanja po zaključnom tečaju na datum bilance	65,80	122	7740
Ad 3)	Stanje obveze prema inozemnom dobavljaču	S=5.000,00 EUR (37.600,00 kn)		222
	Plaćena je obveza u iznosu od 5.000,00 EUR na dan 15.12.	37.450,00 150,00 37.600,00	 222	103 7742
Ad 4)	Stanje obveze prema inozemnom dobavljaču	S=4.800,00 EUR (36.048,00 kn)		222
	Iskazivanje obveze po zaključnom tečaju na datum bilance	48,00 48,00		(222) 7742

2.2.2.2. Financijski rashodi

U okviru financijskih rashoda kod poduzetnika najčešće se javljaju kamate koje poduzetnici plaćaju kao naknadu za korištenje tuđih financijskih sredstava, a najčešće ih posuđuju od banaka i drugih financijskih institucija, drugih poduzetnika ili fizičkih osoba. U financijske rashode svrstavaju se i realizirani gubici od prodaje financijske imovine, kao i nerealizirani gubici od financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Često se kao financijski rashodi javljaju troškovi financijskog najma, te diskonti pri prodaji mjenica i potraživanja od kupaca. Posebna vrsta financijskih rashoda su pozitivne tečajne razlike.

2.2.2.2.1. Rashodi od kamata

Zajmoprimac na temelju ugovora o zajmu i primljenih novčanih sredstava priznaje obveze po zajmovima u pasivi bilance. Kamata koju prema ugovoru zajmodavac zaračunava zajmoprimcu je zapravo naknada za korištenje posuđene financijske imovine i za zajmoprimca predstavlja financijski rashod u razdoblju u kojem je nastala, osim kada se pripisuje stjecanju, izgradnji ili proizvodnji kvalificirane imovine, pa se kapitalizira kao dio troška nabave te dugotrajne imovine. Rashodi od kamata priznaju se na **vremenski proporcionalnoj osnovi**, odnosno u rashode od kamata određenog obračunskog razdoblja (poslovne godine) potrebno je priznati iznos kamata koji se odnosi na vrijeme do zadnjeg dana obračunskog razdoblja (31. prosinac) bez obzira što će kamata biti plaćena nakon tog dana.

Primjer:

Društvo Gama d.o.o. primilo je 01. 10. 2011. godine pozajmicu od Beta GmbH iz Njemačke u visini 100.000,00 EUR (1 EUR = 7,49 kn) na rok od 6 mjeseci uz godišnju kamatnu stopu od 6,00 %. Ugovoren je obračun i plaćanje kamate zajedno s dospijećem glavnice. S obzirom na potrebu za priznavanje rashoda od kamata na vremenski proporcionalnoj osnovi, društvo Gama iskazalo je na dan 31. 12. 2011. godine rashod od kamata koji se odnosi na razdoblje korištenja kredita od 01. 10. do 31. 12. 2011. godine, iako nije zaprimilo obračun od Beta GmbH. Tečaj na 31. 12. 2011. je 1 EUR = 7,50 kn.

Mjesečna kamatna stopa: 6,00% / 12 = 0,5%
Kamata za razdoblje 01. 10. - 31. 12. 2011. = 100.000,00 EUR x 0,5% x 3 = 1.500,00 EUR
1.500,00 EUR x 7,50 = 11.250,00 kn

Knjiženja kod zajmoprimca Gama d.o.o.:

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Primljena pozajmica 01. 10. 2011. (100.000,00 EUR)	749.000,00	103	2561
2.	Obračun rashoda od kamata 31. 12. 2011.	11.250,00	724	290

Primjer:

Gama d.o.o. ugovorilo je davanje zajma Delta d.o.o. u iznosu od 400.000,00 kn na rok od mjesec dana uz godišnju kamatnu stopu od 10% godišnje. Za navedenu godišnju kamatnu stopu mjesečna konformna kamatna stopa iznosi 0,7974%. Delta d.o.o. primila je dogovoreni iznos na svoj žiroračun na dan 01. rujna 2011. godine. Na dan 30. rujna 2011. godine Delta d.o.o. vratila je pozajmljeni iznos na račun društva Gama, koje je ispostavilo račun za kamatu u iznosu od 3.189,60 (400.000,00 x 0,7974%). .

Knjiženja kod zajmoprimca Delta d.o.o.:

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Primljena pozajmica 01. 09. 2011.	400.000,00	100	2560
2.	Povrat pozajmice 30. 09. 2011.	400.000,00	2560	100
3.	Zaprimljen račun od zajmodavca za obračunanu kamatu	3.189,60	724	2691
4.	Plaćanje kamate	3.189,60	2691	100

2.2.2.2.2. Nerealizirani gubici od ulaganja u dionice

Početno priznavanje financijske imovine, njeno razvrstavanje u pojedine kategorije, te naknadno mjerenje i prestanak priznavanja opisani su u poglavlju o financijskim prihodima.

Smanjenje fer vrijednosti na datum bilance ulaganja u dionice koje je svrstano u financijsku imovinu čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka predstavlja

nerealizirani gubitak od ulaganja u dionice i klasificira se u financijske rashode.

Primjer:

Gama d.o.o. kupilo je 800 dionica Omega d.d. koje kotiraju na službenom tržištu burze po cijeni od 258,00 kuna po dionici. Transakcija je izvršena 05. 11. 2011. godine, a brokerska kuća zaračunala je naknadu u iznosu 0,5% od vrijednosti transakcije. Gama d.o.o. svrstala je ovo ulaganje u dionice u kategoriju financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Na datum bilance 31. 12. 2011. godine zadnja cijena na burzi za dionice Omega d.d. bila je 236,00 kuna po dionici. Gama d.o.o. mjeri ulaganje u dionice Omega d.d. po fer vrijednosti na datum bilance, te provodi potrebna knjiženja.

Ulaganje u dionice:

Trošak stjecanja = 800 dionica x 258,00 kn = 206.400,00 kn
Transakcijski troškovi: 1.032,00 kn (rashod razdoblja)

Naknadno mjerenje ulaganja u dionice na datum bilance:

Fer vrijednost na datum bilance = 800 dionica x 236,00 kn = 188.800,00 kn
Knjigovodstvena (početno priznata) vrijednost: 206.400,00 kn
Nerealizirani gubitak od ulaganja u dionice Omega d.d. 17.600,00 kn

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Ulaganje u dionice Omega d.d. svrstane u kategoriju čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka	207.432,00 206.400,00 1.032,00	 155 421	100
2.	Naknadno mjerenje ulaganja u dionice Omega d.d. na datum bilance	17.600,00	7281	1594

Dakle, razlika između fer vrijednosti na datum bilance za 800 dionica Omega d.d. i početno priznate vrijednosti ulaganja u iste dionice po trošku stjecanja iznosi 17.600,00 kuna i predstavlja nerealizirani gubitak od ulaganja u dionice Omega d.d. i klasificira se u financijske rashode.

Važno je napomenuti da u skladu s propisima o porezu na dobit rashodi od nerealiziranih gubitaka od ulaganja u dionice privremeno nisu porezno priznati, pa u obračunu poreza na dobit (PD obrazac) predstavljaju stavku povećanja porezne osnovice u toj poslovnoj godini. Tako nastaje privremena razlika između računovodstvene dobiti i porezne osnovice s obzirom da je rashod priznat za svrhe računovodstva u jednom razdoblju, a za svrhe poreza na dobit bit će priznat u nekom narednom razdoblju kada dionice budu prodane ili na drugi način otuđene. Porezni učinak te odbitne privremene razlike iskazuje se kao odgođena porezna imovina.

2.2.2.2.3. Gubici od prodaje dionica

Kada društvo proda ukupno ili dio ulaganja u neku dionicu utvrđuje se realizirani dobitak ili gubitak od prodaje dionica. Ako je ostvarena prodajna cijena niža od knjigovodstvene vrijednosti društvo će ostvariti realizirani gubitak od prodaje dionica.

Primjer:

Delta d.d. kupilo je 300 dionica Omega d.d. koje kotiraju na službenom tržištu burze po cijeni od 272,00 kuna po dionici. Transakcija je izvršena 08. 09. 2011. godine, a brokerska kuća zaračunala je naknadu u iznosu 0,5% od vrijednosti transakcije. Delta d.d. svrstala je ovo ulaganje u dionice u kategoriju financijske imovine čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka. Na dan 26. 11. 2011. godine ostvarena je transakcija prodaje 200 dionica Omega d.d. po cijeni od 246,00 kuna.

Ulaganje u dionice:

Trošak stjecanja = 300 dionica x 272,00 kn = 81.600,00 kn
Transakcijski troškovi: 408,00 kn (rashod razdoblja)

Prodaja dionica:

Prodajna vrijednost = 200 dionica x 246,00 = 49.200,00 kn
Knjigovodstvena vrijednost = 200 dionica x 272,00 = 54.400,00 kn
Realizirani gubitak od prodaje 200 dionica Omega d.d.: 5.200,00 kn

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
1.	Ulaganje u dionice Omega d.d. svrstane u kategoriju čija se promjena fer vrijednosti priznaje u računu dobiti i gubitka	82.008,00 81.600,00 408,00	 155 421	100
2.	Prodaja 200 dionica Omega d.d. po cijeni 246,00 kn po dionici	49.200,00 54.400,00 5.200,00	168 726	 155

Prilikom utvrđivanja knjigovodstvene vrijednosti prodanih dionica potrebno je osim stanja na kontu 155 uzeti u obzir i stanje na korektivnom kontu 1594 - Ispravak vrijednosti ulaganja u dionice na kojem su evidentirani učinci promjene fer vrijednosti prilikom naknadnog mjerenja vrijednosti ulaganja u dionice na datum bilance u prethodnim obračunskim razdobljima.

Kod dionica svrstanih u kategoriju financijske imovine raspoložive za prodaju, promjene fer vrijednosti u prethodnim obračunskim razdobljima koje su bile priznate u kapitalu (revalorizacijska rezerva), prilikom prodaje priznaju se u računu dobiti i gubitka.

2.2.2.2.4. Negativne tečajne razlike

Negativne tečajne razlike nastaju:

1. kod potraživanja u slučaju kada je tečaj strane valute na dan naplate ili na datum bilance niži od tečaja strane valute po kojem je potraživanje evidentirano u knjigovodstvu,
2. kod obveza u slučaju kada je tečaj strane valute na dan podmirivanja ili na datum bilance viši od tečaja strane valute po kojem je obveza evidentirana u knjigovodstvu.

Primjer:

Gama d.o.o. ima u svom knjigovodstvu evidentirano:

1) Potraživanje u iznosu od 8.750,00 USD po osnovi izvoza robe po tečaju 1 USD = 5,42 kn na dan transakcije 15. 10. 2011. godine,

- *isto potraživanje naplaćeno je na dan 29. 10. 2011. kada je srednji tečaj HNB-a bio 1 USD = 5,28 kn,*

2) *Potraživanje u iznosu od 7.250,00 EUR po osnovi izvoza robe po tečaju 1 EUR = 7,52 kn na dan transakcije 06. 12. 2011. godine - potraživanje nije naplaćeno do 31. 12. 2011. godine,*
3) *Obvezu u iznosu od 12.820,00 EUR po osnovi uvoza robe po tečaju 1 EUR = 7,48 kn na dan transakcije 29. 10. 2011. godine,*
   - *ista obveza je plaćena 23. 12. 2011. godine kada je srednji tečaj HNB-a bio 1 EUR = 7,51 kn,*
4) *Obvezu po inozemnom kreditu u iznosu od 50.000,00 CHF po tečaju 1 CHF = 5,71 kn na dan transakcije 29. 01. 2011. godine - obveza nije plaćena do 31. 12. 2011. godine.*

Zaključni tečaj na dan 31. 12. 2011. godine bio je 1 EUR = 7,50 kn i 1 CHF = 6,14 kn

Tečaj EUR-a na neke datume u ovom primjeru ne predstavlja tečaj koji je vrijedio na te datume prema službenoj tečajnoj listi HNB-a.

Ad 1) Potraživanje = 8.750,00 USD x 5,42 = 47.425,00 kn
Kunska protuvrijednost na dan naplate = 8.750,00 USD x 5,28 = 46.200,00 kn
Negativna tečajna razlika = 47.425,00 kn - 46.200,00 kn = 1.225,00 kn

Ad 2) Potraživanje = 7.250,00 EUR x 7,52 = 54.520,00 kn
Kunska protuvrijednost na datum bilance = 7.250,00 EUR x 7,50 = 54.375,00 kn
Negativna tečajna razlika = 54.520,00 kn - 54.375,00 kn = 145,00 kn

Ad 3) Obveza = 12.820,00 EUR x 7,48 = 95.893,60 kn
Kunska protuvrijednost na dan plaćanja 12.820,00 EUR x 7,51 = 96.278,20 kn
Negativna tečajna razlika = 96.278,20 kn - 95.893,60 kn = 384,60 kn

Ad 4) Obveza 50.000,00 CHF x 5,71 = 285.500,00 kn
Kunska protuvrijednost na datum bilance = 50.000,00 CHF x 6,14 = 307.000,00 kn
Negativna tečajna razlika = 307.000,00 kn - 285.500,00 kn = 21.500,00 kn

Redni broj	Opis	Iznos (kn)	Duguje	Potražuje
Ad 1)	Stanje potraživanja od kupca iz inozemstva	S=8.750,00 USD (47.425,00 kn)	122	
	Naplaćeno je potraživanje u iznosu od 8.750,00 USD na dan 29. 10.	46.200,00 47.425,00 1.225,00	103 7252	122
Ad 2)	Stanje potraživanja od kupca iz inozemstva	S=7.250,00 EUR (54.520,00 kn)	122	
	Iskazivanje potraživanja po zaključnom tečaju na datum bilance	 145,00 145,00	 (122) 7252	
Ad 3)	Stanje obveze prema inozemnom dobavljaču	S=12.820,00 EUR (95.893,60 kn)		222
	Plaćena je obveza u iznosu od 12.820,00 EUR na dan 23. 12.	96.278,20 384,60 95.893,60	 7250 222	103
Ad 4)	Stanje obveze po inozemnom kreditu	S=50.000,00 CHF (285.500,00 kn)		2561
	Iskazivanje obveze po zaključnom tečaju na datum bilance	21.500,00	7251	2561

2.2.3. Vrijednosno usklađenje

Kako bi se osiguralo da vrijednost imovine iskazana u financijskim izvještajima ne bude precijenjena, odnosno da se na taj način ne prikrivaju gubici, potrebno je imovinu testirati na umanjenje. U računovodstvenom smislu središnji standard za ovu problematiku je MRS 36 - Umanjenje imovine. Kod obveznika primjene HSFI problematika vrijednosnog usklađenja obrađena je u standardima povezano sa svakom vrstom imovine. Najznačajniji dio odredbi o umanjenju sadržan je u HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina. Međutim, za neku imovinu problematika umanjenja određena je standardom koji inače uređuje vrednovanje te imovine. Primjerice, izvan djelokruga MRS 36 su:

a) zalihe za koje se primjenjuje MRS 2 - Zalihe;
b) sredstva koja proizlaze iz ugovora o izgradnji - MRS 11 - Ugovori o izgradnji);
c) odgođene porezne imovine za koju se primjenjuje MRS 12 - Porezi na dobit;
d) imovine koja proizlazi iz naknada zaposlenicima (vidjeti MRS 19 - Primanja zaposlenika);
e) financijske imovine koja je uključena u djelokrug MRS 39 - Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje;
f) ulagateljske imovine koja se mjeri po fer vrijednosti (vidjeti MRS 40 - Ulaganja u imovinu);
g) biološke imovine povezane s poljoprivrednom aktivnošću koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjen trošak prodaje (vidjeti MRS 41 - Poljoprivreda);
h) odgođenog troška stjecanja, i nematerijalne imovine, koja proizlazi iz ugovornih prava osiguravatelja po ugovorima o osiguranju uključenima u djelokrug MSFI 4 - Ugovori o osiguranju, i
i) dugotrajne imovine (ili skupine otpisa) svrstane kao imovina namijenjena prodaji u skladu s MSFI 5 - Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.[42]

Porezni tretman vrijednosnih usklađenja sadržan je u Zakonu o porezu na dobit i Pravilniku o porezu na dobit.

U nastavku su prikazani računovodstveni i porezni aspekti vrijednosnih usklađenja dugotrajne (nematerijalne i materijalne) imovine, zaliha i potraživanja. Problematika vrijednosnog usklađivanja financijske imovine uključena je u poglavlju 3.2.

2.2.3.1. Vrijednosno usklađenje dugotrajne imovine

Odredbama MRS 36, svaki subjekt dužan je, na svaki datum bilance, provjeriti postoje li pokazatelji koji ukazuju da je neko sredstvo potrebno umanjiti. Ukoliko se utvrde takvi pokazatelji, a da bi se izbjeglo precjenjivanje imovine, potrebno je utvrditi nadoknadivi iznos sredstva.

Veće od	
Neto prodajna vrijednost	Vrijednost u upotrebi
Prodajna vrijednost umanjena za izravne troškove prodaje	Sadašnja vrijednost budućeg novčanog toka koji će se ostvariti stalnom uporabom imovine. Ta vrijednost uključuje i svotu realizacije rezidualne vrijednosti.

Slika 1. Utvrđivanje nadoknadive vrijednosti[43]

[42] Točka 2., MRS 36.

[43] J. Mrša: Umanjenje vrijednosti imovine u zborniku simpozija "Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima", Zagreb, 2000., str. 71.

Kako je iz slike vidljivo, dopuštena su dva načina utvrđivanja nadoknadivog iznosa: *neto prodajna vrijednost* i *vrijednost u upotrebi*. Budući da neto prodajna vrijednost označava tržišnu vrijednost (ako postoji aktivno tržište) umanjenu za troškove prodaje, neupitna je lakoća njenog utvrđivanja. Utvrđivanje vrijednosti u upotrebi zahtijeva projiciranje budućih novčanih tokova, ali i utvrđivanje diskontne stope (koja bi trebala odraziti tekuće tržišne procjene vremenske vrijednosti novca i rizika specifičnih sredstvu). Temeljem tih projekcija i diskontne stope vrijednost u upotrebi utvrđuje se koristeći ovaj obrazac:

$$SV = \Sigma \frac{NT_i}{r^i} + \frac{RV}{r^G}, r = 1 + \frac{p}{100}, \text{ gdje je:}$$

SV - vrijednost u upotrebi,
NT_i - procijenjeni novčani tok u godini, *i*
RV - ostatak vrijednosti na kraja vijeka uporabe (rezidualna vrijednost),
G - broj godina do kraja procijenjenog vijeka uporabe,
p - diskontna stopa.

Svaka razlika između više knjigovodstvene i niže vrijednosti u upotrebi treba se priznati kao rashod u računu dobiti i gubitka, osim u slučaju kada se imovina iskazuje po revaloriziranim iznosima - tada se provodi umanjenje revalorizacije (ako je umanjenje veće od revalorizacijske rezerve razlika se priznaje kao rashod).[44] Nakon priznavanja umanjenja potrebno je uskladiti i amortizaciju za buduća razdoblja.

Za imovinu za koju je priznat gubitak od umanjenja na svaki datum bilance treba procijeniti postoje li pokazatelji koji upućuju na činjenicu da gubitak više ne postoji ili je smanjen.[45] I u ovom slučaju potrebno je utvrditi nadoknadivi iznos i za razliku između nižeg knjigovodstvenog i višeg nadoknadivog iznosa smanjiti gubitak od umanjenja, ali to povećanje knjigovodstvenog iznosa nekog sredstva radi ukidanja gubitka od umanjenja ne treba prelaziti iznos koji bi bio utvrđen (neto, bez amortizacije) da nije bilo gubitka od umanjenja imovine koji je priznat za to sredstvo u ranijim godinama.[46]

U slučaju da subjekt utvrdi i iskaže vrijednosno usklađenje ove imovine, nameće se pitanje poreznog tretmana ovakvog umanjenja. Prema odredbama članka 5. stavka 1. Zakona o porezu na dobit porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona. Kako porezni propisi eksplicitno ne navode vrijednosna usklađenja ove imovine kao stavku uvećanja pri utvrđivanju porezne osnovice, može se zaključiti da je ovako iskazani rashod u računovodstvenim evidencijama (odnosno u financijskim izvještajima) istovremeno uključen i u poreznu osnovicu. Međutim, postoji opasnost, da u mogućem poreznom nadzoru, ovaj rashod ne bude porezno priznat u godini u kojoj je iskazan već u nekoj drugoj godini, ovisno o odnosu između stope amortizacije koja se primjenjuje u računovodstvu i najviše porezno dopustive stope amortizacije te imovine.

[44] Točka 59. i 60. MRS 36.
[45] Točka 11. MRS 36.
[46] Točka 114. i 117. MRS 36.

2.2.3.2. Vrijednosno usklađenje zaliha

Prema odredbama točke 9. MRS 2 (točka 10.14. HSFI 10), zalihe treba vrednovati po trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Neto utrživa vrijednost je procijenjena prodajna cijena u tijeku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni da se obavi prodaja.[47]

Jednom priznato vrijednosno usklađenje vrijednosti zaliha potrebno je svake godine provjeriti kako bi se utvrdilo postoje li dokazi o ukidanju umanjenja. Ako okolnosti koje su u ranijem razdoblju uzrokovale otpis zaliha ispod njihovog troška više ne postoje ili ako postoji nedvosmislen dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti zbog promjena gospodarskih uvjeta, poništava se raniji otpis do iznosa koji je izvorno bio knjižen prije otpisa tako da nov knjigovodstveni iznos bude niži od troška ili izmijenjene neto utržive vrijednosti.[48]

Pri utvrđivanju vrijednosnog usklađenja kod zaliha trgovačke robe, koje se vode po prodajnim cijenama, treba voditi računa da rashod od vrijednosnog usklađenja nastaje samo onda kada se neto utrživa vrijednost snizi ispod nabavne vrijednosti ovih zaliha. Pad neto utrživih vrijednosti ispod prodajne vrijednosti prvo se ispravlja na način da se umanjuje ukalkulirana razlika u cijeni, a tek kada se korigira cijeli iznos razlike u cijeni priznaje se rashod.

Vrijednosno usklađenje zaliha, iskazano kao rashod u financijskim izvještajima, priznaje se za svrhe poreza u onom razdoblju u kojem je realizirano, tj. u razdoblju kad je imovina prodana ili na drugi način uporabljena.[49] Prema odredbama članka 34. Pravilnika o porezu na dobit, rashodima po osnovi vrijednosnog usklađenja zaliha smatraju se gubici od vrijednosnog usklađenja zaliha u poreznom razdoblju u kojemu su zalihe utrošene, prodane, na drugi način otuđene ili uništene.

Iz navedenih odredbi poreznih propisa proizlazi da se pri iskazivanju rashoda od vrijednosnog usklađenja zaliha u financijskim izvještajima pojavljuju odbitne privremene razlike. Učinak ovih privremenih razlika iskazuje se u aktivi kao odgođena porezna imovina.

Primjer: *Društvo L d.d. utvrdilo je da je vrijednost zaliha gotovih proizvoda smanjena s 300 kn/kom na 250 kn/kom. Društvo na zalihama, na kraju godine ima 1.000 kom ovih proizvoda. Ukupno su u računovodstvu iskazani prihodi 500.000 kn i rashodi 300.000 kn. Nema drugih (stalnih i privremenih) razlika između dobiti utvrđene u računovodstvu i porezne osnovice.*

Neto utrživa vrijednost gotovih proizvoda	1.000 x 250	250.000
Knjigovodstvena vrijednost gotovih proizvoda	1.000 x 300	300.000
Vrijednosno usklađenje zaliha	1.000 x 50	50.000

Prema podacima iz primjera dobit prije poreza, u računu dobiti i gubitka je 200.000 (500.000 - 300.000). Pri utvrđivanju

[47] Točka 6. MRS 2., 10.4. HSFI 10.
[48] Točka 33. MRS 2., 10.38. HSFI 10.
[49] Članak 10. Zakona o porezu na dobit.

porezne osnovice ovu dobit potrebno je uvećati za privremeno porezno nepriznate rashode nastale temeljem vrijednosnog usklađenja zaliha, pa je porezna osnovica 250.000 (200.000 + 50.000). Temeljem ove porezne osnovice proizlazi da je iznos poreza na dobit kojeg će subjekt iskazati kao obvezu 50.000 (250.000 x 20%). Međutim, iz dobiti iskazane u računu dobiti i gubitka, potrebno je izdvojiti 40.000 (200.000 x 20%) dok će se 10.000 (50.000 x 20%) iskazati u bilanci kao odgođena porezna imovina.

Knjiženja u 2011. godini:

820 - Dobit prije poreza

(1)	40.000	200.000
(2)	160.000	

261 - Obveze za porez na dobit

		S⁰ 50.000 (1)

0800 - Porezni učinak vrijed. uskl. zaliha

(1)	10.000	

942 - Dobit tekuće godine (neto dobit)

	160.000 (2)

2.2.3.3. Vrijednosno usklađenje potraživanja

Potraživanja, kao dio imovine subjekta, također podliježu testiranju na umanjenje. Ako postoji objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti potraživanja, iznos gubitka mjeri se kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i sadašnje vrijednosti procijenjenih budućih novčanih tokova diskontirano uz originalnu efektivnu kamatnu stopu.[50] Gubitak koji nastaje temeljem umanjenja ove imovine priznaje se kao rashod i uključuje se u utvrđivanje rezultata poslovanja.

Objektivni dokaz da je vrijednost ove imovine umanjena uključuje vidljive informacije koje imatelj imovine primjećuje vezano za sljedeće događaje povezane s gubitkom:

a) značajne financijske teškoće dužnika,
b) nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza,
c) zbog nastanka mogućnosti da će dužnik pokrenuti stečajni postupak ili postupak likvidacije.[51]

U slučaju da se, u sljedećem razdoblju, prethodno priznati gubitak od umanjenja ukida, odnosno u financijskim izvještajima dolazi do povećanja vrijednosti imovine i priznavanja prihoda u računu dobiti i gubitka. Pri tome, ovo povećanje vrijednosti imovine neće povećati njezinu vrijednost iznad one koja bi bila priznata da nije priznato vrijednosno usklađenje ove imovine.

Za svrhe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit potrebno je razlikovati potraživanja od kupaca od ostalih potraživanja.

Vrijednosno usklađenje potraživanja priznato je za svrhe oporezivanja ako je potraživanje prije toga evidentirano u poslovnim knjigama kao prihod i ako su obavljene sve radnje za osiguranje naplate duga, pažnjom dobroga gospodarstvenika što znači da su potraživanja utužena ili se zbog njih vodi ovršni postupak, da su prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom ili da je postignuta nagodba s dužnikom, koji nije fizička osoba ili povezana osoba, u postupku sanacije ili stečaja ili ako vrijednost potraživanja ne prelazi 5.000,00 kuna po pojedinom dužniku koji nije fizička osoba.[52] Međutim, ako se radi o vrijednosnom usklađenju potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, priznaju se kao rashod ako je od dospijeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo više od 120 dana,[53] a ista nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave.[54] Ova mogućnost postoji samo privremeno, ukoliko se do nastupa zastare ne poduzmu sve radnje za osiguranje naplate duga, pažnjom dobroga gospodarstvenika. Naime, u tom slučaju "svote vrijednosnih usklađenja potraživanja od kupaca iskazane u prethodnim poreznim razdobljima kao porezno priznati rashod uključuju se u prihode"[55] za svrhe poreza.

Iz navedenih odredbi poreznih propisa vidljivo je da kriteriji priznavanja vrijednosnog usklađenja potraživanja za svrhe računovodstva i za svrhe poreza mogu rezultirati različitim vremenom priznavanja ovih rashoda, pa čak i potpunim (trajnim) nepriznavanjem ovih rashoda za svrhe oporezivanja. Kako se, u pravilu, radi samo o vremenskom pomaku između razdoblja kad su rashodi temeljem vrijednosnog usklađenja potraživanja priznati za svrhe oporezivanja i njihovog obuhvata u rashodima za potrebe financijskog izvještavanja, može se zaključiti da se radi o odbitnim privremenim razlikama učinak kojih se u financijskim izvještajima iskazuje kao odgođena porezna imovina.

2.3. Primjer knjiženja tipičnih poslovnih događaja malog poduzetnika u 2011. i sastavljanje financijskih izvještaja (GFI)

Prema podacima iz bilance društva XYZ d.o.o. na 31. 12. 2010. godine društvo je imalo sljedeća stanja imovine, obveza i kapitala:

Temeljni kapital	1.800.000
Zakonske rezerve	60.000
Zemljišta	1.000.000
Zalihe sirovina (100 kg)	15.000
Odgođena porezna obveza	20.000
Oprema	1.200.000
IV opreme	750.000
Revalorizacijske rezerve (financijska imovina raspoloživa za prodaju)	80.000
Obveze za kratkoročne za kredite	75.000
Novac na računu	150.000
Potraživanja od kupaca	200.000
Dugotrajna financijska imovina (250 dionica - raspoloživo za prodaju)	250.000
IV dugotrajne financijske imovine - dugovni saldo	100.000
Obveze prema dobavljačima	150.000
Preneseni gubitak	50.000
Dobit tekuće godine	45.000
Novac u blagajni	15.000

[50] Točka 63. MRS 39., 11.28. - 11.33. HSFI 11.
[51] Skraćeno i prilagođeno prema točki 59. MRS 39., 11.31. HSFI 11.
[52] Članak 9. Zakona o porezu na dobit.
[53] Praktično, to znači ona potraživanja koja su dospjela do 2. 9. 2011. godine.
[54] Članak 9. stavak 1. Zakona o porezu na dobit.
[55] Ibid.

Tijekom 2011. godine dogodile su se sljedeće promjene:

1. Plaćen je anuitet kredita u iznosu od 17.500 kn, od čega su kamate 2.500 kn.
2. Nabavljeno je 200 kg sirovine za što je primljena faktura dobavljača na 24.600 kn (uključen PDV).
3. Faktura za prijevoz sirovina primljena od dobavljača i iznosi 6.150 kn (uključen PDV).
4. Uskladištene su zalihe sirovina.
5. Primljena faktura za električnu energiju 49.200 kn (uključen PDV), 75% se odnosi na pogon (OTP-vt), a ostatak na upravu i prodaju.
6. Po odluci Skupštine dobit prethodne godine iskorištena je za pokriće prenesenog gubitka.
7. Izdano u proizvodnju 120 kg sirovina (društvo koristi metodu FIFO kao svoju računovodstvenu politiku), 60% za proizvodnju proizvoda A i 40% za proizvodnju proizvoda B.
8. Kupci su platili 160.000 kn.
9. Plaćen (iz blagajne) račun za reprezentaciju 12.300 kn (uključen PDV).
10. Kupljene dionice na burzi i to 100 kom po cijeni od 1.200 kn za dionicu, troškovi brokera u iznosu od 2.000 kn plaćeni sa žiroračuna. Ovo ulaganje razvrstano je u skupinu „po fer vrijednosti kroz RDG".
11. Obračunana je amortizacija opreme (sva oprema se koristi u proizvodnji - OTP-ft), stopa amortizacije 10%, ostatak vrijednost neznačajan.
12. Obračunane su plaće radnika u proizvodnji 150.000 kn (50% proizvod A, 50% proizvod B) i u upravi i prodaji 90.000 kn.
13. Vrši se raspored troškova, iskorišteni normalni kapacitet je 80%, OTP se raspoređuju na bazi ukupnih direktnih troškova, dovršeno je 600 kom proizvoda A što je vrednovano s 135.000 kn i 500 kom proizvoda B što je vrednovano s 130.000 kn.
14. Po izglasanoj dividendi temeljem kupljenih dionica (raspoloživo za prodaju) društvo je primilo dividende (uplaćeno za žr) u iznosu od 10.000 kn.
15. Prodano je 400 kom proizvoda A i 200 kom proizvoda B i ispostavljena faktura na 700.000 + PDV.
16. Razdužite zalihe za prodanu količinu.
17. Tržišna vrijednost dionica raspoloživih za prodaju na kraju godine je 1.000 kn, dok je tržišna vrijednost dionica po fer vrijednosti kroz RDG 1.100 kn.
18. Zbog pada tržišne vrijednosti provedeno je vrijednosno usklađenje zaliha proizvoda B za 10% knjigovodstvene vrijednosti.
19. Društvo skupinu zemljišta naknadno vrednuje po metodi revalorizacije. Procijenjena tržišna vrijednost zemljišta na kraju 2011. godine iznosi 1.350.000 kn.
20. Potrebno je obračunati PDV i utvrditi razliku za uplatu ili povrat.
21. Potrebno je utvrditi rezultat poslovanja i obračunati porez na dobit.
22. Potrebno je sastaviti Bilancu, RDG, Izvještaj o novčanom toku (indirektna metoda) i Izvještaj o promjenama kapitala.

910 - Temeljni kapital

S^i	1.800.000	1.800.000	S^0

920 - Zakonske rezerve

S^i	60.000	60.000	S^0

010 - Zemljište

S^0	1.000.000		
(19)	350.000	1.350.000	S^i

310- Zalihe SiM

S^0	15.000	17.500	(7)
(4a)	25.000		
	40.000	17.500	
		22.500	S^i
	40.000	40.000	

980 - Odgođena porezna obveza

(17a)	20.000	20.000	S^0
S^i	70.000	70.000	(19a)

021 - Oprema

S^0	1.200.000	1.200.000	S^i

029 - IV opreme

		750.000	S^0
S^i	870.000	120.000	(11)

931 - Revalorizacijske rezerve

(17)	100.000	80.000	S^0
(17a)	20.000	350.000	(19)
(19a)	70.000		
S^i	280.000		

252 - Obveze za krat. kredite

(1)	15.000	75.000	S^0
S^i	50.000		

100 - Novac na žiroračunu

S^0	150.000	17.500	(1)
(8)	160.000	122.000	(10)
(14)	10.000	180.500	S^i

121 - Potraživanja od kupaca

S^0	200.000	160.000	(8)
(15)	861.000	901.000	S^i

045 - Dugotrajna financijska imovina

S^0	250.000	250.000	S^i

049 - IV dugotr. fin. imovine

S^0	100.000	100.000	(17)

221 - Obveze prema dobavljačima

S^i	229.950	150.000	S^0
		24.600	(2)
		6.150	(3)
		49.200	(5)

941 - Preneseni gubitak

S^0	50.000	45.000	(6)
		5.000	S^i

942 - Dobit tekuće godine

(6)	45.000	45.000	S^0
S^i	328.350	328.350	(21e)

102 - Novac u blagajni

S^0	15.000	12.300	(9)
		2.700	S^i

724 - Rashodi od kamata

(1)	2.500	2.500	(21)

182 - Pretporez

(2)	4.600	15.640	(20)
(3)	1.150		
(5)	9.200		
(9)	690		

300 - Nabavna vrijednost SiM po obračunu dobavlj.

(2)	20.000	20.000	(4)

301 - Ovisni troškovi nabave

(3)	5.000	5.000	(4)

309 - Obračun nabave

(4)	25.000	25.000	(4a)

40100 - Troškovi el. energije-pogon

(5)	30.000	30.000	(21f)

40101 - Troškovi el. energije-uprava i prodaja

(5)	10.000	10.000	(21f)

400A - Troškovi SiM - proizvod A

(7)	10.500	10.500	(21f)

400B - Troškovi SiM - proizvod B

(7)	7.000	7.000	(21f)

4600 - Troškovi reprezentac. (porezno priznati)

(9)	3.000	3.000	(21f)

4601 - Troškovi reprezentac. (porezno nepriznati)

(9)	8.610	8.610	(21f)

419 - Troškovi brokerskih usluga

(10)	2.000	2.000	(21f)

155- Kupljene dionice - po fer kroz rdg

(10)	120.000	120.000	S^i

430 - Troškovi amortizacije

(11)	120.000	120.000	(21f)

270 - Obveze za plaće

S^i	240.000	240.000	(12)

4701 - Troškovi plaća - uprava i prodaja

(12)	90.000	90.000	(21f)

4700A - Troškovi plaća - proizvodnja pr. A

(12)	75.000	75.000	(21f)

4700B - Troškovi plaća - proizvod. pr. B

(12)	75.000	75.000	(21f)

282 - Obveze za PDV

(20)	15.640	161.000	(15)
(20a)	145.360		

490 - Raspore troškova proizvoda

(21f)	317.500	317.500	(13)

491 - Raspored troškova razdoblja

(21f)	113.540	113.540	(13a)

600A - Proizvodnja u toku proizvod A

(13)	149.816	135.000	(13b)
		14.816	S^i

600B - Proizvodnja u toku proizvod B

(13)	143.684	130.000	(13c)
		13.684	S^i

704 - Rashodi razdoblja

(13a)	113.610	113.610	(21)

702 - Neiskorišteni dio FT

(13)	24.000	24.000	(21)

630A - Zalihe got. proizvoda A

(13b)	135.000	90.000	(16)
		45.000	S^i

630B - Zalihe got. proizvoda B

(13c)	130.000	52.000	(16)
		78.000	S^i

772 - Prihodi od dividendi

(21a)	10.000	10.000	(14)

751 - Prihod od prodaje proizvoda

(21a)	700.000	700.000	(15)

700 - Rashodi - troškovi prodanih proizvoda

(16)	142.000	142.000	(21)

159 - IV ulaganja u dionice po fer kroz RDG

		10.000	(17b)

728 - Rashodi - nerealizirani gubici od dionica

(17b)	10.000	10.000	(21)

639B - IV zaliha gotovih proizvoda B

Si	7.800	7.800	(18)

743 - Rashodi od vrijed. uskl. zaliha

(18)	7.800	7.800	(21)

286 - Obveza za uplatu PDV

Si	145.360	145.360	(20a)

790 - Razlika prihoda i rashoda

(21)	299.910	710.000	(21a)
(21b)	410.090		

820 - Dobit prije poreza

(21c)	85.300	410.090	(21b)
(21d)	3.560		
(21e)	328.350		

261 - Obveza za porez na dobit

Si	85.300	85.300	(21c)

080- Odgođena porezna imovina

(21d)	3.560	3.560	Si

Raspored troškova:

DM	10.500A	7.000B	= 17.500
DR	75.000A	75.000B	= 150.000
OTP-vt	30.000 el. energ.		= 30.000
OPT-ft	120.000 amort.		= 120.000

Troškovi razdoblja = 10.000 el. energ. + 3.000 repr. + 8.610 repr. + 2.000 brok. + 90.000 plaće = 113.610

Obračun proizvodnje:

Opis	Ukupno	Proizvod A	Proizvod B
Direktni materijal - vt	17.500	10.500	7.000
Direktni rad - vt	150.000	75.000	75.000
∑ direkt. Troškovi	**167.500**	**85.500**	**82.000**
OTP	126.000	64.316	61.684
∑ troškovi proizvoda	**293.500**	**149.816**	**143.684**
Dovršeno u razdoblju:			
Vrijednost		135.000	130.000
Komada	--	600	500
Kn/kom		225	260

Iskorišteni dio FT	= 120.000 × 80%	= 96.000
Neiskorišteni dio FT	= 120.000 - 96.000	= 24.000
Ukupno OTP	= 30.000 + 96.000	= 126.000
Stopa dodatka OTP	=126.000/167.500	= 75,22%

Porez na dobit:

Opis	Iznos
Ukupni prihodi	710.000
Ukupni rashodi	299.910
Dobit u računovodstvu	**410.090**
Uvećanja:	
- reprezentacija	8.610
- nerealizirani gubici kod dionica	10.000
- vrijed. uskl. zaliha	7.800
Umanjenja:	
- prihodi od dividendi	10.000
Porezna osnovica	**426.500**
Porez na dobit 20%	85.300

Odgođena porezna imovina:

Nerealizirani gubici dionice	10.000
Vrijednosno usklađenje zaliha	7.800
Ukupno	17.800
Odgođena porezna imovina	3.560

BILANCA
na datum 31. 12. 2011. godine

Oznaka pozicije	Naziv pozicije	AOP	31. 12. 2010.	31. 12. 2011.
	AKTIVA			
A	POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	001	0	0
B	DUGOTRAJNA IMOVINA	002	1.800.000	1.930.000
I	NEMATERIJALNA IMOVINA	003	0	0
II	MATERIJALNA IMOVINA	010	1.450.000	1.680.000
1.	Zemljište	011	1.000.000	1.350.000
2.	Postrojenja i oprema	013	450.000	330.000
III	DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	020	350.000	250.000
1.	Ulaganja u vrijednosne papire	025	350.000	250.000
IV	POTRAŽIVANJA	029	0	0
V	ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	033	0	0
C	KRATKOTRAJNA IMOVINA	034	380.000	1.360.400
I	ZALIHE	035	15.000	166.200
1.	Sirovine i materijal	036	15.000	22.500
2.	Proizvodnja u tijeku	037	0	28.500
3.	Gotovi proizvod	038	0	115.200
II	POTRAŽIVANJA	043	200.000	901.000
1.	Potraživanja od kupaca	045	200.000	901.000
III	KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	050	0	110.000
1.	Ulaganja u vrijednosne papire	055	0	110.000
IV	NOVAC U BANCI I BLAGAJNI	058	165.000	183.200
D	PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	059	0	0
E	UKUPNO AKTIVA	060	2.180.000	3.290.400
F	IZVANBILANČNI ZAPISI	061	0	0
	PASIVA			
A	KAPITAL I REZERVE	062	1.935.000	2.463.350
I	TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	063	1.800.000	1.800.000
II	KAPITALNE REZERVE	064	0	0
III	REZERVE IZ DOBITI	065	60.000	60.000
1.	Zakonske rezerve	066	60.000	60.000
IV	REVALORIZACIJSKE REZERVE	071	80.000	280.000
V	ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK	072	(50.000)	(5.000)
1.	Preneseni gubitak	074	50.000	5.000
VI	DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE	075	45.000	328.350
1.	Dobit poslovne godine	076	45.000	328.350
VII	MANJINSKI INTERES	078	0	0
B	REZERVIRANJA	079	0	0
C	DUGOROČNE OBVEZE	083	20.000	66.440
1.	Odgođena porezna obveza	092	20.000	66.440
D	KRATKOROČNE OBVEZE	093	225.000	760.610
1.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	096	75.000	60.000
2.	Obveze prema dobavljačima	098	150.000	229.950
3.	Obveze prema zaposlenicima	101	0	240.000
4.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	102	0	230.660
E	ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	106	0	0
F	UKUPNO PASIVA	107	2.180.000	3.290.400
G	IZVANBILANČNI ZAPISI	108		

RAČUN DOBITI I GUBITKA
za razdoblje od 1. 1. do 31. 12. 2011.

Oznaka pozicije	Naziv pozicije	AOP	Iznos
I	POSLOVNI PRIHODI	111	700.000
1.	Prihodi od prodaje	112	700.000
II	POSLOVNI RASHODI	114	287.340
1.	Promjene vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	115	(151.500)
2.	Materijalni troškovi	116	57.500
	a) Troškovi sirovina i materijala	117	17.500
	b) Ostali vanjski troškovi	119	40.000
3.	Troškovi osoblja	120	240.000
4.	Amortizacija	124	120.000
5.	Ostali troškovi	125	13.610
6.	Vrijednosno usklađivanje	126	7.800
	a) kratkotrajne imovine (osim financijske imovine)	128	7.800
III	FINANCIJSKI PRIHODI	131	10.000
1.	Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	133	10.000
IV	FINANCIJSKI RASHODI	137	12.500
1.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	139	2.500
2.	Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine	140	10.000
V.	UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	142	0
VI.	UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	143	0
V	IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI	144	0
VI	IZVANREDNI - OSTALI RASHODI	145	0
VII	UKUPNI PRIHODI	146	710.000
VIII	UKUPNI RASHODI	147	299.910
IX	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	148	410.090
1.	Dobit prije oporezivanja	149	410.090
X	POREZ NA DOBIT	151	81.740
XI	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	152	328.350
1.	Dobit razdoblja	153	328.350

2.4. Postupak konsolidacije financijskih izvještaja

2.4.1. Konsolidacijski postupci

Financijski izvještaji matice i njenih ovisnih društava moraju biti pripremljeni na isti izvještajni datum korištenjem jednakih računovodstvenih politika za jednake transakcije i druge poslovne događaje u sličnim okolnostima. To su osnovne pretpostavke za izvršavanje procesa konsolidacije. U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, subjekt kombinira financijske izvještaje matice i njenih ovisnih društava stavku po stavku, dodavanjem zajedno istih stavaka imovine, obveza, glavnice, prihoda i rashoda.

Zahtjevi MRS-a 27 i HSFI-a 2 usklađeni, osim odredbi koje se odnose na tretman goodwilla koji je nastao kao posljedica poslovnog spajanja. Odredbe HSFI-a 2 usklađene su sa zahtjevima VII. Direktive, pa je posljedica toga drugačiji tretman goodwilla u odnosu na MSFI-eve.

Da bi ti konsolidirani financijski izvještaji prikazali financijske informacije o grupi kao da je to jedan subjekt, poduzimaju se sljedeći koraci:

- knjigovodstvena svota matičinog ulaganja u svakom ovisnom poduzetniku i matičinog dijela u kapitalu svakog ovisnog poduzetnika se eliminiraju i utvrđuje se potencijalni goodwill koji se evidentira kao:
  - dugotrajna nematerijalna imovina (pozitivan goodwill)
    - početno vrednovanje - po trošku
    - naknadno vrednovanje
- po trošku, umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti - MSFI 3
- po trošku, umanjenom za akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti i akumuliranu amortizaciju (korisni vijek trajanja najviše pet godina) - HSFI 2
  - prihod u razdoblju spajanja (negativni goodwill);
- utvrđuje se manjinski interes kao iznos koji se pripisuje dionicama ovisnih poduzetnika uključenih u konsolidaciju koje su u vlasništvu osoba koje nisu poduzetnici uključeni u konsolidaciju.
  - pripadajući manjinski interes treba se iskazati u konsolidiranoj bilanci unutar glavnice, odvojeno od matičnog dijela vlasničke glavnice
  - manjinski interes u neto imovini sastoji se od:
    - iznosa manjinskog vlasništva na datum spajanja
    - manjinskog udjela promjena kapitala od datuma spajanja;
- unutargrupna salda i transakcije, uključujući prihode, rashode i dividende, eliminiraju se u cijelosti;
- dobici i gubici proizašli iz unutargrupnih transakcija, koji su priznati u knjigovodstveni iznos imovine, kao što su zalihe i dugotrajna sredstva, u cijelosti se eliminiraju;
- unutargrupni gubici mogu ukazati na umanjenje koje zahtijeva priznavanje u konsolidiranim financijskim izvještajima;
- MRS 12 - Porez na dobit / HSFI 14 - Vremenska razgraničenja primjenjuje se na vremenske razlike koje nastaju zbog eliminiranja dobiti ili gubitaka iz unutargrupnih transakcija.

U konsolidiranim financijskim izvještajima koji uključuju inozemno poslovanje, kada inozemno poslovanje predstavlja podružnicu, sve rezultirajuće tečajne razlike trebaju se početno priznati kao zasebna komponenta kapitala i rezervi i priznati u računu dobiti i gubitka kod prodaje neto ulaganja. Imovina i obveze prevode se po zaključnom tečaju, a prihodi i rashodi po tečajevima važećim na datum nastanka transakcija (ili po prosječnom tečaju za razdoblje, ako taj tečaj predstavlja razumnu približnu procjenu).

2.4.2. Računovodstvo ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirana društva i pridružena društva

U sljedećoj tablici prikazane su metode vrednovanja ulaganja u ovisna društva, zajednički kontrolirana društva i pridružena društva u slučaju kada ulagatelj nije ujedno i matica i kada je ulagatelj matica (u konsolidiranim financijskim izvještajima).

	Nije matica		Matica			
			HSFI		MSFI	
	HSFI	MSFI	Konsolidirani FI	Odvojeni FI	Konsolidirani FI	Odvojeni FI
Ovisno društvo	-		Metoda kupnje	Metoda troška	Metoda kupnje	Metoda troška/ MRS 39
Zajednički kontrolirano društvo	Metoda razmjerne konsolidacije/ metoda udjela		Metoda razmjerne konsolidacije/ metoda udjela	Metoda troška	Metoda razmjerne konsolidacije/ metoda udjela	Metoda troška/ MRS 39
Pridruženo društvo	Metoda udjela		Metoda udjela	Metoda troška	Metoda udjela	Metoda troška/ MRS 39

2.4.3. Primjer konsolidacijskih postupaka

Dioničko društvo Breza d.d. (obveznik primjene MSFI) sa sjedištem u Hrvatskoj steklo je 1. 1. 2011. 100% dionica društva Brdo d.d. (sjedište u Sloveniji) za 500.000 kn. Srednji tečaj EUR na datum stjecanja je bio 7,295452 HRK za 1,00 EUR. Ulaganje je financirano iz dugoročnog kredita.

Vrednovanje ulaganja u ovisno društvo B d.d.

Pozicija	Bilanca Breza d.d. prije stjecanja	Bilanca na 1. 1. 2011. Brdo d.d.	
	HRK	EUR	HRK (po srednjem tečaju 1. 1. 2011.)
Imovina			
Materijalna imovina	2.161.000,00	98.000,00	714.954,30
Nematerijalna imovina	755.000,00	23.000,00	167.795,40
Ulaganja u pridružena društva	250.000,00	0,00	0,00
Dugotrajna imovina	**3.166.000,00**	**121.000,00**	**882.749,69**
Zalihe	802.000,00	40.000,00	291.818,08
Utržive vrijednosnice	515.000,00	19.000,00	138.613,59
Potraživanja	453.000,00	36.000,00	262.636,27
Novac i novčani ekvivalenti	151.000,00	2.000,00	14.590,90
Kratkotrajna imovina	**1.921.000,00**	**97.000,00**	**707.658,84**
Ukupno imovina	**5.087.000,00**	**218.000,00**	**1.590.408,54**
Obveze i kapital			
Upisani kapital i rezerve	2.257.000,00	55.000,00	401.249,86
Zadržana dobit	879.000,00	-13.000,00	-94.840,88

Pozicija	Bilanca Breza d.d. prije stjecanja	Bilanca na 1. 1. 2011. Brdo d.d.	
	HRK	EUR	HRK (po srednjem tečaju 1. 1. 2011.)
Neto dobit	302.000,00	-6.000,00	-43.772,71
Ukupno kapital	**3.438.000,00**	**36.000,00**	**262.636,27**
Dugoročni krediti	1.027.000,00	101.000,00	736.840,65
Ukupno dugoročne obveze	**1.027.000,00**	**101.000,00**	**736.840,65**
Kratkoročni kredit	320.000,00	35.000,00	255.340,82
Obveze prema dobavljačima	302.000,00	46.000,00	335.590,79
Ukupno kratkoročne obveze	**622.000,00**	**81.000,00**	**590.931,61**
Ukupno obveze i kapital	**5.087.000,00**	**218.000,00**	**1.590.408,54**

Nezavisnom procjenom je utvrđeno da se fer vrijednost stečene neto imovine Brdo d.d. razlikuje od knjigovodstvene u sljedećim pozicijama:

- materijalna imovina je podcijenjena za 32.000 EUR (233.454,46 HRK),
- zalihe su precijenjene za 5.000 EUR (36.477,26 HRK),
- potraživanja od kupaca su precijenjena za 6.000 EUR (43.772,71 HRK).

Utvrđivanje goodwilla

Opis		HRK
1. Trošak stjecanja dionica Brdo d.d.		**500.000,00**
2. Fer vrijednost stečene neto imovine Brdo d.d.		
Knjigovodstvena vrijednost stečene neto imovine		
	Upisani kapital i rezerve	401.249,86
	Zadržana dobit	-94.840,88
	Neto dobit	-43.772,71
a) Ukupno knjigovodstvena neto vrijednost Brda d.d.		**262.636,27**
Usklade knjigovodstvene vrijednosti neto imovine do fer vrijednosti		
	Povećanje vrijednosti materijalne imovine	233.454,46
	Smanjenje vrijednosti zaliha	-36.477,26
	Smanjenje vrijednosti potraživanja od kupaca	-43.772,71
b) Ukupno povećanje neto imovine do fer vrijednosti		**153.204,49**
c) Fer vrijednost stečene neto imovine Brdo d.d. (a + b)		**415.840,76**
3. Goodwill (1. - 2.c)		**84.159,24**
3. Goodwill u EUR		**11.535,85**

Radne bilješke za konsolidaciju na datum stjecanja

Datum stjecanja je 1. 1. 2011. godine te se radne bilješke prikazane u nastavku odnose upravo na taj datum.

Pozicija	Breza d.d. 1. 1. 2011. nakon stjecanja	Brdo d.d. 1. 1. 2011.	Eliminacije	Breza d.d. konsolidirano 1. 1. 2011.
Imovina				
Materijalna imovina	2.161.000,00	714.954,30	a) 233.454,46	3.109.408,76
Nematerijalna imovina	755.000,00	167.795,40		1.006.954,64
Ostala nematerijalna imovina	755.000,00	167.795,40		922.795,40
Goodwill	0,00	0	a) 84.159,24	84.159,24
Financijska imovina	720.000,00	0,00		250.000,00
Ulaganje u ovisno društvo Brdo d.d.	500.000,00	0	a) -500.000,00	0,00
Ulaganje u pridruženo društvo Mars d.o.o.	220.000,00	0	b) 30.000,00	250.000,00
Dugotrajna imovina	**3.636.000,00**	**882.749,69**		**4.366.363,39**
Zalihe	802.000,00	291.818,08	a) -36.477,26	1.057.340,82
Utržive vrijednosnice	515.000,00	138.613,59		653.613,59
Potraživanja	453.000,00	262.636,27	a) -43.772,71	671.863,56
Novac i novčani ekvivalenti	151.000,00	14.590,90		165.590,90
Kratkotrajna imovina	**1.921.000,00**	**707.658,84**		**2.548.408,87**
Ukupno imovina	**5.557.000,00**	**1.590.408,54**		**6.914.772,27**
Obveze i kapital				
Upisani kapital i rezerve	2.257.000,00	401.249,86	a) -401.249,86	2.257.000,00
Zadržana dobit	844.000,00	-94.840,88	a) 94.840,88 b) 35.000,00	879.000,00
Neto dobit	307.000,00	-43.772,71	a) 43.772,71 b) -5.000,00	302.000,00
Ukupno kapital	3.408.000,00	262.636,27		3.438.000,00
Dugoročni krediti*	1.527.000,00	736.840,65		2.263.840,65
Ukupno dugoročne obveze	1.527.000,00	736.840,65		2.263.840,65
Kratkoročni krediti	320.000,00	255.340,82		575.340,82
Obveze prema dobavljačima	302.000,00	335.590,79		637.590,79
Ukupno kratkoročne obveze	622.000,00	590.931,61		1.212.931,61
Ukupno obveze i kapital	5.557.000,00	1.590.408,54	-465.272,54	6.914.772,27

* Evidentiranje ulaganja u ovisno društvo u odvojenim financijskim izvještajima i povećanje obveza za dugoročne kredite.

a) Eliminacija na datum stjecanja uključuje eliminaciju ulaganja u ovisno društvo, eliminaciju kapitala ovisnog društva, priznavanje goodwilla i evidentiranje usklada na fer vrijednost imovine i obveza ovisnog društva.

b) Društvo Breza d.d. je 1. 7. 2009. steklo 25% udjela u društvu Mars d.o.o. (sjedište u Hrvatskoj) za 250.000 kn. Društvo Breza d.d. je za pridruženo društvo Mars d.o.o. u svojim pojedinačnim izvještajima koristilo metodu udjela u skladu sa zahtjevima MRS 28.

Nakon stjecanja kontrole u društvu Brdo d.d., društvo Breza d.d. sastavlja dva seta izvještaja, odvojene financijske izvještaje i konsolidirane financijske izvještaje. Odvojeni financijski izvještaji su izvještaji samo društva Breza d.d., a konsolidirani financijski izvještaji uključuju izvještaje društva Breza d.d. i društva Brdo d.d. U skladu sa zahtjevima MRS 27 društvo Breza d.d. će ulaganje u pridruženo društvo Mars d.o.o. u svojim odvojenim financijskim izvještajima vrednovati po metodi troška (alternativno, društvo je moglo ovo ulaganje vrednovati u skladu s MRS 39), a u konsolidiranim financijskim izvještajima će ulaganje u pridruženo društvo Mars d.o.o. vrednovati po metodi udjela.

Trošak ulaganja 1. 7. 2009. godine	**220.000**
Udio u ostvarenoj dobiti za 2009. godinu	35.000
Isplaćena dividenda u 2010. godini	25.000
Udio u ostvarenoj dobiti za 2010. godinu	20.000
Knjigovodstvena vrijednost na 31. 12. 2010. godine	**250.000**

Konsolidacija na kraju prve godine

U tijeku 2011. godine dogodili su se sljedeći događaji relevantni za konsolidaciju financijskih izvještaja:

a. Zalihe društva Brdo d.d čija je vrijednost bila usklađena na fer vrijednost prilikom stjecanja kontrole su prodane izvan Grupe. Procijenjeni vijek trajanja materijalne imovine društva Brdo d.d. čija je vrijednost bila podcijenjena je 10 god. Društvo Brdo d.d. otpisalo je potraživanja koja su bila precijenjena zbog nastupa zastare.

b. Društvo Breza d.d. je 01. 07. dalo društvu Brdo d.d. dugoročni kredit od 200.000 kn uz 5% godišnjih kamata. Za 2011. godinu obračunato je 5.000 kn kamata. Društvo Brdo d.d. vratilo je na ime kredita 15.000 kn (5.000 kamata, a ostatak je glavnica).

c. Društvo Brdo d.d. je u tijeku godine prodalo društvu Breza d.d. gotovih proizvoda u vrijednosti ukupno 450.000 kn uz prosječnu maržu 25%. Stanje unutargrupnih zaliha na kraju razdoblja je 112.500 kn.

d. Društvo Breza d.d. kupilo je 1. 4. 2011. godine od društva Brdo d.d. stroj za 240.000. Knjigovodstvena vrijednost stroja u društvu Brdo d.d. u trenutku prodaje je bila 220.000 kn. Procijenjeni korisni vijek upotrebe je 5 godina. Koristi se linearna metoda amortizacije. Stroj je plaćen avansom i odmah stavljen u upotrebu.

e. Ukupni prihodi od usluga unutar grupe su bili 28.000 kn. Ukupni troškovi nastali prilikom pružanja usluga su bili 23.000 kn.

f. Ukupna unutargrupna potraživanja na kraju razdoblja iznose 143.000 kn.

g. Društvo Mars d.o.o. isplatilo je u 2011. dividendu u iznosu 10.000 kn. Društvo Mars d.o.o. ostvarilo je za 2011. godinu 100.000 kn dobiti.

h. Izračunavanje odgođene porezne imovine ili obveze.

Tečaj EUR na 31. 12. 2011. godine bio je 7,339273 HRK/EUR, a prosječni tečaj EUR za 2011. godinu je bio 7,320596 HRK/EUR.

Radne bilješke za konsolidaciju na kraju prve godine

Za sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja, odnosno konsolidirane bilance i konsolidiranog računa dobiti i gubitka potrebno je provesti eliminacije na 31. 12. 2011. godine.

Pozicija	Breza d.d. 31. 12. 2011.	Brdo d.d. 31. 12. 2011.		Eliminacije		Breza d.d. 31. 12. 2011. konsolidirano
	HRK	EUR	HRK	HRK		HRK
Imovina						
Materijalna imovina	2.321.000,00	155.000,00	1.137.587,32	a, d	195.371,06	3.653.958,38
Nematerijalna imovina	694.000,00	20.000,00	146.785,46			925.450,21
Ostala nematerijalna imovina	694.000,00	20.000,00	146.785,46			840.785,46
Goodwill				a	84.644,75	84.644,75
Financijska imovina	995.000,00					350.000,00
Ulaganje u ovisno društvo Brdo d.d.	500.000,00			a	-500.000,00	0,00
Ulaganje u pridruženo društvo Mars d.o.o.	220.000,00			g	45.000,00	265.000,00
Dugoročni krediti	275.000,00			b	-190.000,00	85.000,00
Odgođena porezna imovina				h	14.520,25	14.520,25
Dugotrajna imovina	**4.010.000,00**	**175.000,00**	**1.284.372,78**			4.943.928,84
Zalihe	830.000,00	68.000,00	499.070,56	c	-22.500,00	1.306.570,56
Utržive vrijednosnice	166.000,00	11.000,00	80.732,00			246.732,00
Potraživanja od kupaca	471.000,00	42.000,00	308.249,47	f	-143.000,00	636.249,47
Novac i novčani ekvivalenti	53.000,00	15.000,00	110.089,10			163.089,10

Pozicija	Breza d.d. 31. 12. 2011.	Brdo d.d. 31. 12. 2011.		Eliminacije		Breza d.d. 31. 12. 2011. konsolidirano
Kratkotrajna imovina	**1.520.000,00**	**136.000,00**	**998.141,13**			**2.352.641,13**
Ukupno imovina	**5.530.000,00**	**311.000,00**	**2.282.513,90**			7.296.569,97
Obveze i kapital						0,00
Upisani kapital i rezerve	2.257.000,00	55.000,00	403.660,02	a	-403.660,02	2.257.000,00
Zadržana dobit	906.000,00	-19.000,00	-139.446,19	a, g	169.446,19	936.000,00
Neto dobit	284.000,00	5.000,00	36.602,98	a,c,d,g,h	48.120,90	368.723,88
Tečajne razlike			93,39	a	3.148,99	3.242,37
Ukupno kapital	**3.447.000,00**	**41.000,00**	**300.910,19**			3.564.966,25
Dugoročni kredit	1.467.000,00	221.000,00	1.621.979,33	b	-190.000,00	2.898.979,33
Ukupno dugoročne obveze	**1.467.000,00**	**221.000,00**	**1.621.979,33**			**2.898.979,33**
Kratkoročni krediti	290.000,00	5.000,00	36.696,37			326.696,37
Obveze prema dobavljačima	326.000,00	44.000,00	322.928,01	f	-143.000,00	505.928,01
Ukupno kratkoročne obveze	**616.000,00**	**49.000,00**	**359.624,38**			**832.624,38**
Ukupno obveze i kapital	**5.530.000,00**	**311.000,00**	**2.282.513,90**		**-1.032.898,90**	7.296.569,97
Poslovni prihodi						
Prihodi od prodaje	6.057.000,00	970.600,00	7.105.370,48	c	-450.000,00	12.712.370,48
Prihodi od pružanja usluga	260.000,00	3.400,00	24.890,03	e	-28.000,00	256.890,03
Ukupno poslovni prihodi	**6.317.000,00**	**974.000,00**	**7.130.260,50**		**-478.000,00**	**12.969.260,50**
Poslovni rashodi						
Povećanje/ smanjenje zaliha proizvodnje u toku i gotovih proizvoda	-50.000,00		0,00			-50.000,00
Materijalni troškovi						
Troškovi prodane robe		808.000,00	5.915.041,57	a, c	-464.102,98	5.450.938,59
Troškovi sirovina	3.812.000,00	2.200,00	16.105,31			3.828.105,31
Ostali vanjski troškovi	698.000,00	45.000,00	329.426,82	e	-28.000,00	999.426,82
Troškovi rada	1.302.000,00	79.000,00	578.327,08			1.880.327,08
Amortizacija	325.000,00	15.000,00	109.808,94	a, d	19.425,91	454.234,85
Vrijednosno usklađenje potraživanja	160.000,00	6.000,00	43.923,58	a	-43.923,58	160.000,00
Ukupno poslovni rashodi	**6.247.000,00**	**955.200,00**	**6.992.633,30**			**12.723.032,65**
Financijski prihodi						
Prihod od dividendi	10.000,00			**g**	**-10.000,00**	0,00
Prihod od kamata	151.000,00	9.800,00	71.741,84	b	-5.000,00	217.741,84
Ukupni financijski prihodi	**161.000,00**	**9.800,00**	**71.741,84**			**217.741,84**
Financijski rashodi						
Rashodi od kamata	105.500,00	35.600,00	260.613,22	b	-5.000,00	361.113,22
Ukupni financijski rashodi	**105.500,00**	**35.600,00**	**260.613,22**			**361.113,22**
Udio u dobiti od pridruženih poduzetnika				g	25.000,00	25.000,00
Dobici od prodaje dugotrajne imovine	**256.700,00**	**12.000,00**	**87.847,15**	**d**	**-20.000,00**	**324.547,15**
Dobit prije poreza	**382.200,00**	**5.000,00**	**36.602,98**			**452.403,63**
Porez na dobit	98.200,00	0,00	0,00			**98.200,00**
Odgođeni porez na dobit				h	14.520,25	**14.520,25**
Dobit nakon poreza	284.000,00	5.000,00	36.602,98			**368.723,88**

Prije provođenja samih konsolidacijskih postupaka potrebno je prevesti financijske izvještaje ovisnog društva u valutu matice.

Račun dobiti i gubitka inozemne podružnice se preračunava po prosječnom tečaju, a bilanca po zaključnom tečaju. Razlika između neto dobiti po zaključnom i prosječnom tečaju se priznaje u tečajnim razlikama u kapitalu u izvještaju ovisnog društva.

Neto dobit po zaključnom tečaju	5.000 EUR	7,339273	36.696,37 HRK
Neto dobit po prosječnom tečaju	5.000 EUR	7,320596	36.602,98 HRK
Tečajna razlika iz preračuna dobiti			**93,39 HRK**

Konsolidacijski postupci

a) Eliminacija ulaganja u ovisno društvo, kapitala ovisnog društva, priznavanje goodwilla i evidentiranje usklada na fer vrijednost neto imovine ovisnog društva

Prije eliminacije ulaganja u ovisno društvo i kapitala ovisnog društva, potrebno je izračunati tečajne razlike između stečene neto imovine po povijesnom tečaju i tečaju na datum bilance i priznati ih u tečajnim razlikama u kapitalu.

	EUR	Tečaj	HRK
1. Ulaganje u ovisno društvo			500.000,00
2. Goodwill	11.535,85	7,339273	84.664,75
3. Knjigovodstvena vrijednost neto imovine ovisnog društva (55.000 EUR - 19.000 EUR)	36.000,00	7,339273	264.213,83
4. Povećanje fer vrijednosti materijalne imovine (32.000 EUR - 3.200 EUR)	28.800,00	7,339273	211.371,06
5. Realizirane usklade fer vrijednosti neto imovine			
a. Troškovi amortizacije povećane vrijednosti materijalne imovine	3.200,00	7,320596	23.425,91
b. Rashodi od prodaje zaliha	5.000,00	7,320596	36.602,98
c. Rashodi od otpisa potraživanja	6.000,00	7,320596	43.923,58
6. Ukupno povećanje dobiti (-a + b + c)	7.800,00		57.100,65
7. Pozitivna tečajna razlika (1 - 2 - 3 - 4 + 6)			-3.148,99

Eliminacija ulaganja u ovisno društvo i kapitala ovisnog društva

Ulaganje u ovisno društvo	-500.000,00
Dugotrajna materijalna imovina	211.371,06
Goodwill	84.664,75
Eliminacije aktiva	-203.984,19
Upisani kapital i rezerve	-403.660,02
Zadržana dobit	139.446,19
Neto dobit	57.100,65
Tečajne razlike	3.148,99
Eliminacije pasiva	-203.984,19

Eliminacije RDG	
Troškovi amortizacije povećane vrijednosti materijalne imovine	23.425,91
Rashodi od prodaje zaliha	-36.602,98
Rashodi od otpisa potraživanja	-43.923,58

b) Eliminacija unutargrupnih kredita i obračunatih kamata

Dani dugoročni krediti unutar grupe	-190.000,00
Eliminacije aktiva	**-190.000,00**
Obveze po primljenim dugoročnim kreditima unutar grupe	-190.000,00
Eliminacije pasiva	**-190.000,00**

Eliminacije RDG	
Unutargrupni trošak kamata	-5.000,0
Unutargrupni prihod od kamata	-5.000,00

c) Eliminacija nerealizirane dobiti u unutargrupnim zalihama

Unutargrupna marža (450.000 x 25 / 125)	90.000,00
Nerealizirane zalihe (112.500 / 450.000) x 100	25%
Eliminacija dobiti u nerealiziranim zalihama (90.000 x 25%)	22.500,00

Zalihe	-22.500,00
Eliminacije aktiva	**-22.500,00**
Neto dobit	-22.500,00
Eliminacije pasiva	**-22.500,00**

Eliminacije RDG	
Unutargrupni prihodi od prodaje	-450.000,00
Unutargrupni troškovi prodanih proizvoda	-427.500,00

d) Eliminacija unutargrupne prodaje stroja

Dugotrajna materijalna imovina (20.000 - 4.000)	-16.000,00
Eliminacije aktiva	**-20.000,00**
Neto dobit (20.000 -4.000)	-16.000,00
Eliminacije pasiva	**-20.000,00**

Eliminacije RDG	
Dobitak od prodaje stroja (240.000 - 220.000)	-20.000,00
Višak troška amortizacije za godinu (20.000 x 20%)	-4.000,00

e) Eliminacija unutargrupnih usluga

Eliminacije RDG	
Prihodi od pružanja usluga	-28.000,00
Troškovi primljenih usluga	-28.000,00

f) Eliminacija unutargrupnih potraživanja i obveza

Potraživanja od povezanih društava	-148.000,00
Eliminacije aktiva	**-148.000,00**
Obveze prema povezanim društvima	-148.000,00
Eliminacije pasiva	**-148.000,00**

g) Ulaganje u pridruženo društvo

Ulaganje u pridruženo društvo u odvojenim financijskim izvještajima	**220.000,00**
Ulaganje u pridruženo društvo konsolidiranim financijskim izvještajima	
1. 1. 2011.	250.000,00
Ostvarena dobit za 2011.	25.000,00
Isplata dividendi u 2011.	10.000,00
Ukupna vrijednost ulaganja po metodi udjela (250.000 + 25.000 - 10.000)	**265.000,00**
Povećanje vrijednosti ulaganja u pridružena društva (265.000 - 220.000)	**45.000,00**

Ulaganje u pridruženo društvo	45.000,00
Eliminacije aktiva	**45.000,00**
Zadržana dobit	30.000,00
Neto dobit	15.000,00
Eliminacije pasiva	**45.000,00**

Eliminacije RDG	
Prihod od dividendi	-10.000,00
Prihod od primjene metode udjela	25.000,00

h) Kalkulacija odgođene porezne imovine

Odgođena porezna imovina	
Amortizacija povećane vrijednosti materijalne imovine	23.425,91
Nerealizirana dobit u zalihama	22.500,00
Dobitak od prodaje stroja	20.000,00
Povećana amortizacija stroja	4.000,00
Ukupno smanjenje dobiti	61.925,91
Prosječna stopa poreza na dobit (98.000 / (382.200,00 + 36.602,98))	23,44778%
Odgođena porezna imovina	**14.520,25**

Odgođena porezna imovina	14.520,25
Eliminacije aktiva	**14.520,25**
Neto dobit	14.520,25
Eliminacije pasiva	**14.520,25**

Eliminacije RDG	
Odgođeni porez na dobit	**14.520,25**

2.5. Metode mjerenja pozicija prema MSFI i HSFI

U nastavku su prikazani bilanca i račun dobiti i gubitka s naznakom alternativnih metoda primjenjivih na mjerenje pojedinih pozicija ovih izvještaja i to za obveznike primjene HSFI, odnosno obveznike primjene MSFI. Posebno je naznačen porezni aspekt, ukoliko postoji, kao i druge značajnije napomene.

Bilanca

Pozicija FI / Standardi	HSFI mjerenje	MSFI mjerenje	Porezni tretman	Napomena
POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	**n/a**	**n/a**		
DUGOTRAJNA IMOVINA				
NEMATERIJALNA IMOVINA				
Izdaci za razvoj	HSFI 5: • amortizacija • revalorizacija	MRS 38: • amortizacija • revalorizacija	Priznata stopa amortizacije do 50%	
Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softwer i ostala prava	HSFI 5: • amortizacija • revalorizacija	MRS 38: • amortizacija • revalorizacija	Priznata stopa amortizacije do 50%	
Goodwill	HSFI 2 - amortizacija	MSFI 3 - test umanjenja	Čl. 22. st. 6. - amortizacija porezno nepriznata	
Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine				
Nematerijalna imovina u pripremi				
Ostala nematerijalna imovina	HSFI 5: • amortizacija • revalorizacija	MRS 38: • amortizacija • revalorizacija	Priznata stopa amortizacije do 50%	
MATERIJALNA IMOVINA				
Zemljište	HSFI 6	MRS 16		
Građevinski objekti	HSFI 6: • amortizacija • revalorizacija	MRS 16: • amortizacija • revalorizacija	Propisane maksimalne godišnje stope	
Postrojenja i oprema	HSFI 6: • amortizacija • revalorizacija	MRS 16: • amortizacija • revalorizacija	Propisane maksimalne godišnje stope	
Alati, pogonski inventar i transportna imovina	HSFI 6: • amortizacija • revalorizacija	MRS 16: • amortizacija • revalorizacija	Propisane maksimalne godišnje stope	

Pozicija FI / Standardi	HSFI mjerenje	MSFI mjerenje	Porezni tretman	Napomena
Biološka imovina	HSFI 17: • fer vrijednost (kroz RDG) • iznimno, amortizacija	MRS 41: • fer vrijednost (kroz RDG) • iznimno, amortizacija		
Predujmovi za materijalnu imovinu				
Materijalna imovina u pripremi				
Ostala materijalna imovina	HSFI 6: • amortizacija • revalorizacija	MRS 16: • amortizacija • revalorizacija	Propisane maksimalne godišnje stope	
Ulaganje u nekretnine	HSFI 7: • fer vrijednost (kroz RDG) • amortizacija	MRS 40: • fer vrijednost (kroz RDG) • amortizacija		
DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA				
Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	HSFI 2: • metoda troška (ovisna)	MRS 27: • metoda troška • MRS 39		
Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	HSFI 9 • Amortizirani trošak	MRS 39 • Amortizirani trošak		
Sudjelujući interesi (udjeli)	HSFI 2 • metoda udjela (metoda troška ako se konsolidira) • razmjerna konsolidacija (alternativa samo za zajednički pothvat)	MRS 28 • metoda udjela (metoda troška ili MRS 39 ako se konsolidira) MRS 31 • razmjerna konsolidacija • metoda udjela • ako se konsolidira, u pojedinačnima metoda troška ili MRS 39		
Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	HSFI 9 • Amortizirani trošak	MRS 39 • Amortizirani trošak		
Ulaganja u vrijednosne papire	HSFI 9 • drži do dospijeća - amortizirani trošak • raspoloživo za prodaju - fer u revalorizaciju	MRS 39 • drži do dospijeća - amortizirani trošak • raspoloživo za prodaju - fer u revalorizaciju		
Dani zajmovi, depoziti i slično	HSFI 9 • Amortizirani trošak	MRS 39 • Amortizirani trošak		
Ostala dugotrajna financijska imovina	HSFI 9 • drži do dospijeća, zajmovi i potraživanja - amortizirani trošak • raspoloživo za prodaju - fer u revalorizaciju	MRS 39 • drži do dospijeća, zajmovi i potraživanja - amortizirani trošak • raspoloživo za prodaju - fer u revalorizaciju		
Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	HSFI 2 • metoda udjela	MRS 28 • metoda udjela		u izvještajima u kojima se povezana društva vrednuju po metodi udjela
POTRAŽIVANJA				
Potraživanja od povezanih poduzetnika	HSFI 9 ili HSFI 11 • amortizirani trošak	MRS 39 • amortizirani trošak	Transferne cijene	
Potraživanja po osnovi prodaje na kredit	HSFI 9 • amortizirani trošak	MRS 39 • amortizirani trošak		
Ostala potraživanja				
ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	**HSFI 14** • **kad je vjerojatno da će oporeziva dobit biti dostatna**	**MRS 12** • **kad je vjerojatno da će oporeziva dobit biti dostatna**		
KRATKOTRAJNA IMOVINA				
ZALIHE				
Sirovine i materijal	HSFI 10: • knjigovodstvena vrijednost o FIFO o Prosječne ponderirane cijene o Specifične identifikacije • Neto utrživa (ako je niža)	MRS 2: • knjigovodstvena vrijednost o FIFO o Prosječne ponderirane cijene o Specifične identifikacije • Neto utrživa (ako je niža)	Umanjenje na neto utrživu porezno nepriznato dok se ne realizira	

Pozicija FI / Standardi	HSFI mjerenje	MSFI mjerenje	Porezni tretman	Napomena
Proizvodnja u tijeku	HSFI 10: • Potpuni troškovi (DM + DR + OTP_{vt} + OTP_{ft}) HSFI 17 (Kratkotrajna biološka imovina): • Fer vrijednost (kroz RDG) • Iznimno, trošak	MRS 2: • Potpuni troškovi (DM + DR + OTP_{vt} + OTP_{ft}) MRS 41 (Kratkotrajna biološka imovina): • Fer vrijednost (kroz RDG) • Iznimno, trošak		OPT_{ft} se uključuju u zalihe prema iskorištenom normalnom kapacitetu
Gotovi proizvodi	HSFI 10: • knjigovodstvena vrijednost o FIFO o Prosječne ponderirane cijene o Specifične identifikacije • Neto utrživa (ako je niža) HSFI 17 • Početno priznavanje poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti (efekti u RDG)	MRS 2: • knjigovodstvena vrijednost o FIFO o Prosječne ponderirane cijene o Specifične identifikacije • Neto utrživa (ako je niža) MRS 41 • Početno priznavanje poljoprivrednih proizvoda po fer vrijednosti (efekti u RDG)	Umanjenje na neto utrživu porezno nepriznato dok se ne realizira	
Trgovačka roba	HSFI 10: • knjigovodstvena vrijednost o FIFO o Prosječne ponderirane cijene o Specifične identifikacije • Neto utrživa (ako je niža)	MRS 2: • knjigovodstvena vrijednost o FIFO o Prosječne ponderirane cijene o Specifične identifikacije • Neto utrživa (ako je niža)	Umanjenje na neto utrživu porezno nepriznato dok se ne realizira	
Predujmovi za zalihe				
Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	HSFI 8: • Knjigovodstvena ili neto utrživa, ovisno o tome koja je niža	MSFI 5: • Knjigovodstvena ili neto utrživa, ovisno o tome koja je niža		
Biološka imovina	HSFI 17: • fer vrijednost (kroz RDG) • iznimno, amortizacija	MRS 41: • fer vrijednost (kroz RDG) • iznimno, amortizacija		
POTRAŽIVANJA				
Potraživanja od povezanih poduzetnika	HSFI 9 ili HSFI 11 • Početno po fer vrijednosti • Naknadno: početno-naplata-vrijednosno usklađenje	MRS 39 • Početno po fer vrijednosti • Naknadno: amortizirani trošak	Transferne cijene Vrijednosno usklađenje uvjetno priznato	
Potraživanja od kupaca	HSFI 9 ili HSFI 11 • Početno po fer vrijednosti • Naknadno: početno-naplata-vrijednosno usklađenje	MRS 39 • Početno po fer vrijednosti • Naknadno: amortizirani trošak	Vrijednosno usklađenje uvjetno priznato	
Potraživanja od sudjelujućih poduzetnika				
Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika				
Potraživanja od države i drugih institucija				
Ostala potraživanja	HSFI 9 ili HSFI 11 • Početno po fer vrijednosti • Naknadno: početno-naplata-vrijednosno usklađenje	MRS 39 • Početno po fer vrijednosti • Naknadno: amortizirani trošak	Vrijednosno usklađenje uvjetno priznato	
KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA				
Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	HSFI 2: • metoda troška (ovisna)	MRS 27: • metoda troška • MRS 39		
Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	HSFI 9 • Amortizirani trošak	MRS 39 • Amortizirani trošak		

Pozicija FI / Standardi	HSFI mjerenje	MSFI mjerenje	Porezni tretman	Napomena
Sudjelujući interesi (udjeli)	HSFI 2 • metoda udjela (metoda troška ako se konsolidira) • razmjerna konsolidacija (alternativa samo za zajednički pothvat)	MRS 28 • metoda udjela (metoda troška ili MRS 39 ako se konsolidira) MRS 31 • razmjerna konsolidacija • metoda udjela • ako se konsolidira, u pojedinačnima metoda troška ili MRS 39		
Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	HSFI 9 • Amortizirani trošak	MRS 39 • Amortizirani trošak		
Ulaganja u vrijednosne papire	HSFI 9 • drži do dospijeća - amortizirani trošak • po fer kroz RDG	MRS 39 • drži do dospijeća - amortizirani trošak • po fer kroz RDG	Nerealizirani gubici porezno nepriznati do realizacije Nerealizirani dobici uključeni u poreznu osnovicu	
Dani zajmovi, depoziti i slično	HSFI 9 • Amortizirani trošak	MRS 39 • Amortizirani trošak		
Ostala financijska imovina	HSFI 9 • drži do dospijeća, zajmovi i potraživanja - amortizirani trošak • po fer kroz RDG	MRS 39 • drži do dospijeća, zajmovi i potraživanja - amortizirani trošak • po fer kroz RDG	Nerealizirani gubici porezno nepriznati do realizacije Nerealizirani dobici uključeni u poreznu osnovicu	
NOVAC U BANCI I BLAGAJNI				
PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	**HSFI 14** • **U visini plaćenih troškova koji se odnose na buduća razdoblja** • **Po fer vrijednosti nedospjelih prihoda**			
UKUPNO AKTIVA				
IZVANBILANČNI ZAPISI				
PASIVA				
KAPITAL I REZERVE				
TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	**HSFI 12**			**Uređeno ZTD-om**
KAPITALNE REZERVE	**HSFI 12**			**Uređeno ZTD-om**
REZERVE IZ DOBITI	**HSFI 12**			**Uređeno ZTD-om**
Zakonske rezerve				Uređeno ZTD-om
Rezerve za vlastite dionice				Uređeno ZTD-om
Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)		MRS 32		Uređeno ZTD-om
Statutarne rezerve				Uređeno statutom
Ostale rezerve				
REVALORIZACIJSKE REZERVE	**HSFI 5, 6, 9, 12**	**MRS 16, 38, 39**		
ZADRŽANA DOBIT				
PRENESENI GUBITAK				
DOBIT POSLOVNE GODINE				
GUBITAK POSLOVNE GODINE				
MANJINSKI INTERES				**Samo u konsolidiranim izvještajima**
REZERVIRANJA				
Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	HSFI 13 i 16 • Najbolja procjena očekivanih izdataka (gubitaka kod štetnih ugovora)	MRS 38 i 11 • Najbolja procjena očekivanih izdataka (gubitaka kod štetnih ugovora)	Priznato isključivo za svrhe navedene u Zakonu	
Rezerviranja za porezne obveze				

Pozicija FI / Standardi	HSFI mjerenje	MSFI mjerenje	Porezni tretman	Napomena
Druga rezerviranja	HSFI 13 i 16 • Najbolja procjena očekivanih izdataka (gubitaka kod štetnih ugovora)	MRS 38 i 11 • Najbolja procjena očekivanih izdataka (gubitaka kod štetnih ugovora)	Priznato isključivo za svrhe navedene u Zakonu	
DUGOROČNE OBVEZE				
Obveze prema povezanim poduzetnicima	HSFI 13: • Fer vrijednost • Financijske obveze po amortiziranom trošku (osim ako su kroz RDG)	MRS 39: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)	Transferne cijene	
Obveze za zajmove, depozite i slično	HSFI 13: • Amortizirani trošak	MRS 39: • Amortizirani trošak	Kamate povezanim osobama priznate do 9% godišnje	
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	HSFI 13: • Amortizirani trošak	MRS 39: • Amortizirani trošak		
Obveze za predujmove	HSFI 13: • Fer vrijednost	MRS 39: • Fer vrijednost		
Obveze prema dobavljačima				
Obveze po vrijednosnim papirima	HSFI 13: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)	MRS 39: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)		
Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	HSFI 13: • Fer vrijednost • Financijske obveze po amortiziranom trošku (osim ako su kroz RDG)	MRS 39: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)	Transferne cijene	
Ostale dugoročne obveze	HSFI 13: • fer vrijednost • Financijske obveze po amortiziranom trošku (osim ako su kroz RDG)	MRS 39: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)		
Odgođena porezna obveza	HSFI 14 • Za sve oporezive privremene razlike	MRS 12 • Za sve oporezive privremene razlike		Prema našem poreznom sustavu moguće iskazati samo kao posljedica formiranja revalorizacijskih rezervi
KRATKOROČNE OBVEZE				
Obveze prema povezanim poduzetnicima	HSFI 13: • Fer vrijednost • Financijske obveze po amortiziranom trošku (osim ako su kroz RDG)	MRS 39: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)	Transferne cijene	
Obveze za zajmove, depozite i slično	HSFI 13: • Amortizirani trošak	MRS 39: • Amortizirani trošak	Kamate povezanim osobama priznate do 9% godišnje	
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	HSFI 13: • Amortizirani trošak	MRS 39: • Amortizirani trošak		
Obveze za predujmove				
Obveze prema dobavljačima	HSFI 13: • Fer vrijednost	MRS 39: • Fer vrijednost		
Obveze po vrijednosnim papirima	HSFI 13: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG	MRS 39: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)		
Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	HSFI 13: • Fer vrijednost • Financijske obveze po amortiziranom trošku (osim ako su kroz RDG)	MRS 39: • Fer vrijednost • Amortizirani trošak (osim ako su kroz RDG)	Transferne cijene	
Obveze prema zaposlenicima	HSFI 13	MRS 19		
Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	HSFI 13: • Iznos koji se očekuje platiti • Fer vrijednost	MRS 12: • Iznos koji se očekuje platiti • Fer vrijednost		
Obveze s osnove udjela u rezultatu				

Račun dobiti i gubitka

Standardi / Pozicija	HSFI mjerenje	MSFI mjerenje	Porezni tretman	Napomena
POSLOVNI PRIHODI				
Prihodi od prodaje	HSFI 15 • po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja	MRS 18 • po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja		
Ostali poslovni prihodi	HSFI 15, HSFI 17	MRS 20, MRS 41		Državne potpore
POSLOVNI RASHODI				
Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	n/a	n/a		
Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	n/a	n/a		
Materijalni troškovi				
a) Troškovi sirovina i materijala	HSFI 10 • metoda standardnog troška • metoda troška nabave o metoda specifične identifikacije troškova o FIFO metoda o metoda ponderiranog prosječnog troška	MRS 2 • metoda standardnog troška • metoda troška nabave o metoda specifične identifikacije troškova o FIFO metoda o metoda ponderiranog prosječnog troška		
b) Troškovi prodane robe	HSFI 10 • metoda trgovine na malo • metoda troška nabave o metoda specifične identifikacije troškova o FIFO metoda o metoda ponderiranog prosječnog troška	MRS 2 • metoda trgovine na malo • metoda troška nabave o metoda specifične identifikacije troškova o FIFO metoda o metoda ponderiranog prosječnog troška		
c) Ostali vanjski troškovi				
Troškovi osoblja				
a) Neto plaće i nadnice		MRS 19 • nediskontirani iznos kratkoročnih primanja • sadašnja vrijednost dugoročnih primanja		
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća				
c) Doprinosi na plaće				
Amortizacija	HSFI 2, HSFI 5, HSFI 6, HSFI 7, HSFI 17 Amortizirajući iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom njegovog vijeka upotrebe • linearna metoda, • degresivna metoda, • funkcionalna metoda	MRS 16, MRS 38, MRS 40, MRS 41 Amortizirajući iznos pojedine imovine treba rasporediti sustavno tijekom njegovog vijeka upotrebe • linearna metoda, • metoda opadajućeg salda, • metoda jedinice proizvoda	• Propisane maksimalne godišnje stope • Amortizacija goodwilla porezno nepriznata	
Ostali troškovi	n/a	n/a		
Vrijednosno usklađivanje				
d) dugotrajne imovine (osim financijske imovine)	HSFI 2, HSFI 5, HSFI 6, HSFI 7, HSFI 17 Umanjenje knjigovodstvene vrijednosti imovine do nadoknadivog iznosa HSFI 11 Razlika između knjigovodstvene vrijednosti i procijenjenih budućih novčanih tokova	MRS 36 Umanjenje knjigovodstvene vrijednosti imovine do nadoknadivog iznosa		
e) kratkotrajne imovine (osim financijske imovine)	HSFI 8, HSFI 10, Otpis do neto utržive vrijednosti HSFI 11 Razlika između knjigovodstvene vrijednosti i procijenjenih budućih novčanih tokova	MRS 2, MSFI 5 Otpis do neto utržive vrijednosti	Umanjenje na neto utrživu vrijednost porezno nepriznato dok se ne realizira (za potraživanja vrijednosno usklađenje uvjetno priznato)	

Standardi / Pozicija	HSFI mjerenje	MSFI mjerenje	Porezni tretman	Napomena
Rezerviranja	HSFI 13 i 16 Najbolja procjena očekivanih izdataka (gubitaka kod štetnih ugovora)	MRS 38 i 11 Najbolja procjena očekivanih izdataka (gubitaka kod štetnih ugovora)	Priznato isključivo za svrhe navedene u Zakonu	
Ostali poslovni rashodi	n/a	n/a		
FINANCIJSKI PRIHODI				
Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima	HSFI 15 • kamata se priznaje primjenom efektivne kamatne stope, • tantijeme će se priznati na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, • dividenda će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividendi.	MRS 18, MRS 21, MRS 39 • kamate će se priznati primjenom efektivne kamatne stope • tantijeme će se priznati na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja • dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividende.	Kamate povezanim osobama priznate do 9% godišnje	
Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	HSFI 15 • kamata se priznaje primjenom efektivne kamatne stope, • tantijeme će se priznati na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja, • dividenda će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividendi.	MRS 18, MRS 21, MRS 39 • kamate će se priznati primjenom efektivne kamatne stope • tantijeme će se priznati na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja • dividende će se priznati kada je ustanovljeno dioničarevo pravo na isplatu dividende.	Prihodi od dividendi smanjuju poreznu osnovicu	
Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa	HSFI 2 • metoda udjela - u visini udjela u dobiti	MRS 28, MRS 31 • metoda udjela - u visini udjela u dobiti		
Nerealizirani dobici (prihodi)	HSFI 9	MRS 39	Smanjuju poreznu osnovicu do visine ranije iskazanih nerealiziranih gubitaka	
Ostali financijski prihodi	n/a	n/a		
FINANCIJSKI RASHODI				
Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima	HSFI 16	MRS 21, MRS 23, MRS 39	Kamate povezanim osobama priznate do 9% godišnje	
Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	HSFI 16	MRS 21, MRS 23, MRS 39		
Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine	HSFI 9	MRS 39	Povećavaju poreznu osnovicu	
Ostali financijski rashodi	n/a	n/a		
UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	HSFI 2 metoda udjela - u visini udjela u dobiti	MRS 28 metoda udjela - u visini udjela u dobiti		
UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	HSFI 2 metoda udjela - u visini udjela u gubitku	MRS 28 metoda udjela - u visini udjela u gubitku		
IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI				
IZVANREDNI - OSTALI RASHODI				
UKUPNI PRIHODI				
UKUPNI RASHODI				
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA				
GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA				
POREZ NA DOBIT				
DOBIT RAZDOBLJA				
GUBITAK RAZDOBLJA				

2.6. Povezanost konta (prema HZRIF) s pozicijama financijskih izvještaja

Bilanca

Pozicija FI	Konto
POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	**07**
DUGOTRAJNA IMOVINA	
NEMATERIJALNA IMOVINA	**00**
Izdaci za razvoj	000, 0090
Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softwer i ostala prava	001, 002, 003, 0091, 0092, 0093
Goodwill	004, 0094
Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine	006, 0096
Nematerijalna imovina u pripremi	005
Ostala nematerijalna imovina	007, 0097
MATERIJALNA IMOVINA	**01, 02, 06**
Zemljište	010, 019
Građevinski objekti	020, 0290
Postrojenja i oprema	021, 0291
Alati, pogonski inventar i transportna imovina	022, 0292
Biološka imovina	030, 031, 0390, 0391
Predujmovi za materijalnu imovinu	016, 026, 0296, 036, 0396
Materijalna imovina u pripremi	015, 025, 0295, 035, 0395
Ostala materijalna imovina	028, 0298
Ulaganje u nekretnine	06
DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	**04**
Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	040, 0490
Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	041, 0491
Sudjelujući interesi (udjeli)	042, 0492
Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	047, 0497
Ulaganja u vrijednosne papire	045, 046, 0495, 0496
Dani zajmovi, depoziti i slično	043, 044, 0493, 0494
Ostala dugotrajna financijska imovina	048, 0498
Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	042, 0492
POTRAŽIVANJA	
Potraživanja od povezanih poduzetnika	050, 059 (dio)
Potraživanja po osnovi prodaje na kredit	051, 052, 053, 059 (dio)
Ostala potraživanja	054, 058, 059 (dio)
ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	**08**
KRATKOTRAJNA IMOVINA	
ZALIHE	
Sirovine i materijal	3 osim 36
Proizvodnja u tijeku	60 osim 601
Gotovi proizvod	63
Trgovačka roba	65, 66
Predujmovi za zalihe	36, 67
Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	68
Biološka imovina	601
POTRAŽIVANJA	
Potraživanja od povezanih poduzetnika	120, 140
Potraživanja od kupaca	12 (osim 120)
Potraživanja od sudjelujućih poduzetnika	145, 147, 1495, 1498
Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	163, 164, 165, dio 169
Potraživanja od države i drugih institucija	160, 161, 162, dio 169, 18
Ostala potraživanja	13, 141, 142, 143, 144, 148, 149 (osim 1495, 1498), 166, 168, dio 169, 17
KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA	
Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	150, 1590
Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	151, 1591

Pozicija FI	Konto
Sudjelujući interesi (udjeli)	152, 1592
Ulaganja u vrijednosne papire	11, 155, 156, 1594, 1597
Dani zajmovi, depoziti i slično	153, 154, 1593, 1596, 167, 169 dio
Ostala financijska imovina	158, 1599
Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	157, 1595
NOVAC U BANCI I BLAGAJNI	**10**
PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	**19**
UKUPNO AKTIVA	
IZVANBILANČNI ZAPISI	**990, 991, 992, 993, 994**
PASIVA	
KAPITAL I REZERVE	**91, 92**
TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	**919**
KAPITALNE REZERVE	**911, 912**
REZERVE IZ DOBITI	**92**
Zakonske rezerve	920
Rezerve za vlastite dionice	922
Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	923
Statutarne rezerve	921
Ostale rezerve	929
REVALORIZACIJSKE REZERVE	**93**
ZADRŽANA DOBIT	**940**
PRENESENI GUBITAK	**941**
DOBIT POSLOVNE GODINE	**942**
GUBITAK POSLOVNE GODINE	**943**
MANJINSKI INTERES	
REZERVIRANJA	**96**
Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	960
Rezerviranja za porezne obveze	
Druga rezerviranja	961, 963, 964, 965, 969
DUGOROČNE OBVEZE	**95, 98**
Obveze prema povezanim poduzetnicima	950
Obveze za zajmove, depozite i slično	951, 957
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	952, 958, 954
Obveze za predujmove	
Obveze prema dobavljačima	953, 955
Obveze po vrijednosnim papirima	956
Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	955
Ostale dugoročne obveze	959
Odgođena porezna obveza	98
KRATKOROČNE OBVEZE	
Obveze prema povezanim poduzetnicima	220, 24 (osim 246), 250
Obveze za zajmove, depozite i slično	251, 256, dio 258, 259, dio 268
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	252, 253, dio 258, dio 268
Obveze za predujmove	257
Obveze prema dobavljačima	22 (osim 220, 227, 229)
Obveze po vrijednosnim papirima	21
Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	227, 246, 255
Obveze prema zaposlenicima	263, 270, 271, 275, 276
Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	23, 260, 261, 264, 265, 2665, 2666, 2667, 267, 272, 273, 274, 277, 278, 28
Obveze s osnove udjela u rezultatu	262
Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	229
Ostale kratkoročne obveze	266 osim 2665, 2666 i 2667, 269
ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA	**29**
UKUPNO PASIVA	
IZVANBILANČNI ZAPISI	**995, 996, 997, 998, 999**

Račun dobiti i gubitka

Pozicija	Konto
POSLOVNI PRIHODI	
Prihodi od prodaje	750, 751, 752, 760, 761, 762, 763
Ostali poslovni prihodi	753, 757, 758, 759, 764, 767, 768, 769, 788
POSLOVNI RASHODI	
Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	S^0 (60 osim 601[1] + 63 osim 635) - S^i (60 osim 601[1] + 63 osim 635) < 0
Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	S^0 (60 osim 601[1] + 63 osim 635) - S^i (60 osim 601[1] + 63 osim 635) > 0
Materijalni troškovi	
a) Troškovi sirovina i materijala	40
b) Troškovi prodane robe	710, 711, 712, 713
c) Ostali vanjski troškovi	41, 42
Troškovi osoblja	
a) Neto plaće i nadnice	dio[2] (470, 471, 475), 443, 445, 446 447
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	dio[3] 470, 471, 475
c) Doprinosi na plaće	472, 476, 477, 478
Amortizacija	43
Ostali troškovi	46, 48, 44 (osim 443, 445, 446 i 447)
Vrijednosno usklađivanje	
a) dugotrajne imovine (osim financijske imovine)	740, dio 749, 741
b) kratkotrajne imovine (osim financijske imovine)	743, 744, 745, dio 749, 747
Rezerviranja	45
Ostali poslovni rashodi	701, 717
FINANCIJSKI PRIHODI	
Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima	771, dio 774
Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	772, 773, dio 774, 776
Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa	770
Nerealizirani dobici (prihodi)	777
Ostali financijski prihodi	775, 779
FINANCIJSKI RASHODI	
Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima	720
Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	724, 725,
Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine	728
Ostali financijski rashodi	729, 726, 727
UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	778
UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	721
IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI	78, osim 788
IZVANREDNI - OSTALI RASHODI	73
UKUPNI PRIHODI	
UKUPNI RASHODI	
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	
GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	
POREZ NA DOBIT	
DOBIT RAZDOBLJA	
GUBITAK RAZDOBLJA	

[1] Ako se biološka imovine vrednuje po fer vrijednosti.

[2] Vidi konto (271, 276).

[3] Vidi konto (272, 273, 274, 277, 278).

3. PRIMJERI SASTAVLJANJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA ZA 2011. GODINU

3.1. Primjer sastavljanja financijskih izvještaja prema HSFI

Na temelju podataka iz prethodne bruto bilance i drugih potrebnih informacija iz analitičkih evidencija sastavljeni su sljedeći financijski izvještaji. Struktura i sadržaj ovih financijskih izvještaja usklađena je s Pravilnikom o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja. Prikazani financijski izvještaji odnose se na društvo koje prema klasifikaciji poduzetnika iz čl. 3. Zakona o računovodstvu spada u srednje poduzetnike.

XYZ d.o.o. Zagreb
Jakova Gotovca 1

BILANCA stanje na dan 31. 12. 2011. godine

iznos u kunama

Naziv pozicije		AOP oznaka	RB bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1		2	3	4	5
	AKTIVA				
A	**POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL**	**001**		**0**	**0**
B	**DUGOTRAJNA IMOVINA**	**002**		**40.376.641**	**39.043.226**
I	**NEMATERIJALNA IMOVINA**	**003**	**d**	**17.125**	**12.987**
1.	Izdaci za razvoj	004		2.537	468
2.	Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softwer i ostala prava	005		14.588	12.518
3.	Goodwill	006		0	0
4.	Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine	007		0	0
5.	Nematerijalna imovina u pripremi	008		0	0
6.	Ostala nematerijalna imovina	009		0	0
II	**MATERIJALNA IMOVINA**	**010**	**d**	**40.126.782**	**38.801.502**
1.	Zemljište	011		4.564.836	4.564.836
2.	Građevinski objekti	012		29.850.600	28.990.304
3.	Postrojenja i oprema	013		4.325.621	3.958.368
4.	Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014		297.485	198.365
5.	Biološka imovina	015		0	0
6.	Predujmovi za materijalnu imovinu	016		0	55
7.	Materijalna imovina u pripremi	017		1.088.240	1.089.573
8.	Ostala materijalna imovina	018		0	0
9.	Ulaganje u nekretnine	019		0	0
III	**DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA**	**020**	**e**	**225.300**	**225.300**
1.	Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	021		225.300	225.300
2.	Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	022		0	0
3.	Sudjelujući interesi (udjeli)	023		0	0
4.	Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi	[1]			
5.	Ulaganja u vrijednosne papire	024		0	0
6.	Dani zajmovi, depoziti i slično	025		0	0
7.	Ostala dugotrajna financijska imovina	027		0	0
8.	Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela				
IV	**POTRAŽIVANJA**	**028**		**0**	**0**
1.	Potraživanja od povezanih poduzetnika	029		0	0
2.	Potraživanja po osnovi prodaje na kredit	030		0	0
3.	Ostala potraživanja	031		0	0
V	**ODGOĐENA POREZNA IMOVINA**	**032**	**c**	**7.434**	**3.437**
C	**KRATKOTRAJNA IMOVINA**	**033**		**9.401.487**	**13.374.910**
I	**ZALIHE**	**034**	**f**	**5.426.687**	**4.391.297**
1.	Sirovine i materijal	035		1.175.517	1.165.086
2.	Proizvodnja u tijeku	036		1.922.630	1.361.646
3.	Gotovi proizvod	038		2.124.724	1.624.724
4.	Trgovačka roba	039		0	0
5.	Predujmovi za zalihe	040		203.816	239.841
6.	Ostala imovina namijenjena prodaji	041		0	0
7.	Biološka imovina				
II	**POTRAŽIVANJA**	**042**	**g**	**3.930.299**	**7.412.331**

Naziv pozicije		AOP oznaka	RB bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1		2	3	4	5
1.	Potraživanja od povezanih poduzetnika	043		1.511.101	494.548
2.	Potraživanja od kupaca	044		1.843.103	6.351.281
3.	Potraživanja od sudjelujućih poduzetnika	045		0	0
4.	Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	046		0	0
5.	Potraživanja od države i drugih institucija	047		573.892	564.300
6.	Ostala potraživanja	048		2.202	2.202
III	**KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA**	**049**	**h**	**7.500**	**1.315.436**
1.	Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	050		0	0
2.	Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	051		0	1.307.936
3.	Sudjelujući interesi (udjeli)	052		0	0
4.	Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi				
5.	Ulaganja u vrijednosne papire	053		0	0
7.	Dani zajmovi, depoziti i slično	054		7.500	7.500
8.	Ostala financijska imovina	056		0	0
IV	**NOVAC U BANCI I BLAGAJNI**	**057**	**i**	**37.001**	**255.846**
D	**PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI**	**058**		**132.170**	**0**
F	**UKUPNO AKTIVA**	**060**		**49.910.298**	**52.418.136**
G	**IZVANBILANČNI ZAPISI**	**061**		**0**	**0**
	PASIVA				
A	**KAPITAL I REZERVE**	**062**		**38.463.405**	**39.585.633**
I	**TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL**	**063**	**j**	46.962.300	46.962.300
II	**KAPITALNE REZERVE**	**064**		**0**	**0**
III	**REZERVE IZ DOBITI**	**065**		**0**	**0**
1.	Zakonske rezerve	066		0	0
2.	Rezerve za vlastite dionice	067		0	0
3.	Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	068		0	0
4.	Statutarne rezerve	069		0	0
5.	Ostale rezerve	070		0	0
IV	**REVALORIZACIJSKE REZERVE**	**071**		**0**	**0**
V	**ZADRŽANA DOBIT**	**072**		**0**	**0**
VI	**PRENESENI GUBITAK**	**073**		**10.198.674**	**8.498.895**
VII	**DOBIT POSLOVNE GODINE**	**074**		**1.699.779**	**1.122.228**
VIII	**GUBITAK POSLOVNE GODINE**	**075**		**0**	**0**
IX	**MANJINSKI INTERES**	**076**			
B	**REZERVIRANJA**	**077**	**k**	**160.551**	**148.933**
1.	Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	078		0	0
2.	Rezerviranja za porezne obveze	079		0	0
3.	Druga rezerviranja	080		160.551	148.933
C	**DUGOROČNE OBVEZE**	**081**	**l**	**0**	**1.127.348**
1.	Obveze prema povezanim poduzetnicima	082		0	0
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično	083		0	0
3.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	084		0	1.127.348
4.	Obveze za predujmove	085		0	0
5.	Obveze prema dobavljačima	086		0	0
6.	Obveze po vrijednosnim papirima	087		0	0
7.	Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi				
8.	Ostale dugoročne obveze	088		0	0
9.	Odgođena porezna obveza	089		0	0
D	**KRATKOROČNE OBVEZE**	**090**	**m**	**11.286.342**	**11.510.341**
1.	Obveze prema povezanim poduzetnicima	091		1.243.182	2.118.347
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično	092		0	0
3.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	093		2.437.955	4.852
4.	Obveze za predujmove	094		267.824	281.732
5.	Obveze prema dobavljačima	095		5.625.054	6.784.127
6.	Obveze po vrijednosnim papirima	096		604.000	675.000
7.	Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi				
8.	Obveze prema zaposlenicima	097		509.380	528.657
9.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	098		592.776	815.204
10.	Obveze s osnove udjela u rezultatu	099		0	299.761

Naziv pozicije		AOP oznaka	RB bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1		2	3	4	5
11.	Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	100		0	0
12.	Ostale kratkoročne obveze	101		6.171	2.661
E	**ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA**	**102**	**n**	**0**	**45.881**
F	**UKUPNO PASIVA**	**103**		**49.910.298**	**52.418.136**
G	**IZVANBILANČNI ZAPISI**	**104**		**0**	**0**
	DODATAK BILANCI (popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj)				
	KAPITAL I REZERVE				
	1. Pripisano imateljima kapitala matice	105			
	2. Pripisano manjinskom interesu	106			

XYZ d.o.o. Zagreb
Jakova Gotovca 1

RAČUN DOBITI I GUBITKA od 01. 01. 2011. do 31. 12. 2011. godine

iznos u kunama

Naziv pozicije		AOP oznaka	RB bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1		2	3	4	5
	Naziv pozicije				
I	**POSLOVNI PRIHODI**	**107**	**a**	**21.217.092**	**24.595.057**
1.	Prihodi od prodaje	108		21.176.994	24.545.557
2.	Ostali poslovni prihodi	110		40.098	49.500
II	**POSLOVNI RASHODI**	**111**	**b**	**21.048.166**	**25.983.960**
1.	**Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda**	**112**		**859.444**	**1.060.984**
2.	**Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda**	**113**			
3.	Materijalni troškovi	114		9.303.985	11.485.769
	a) Troškovi sirovina i materijala	115		5.640.143	6.962.757
	b) Troškovi prodane robe	116		0	0
	c) Ostali vanjski troškovi	117		3.663.842	4.523.012
4.	Troškovi osoblja	118		9.634.623	11.893.942
	a) Neto plaće i nadnice	119		6.579.576	8.122.486
	b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	120		1.934.803	2.388.514
	c) Doprinosi na plaće	121		1.120.244	1.382.942
5.	Amortizacija	122		1.141.818	1.409.574
6.	Ostali troškovi	123		92.560	114.265
7.	Vrijednosno usklađivanje	124		0	0
	d) dugotrajne imovine (osim financijske imovine)	125		0	0
	e) kratkotrajne imovine (osim financijske imovine)	126		0	0
8.	Rezerviranja	127		15.736	19.426
9.	Ostali poslovni rashodi	128		0	0
III	**FINANCIJSKI PRIHODI**	**129**	**a**	**226.199**	**279.243**
1.	Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima	130		0	0
2.	Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	131		226.199	279.243
3.	Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa	132		0	0
4.	Nerealizirani dobici (prihodi)	133		0	0
5.	Ostali financijski prihodi	134		0	0
IV	**FINANCIJSKI RASHODI**	**135**	**b**	**700.862**	**865.215**
1.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima	136		139.307	171.975
2.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	137		561.555	693.240
3.	Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine	138		0	0

Naziv pozicije		AOP oznaka	RB bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1		2	3	4	5
4.	Ostali financijski rashodi	139		0	0
V	**UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA**				
VI	**UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA**				
VII	**IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI**	**140**	**a**	**2.091.048**	**3.506.450**
VIII	**IZVANREDNI - OSTALI RASHODI**	**141**	**b**	**85.532**	**105.590**
IX	**UKUPNI PRIHODI**	**142**	**a**	**23.534.339**	**28.380.750**
X	**UKUPNI RASHODI**	**143**	**b**	**21.834.560**	**26.954.765**
XI	**DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA**	**144**		**1.699.779**	**1.425.985**
XII	**GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA**	**145**			
XIII	**POREZ NA DOBIT**	**146**	**c**	**0**	**303.757**
XIV	**DOBIT RAZDOBLJA**	**147**		**1.699.779**	**1.122.228**
XV	**GUBITAK RAZDOBLJA**	**148**			
	DODATAK RDG-u (popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj)				
	XVI.* DOBIT PRIPISANA IMATELJIMA KAPITALA MATICE	149			
	XVII.* DOBIT PRIPISANA MANJINSKOM INTERESU	150			
	XVIII.* GUBITAK PRIPISAN IMATELJIMA KAPITALA MATICE	151			
	XIX.* GUBITAK PRIPISAN MANJINSKOM INTERESU	152			

XYZ d.o.o. Zagreb
Jakova Gotovca 1

IZVJEŠTAJ O NOVČANOM TOKU od 01. 01. 2011. do 31. 12. 2011. godine

iznos u kunama

Naziv pozicije		AOP oznaka	RB bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1		2	3	4	5
	NOVČANI TIJEK OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI				
1.	Dobit prije poreza	001		1.699.779	1.425.985
2.	Amortizacija	002		1.141.818	1.409.574
3.	Povećanje kratkoročnih obveza	003		0	5.016.926
4.	Smanjenje kratkotrajnih potraživanja	004		0	0
5.	Smanjenje zaliha	005		1.023.644	1.017.493
6.	Ostalo povećanje novčanog tijeka	006	o	181.529	224.099
I	**Ukupno povećanje novčanog tijeka od poslovnih aktivnosti**	**007**		**4.046.770**	**9.094.077**
1.	Smanjenje kratkoročnih obveza	008		930.569	0
2.	Povećanje kratkotrajnih potraživanja	009		1.023.645	3.536.638
3.	Povećanje zaliha	010		0	0
4.	Ostalo smanjenje novčanog tijeka	011	p	2.846.561	3.514.079
II	**Ukupno smanjenje novčanog tijeka od poslovnih aktivnosti**	**012**		**4.800.775**	**7.050.717**
A1)	**NETO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI**	**013**		**0**	**2.043.360**
A2)	**NETO SMANJENJE NOVČANOG TIJEKA OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI**	**014**		**754.005**	**0**
	NOVČANI TIJEK OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI				
1.	Novčani primici od prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	015		0	0
2.	Novčani primici od prodaje vlasničkih i dužničkih instrumenata	016		0	0
3.	Novčani primici od kamata	017		3.659	2.654
4.	Novčani primici od dividendi	018		0	0
5.	Ostali novčani primici od investicijskih aktivnosti	019		1.096.958	1.354.195
III	**UKUPNO NOVČANI PRIMICI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**02**		**1.100.617**	**1.356.849**
1.	Novčani izdaci za kupnju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	021		724.569	80.154

Naziv pozicije		AOP oznaka	RB bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
1		2	3	4	5
2.	Novčani izdaci za stjecanje vlasničkih i dužničkih financijskih instrumenata	022		0	0
3.	Ostali novčani izdaci od investicijskih aktivnosti	023		1.142.774	2.662.132
IV	**UKUPNO NOVČANI IZDACI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**024**		**1.867.342**	**2.742.286**
B1)	**NETO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**025**		**0**	**0**
B2)	**NETO SMANJENJE NOVČANOG TIJEKA OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**026**		**766.725**	**1.385.437**
	NOVČANI TIJEK OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI				
1.	Novčani primici od izdavanja vlasničkih i dužničkih financijskih instrumenata	027		0	0
2.	Novčani primici od glavnice kredita, zadužnica, pozajmica i drugih posudbi	028		5.283.560	13.958.931
3.	Ostali primici od financijskih aktivnosti	029		0	0
V	**UKUPNO NOVČANI PRIMICI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**030**		**5.283.560**	**13.958.931**
1.	Novčani izdaci za otplatu glavnice kredita i obveznica	031		3.956.488	14.398.009
2.	Novčani izdaci za isplatu dividendi	032		0	0
3.	Novčani izdaci za financijski najam	033		0	0
4.	Novčani izdaci za otkup vlastitih dionica	034		0	0
5.	Ostali novčani izdaci od financijskih aktivnosti	035		0	0
VI	**UKUPNO NOVČANI IZDACI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**036**		**3.956.488**	**14.398.009**
C1)	**NETO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**037**		**1.327.072**	**0**
C2)	**NETO SMANJENJE NOVČANOG TIJEKA OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**038**		**0**	**439.078**
	UKUPNO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA	**039**		**0**	**218.845**
	UKUPNO SMANJENJE NOVČANOG TIJEKA	**040**		**193.658**	**0**
	NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA POČETKU RAZDOBLJA	**041**		**230.659**	**37.001**
	POVEĆANJE NOVCA I NOVČANIH EKVIVALENATA	**042**		**0**	**218.845**
	SMANJENJE NOVCA I NOVČANIH EKVIVALENATA	**043**		**193.658**	**0**
	NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA KRAJU RAZDOBLJA	**044**		**37.001**	**255.846**

IZVJEŠTAJ O PROMJENAMA KAPITALA za 2011. godinu

- u kn i lp -

	Upisani kapital	Zadržana dobit/ (preneseni gubitak)	Dobit/(gubitak) tekuće godine	Ukupno
Na datum 31. prosinca 2009.	**46.962.300,00**	**(9.254.200,05)**	**(944.474,01)**	**36.763.625,94**
Prijenos gubitka	-	(944.474,01	**944.474.01**	**0**
Dobit razdoblja	**-**	**-**	**1.699.779,01**	**1.699.779,01**
Na datum 31. prosinca 2010.	**46.962.300,00**	**(10.198.674,06)**	**1.699.779,01**	**38.463.404,95**
Raspored dobiti		1.699.779,01	**(1.699.779,01)**	**0**
Dobit razdoblja	**-**	**-**	**1.122.227,96**	**1.122.227,96**
Na datum 31. prosinca 2011.	**46.962.300,00**	**(8.498.895,05)**	**1.122.227,96**	**39.585.632,91**

XYZ d.o.o. Zagreb
Jakova Gotovca 1

BILJEŠKE UZ FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

Opći podaci o Društvu

XYZ je društvo s ograničenom odgovornošću (dalje: Društvo) za trgovinu i proizvodnju metalnih predmeta. Društvo je osnovano u lipnju 1992. godine pod matičnim brojem subjekta (MBS) 01234567. Sjedište Društva nalazi se u Ulici Jakova Gotovca 1, Zagreb.

Osnovne djelatnosti Društva, temeljem upisa u Trgovačkom sudu jesu:

*	Kupnja i prodaja robe
*	Ostale poslovne djelatnosti
*	Proizvodnja metalnih predmeta

Društvo zastupa pojedinačno i samostalno g. Ivan Ivančić, direktor Društva.

Tijekom razdoblja, Društvo je prosječno zapošljavalo 90 djelatnika (u 2010. godini prosječan broj djelatnika bio je 87).

Okvir financijskog izvještavanja

Financijski izvještaji sastavljeni su sukladno odredbama *Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja*, koje je objavio *Odbor za standarde financijskog izvještavanja* objavljenim u *Narodnim novinama*, propisanim kao okvirom financijskog izvještavanja temeljem odredbi *Zakona o računovodstvu*.

Financijski izvještaji pripremljeni su primjenom načela povijesnog troška. Detaljna objašnjenja priznavanja pojedinačnih pozicija dana su u sklopu svake pojedinačne pozicije.

Financijski izvještaji prezentirani su u hrvatskim kunama (kn), s obzirom da je to valuta u kojoj je iskazana većina poslovnih događaja Društva. Na dan 31. prosinca tečaj kune u odnosu na ostale valute bio je:[1]

31. prosinca 2010. godine	1 EUR = 7,233110 HRK	1 USD = 5,169831 HRK
31. prosinca 2011. godine	1 EUR = 7,289320 HRK	1 USD = 5,802310 HRK

Sastavljanje financijskih izvještaja u skladu s *Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja* zahtijeva od Uprave da daje procjene i izvodi pretpostavke koje utječu na iskazane iznose imovine i obveza, te objavu nepredviđene imovine i nepredviđenih obveza na datum financijskih izvještaja, kao i na iskazane prihode i rashode tijekom izvještajnog razdoblja. Procjene se temelje na informacijama koje su bile dostupne na datum sastavljanja financijskih izvještaja, te se stvarni iznosi mogu razlikovati od procijenjenih.

[1] Temeljem odredbi točke 42. HSFI-a 11, neophodno je u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti i tečajeve na datum bilance primijenjene pri svođenju tečaja. Budući da u trenutku izrade ovog materijala nisu bili dostupni srednji tečajevi Hrvatske narodne banke na dan 31. prosinca 2011. godine, ovdje su navedeni tečajevi u vrijeme izrade ovog teksta.

Sažetak primjenjivanih računovodstvenih politika i bilješke[2]

RAČUN DOBITI I GUBITKA

Sadržaj računa dobiti i gubitka napravljen je po metodi prirodnih vrsta troškova.

a) Prihodi

Računovodstveni postupci za priznavanje prihoda temelje se na odredbama *Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 15 - Prihodi*. Prihodi se evidentiraju po fakturnoj vrijednosti, umanjenoj za iskazane trgovačke popuste i rabate, koji su odobreni prilikom prodaje/pružanja usluga. Osnovna djelatnost Društva je proizvodnja, prodaja i trgovina metalnim predmetima, te se s tog naslova prihodi priznaju temeljem odredbi *Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja,* ako su zadovoljeni sljedeći uvjeti:

- društvo je prenijelo na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad proizvodima uključivo i robu,
- društvo ne zadržava stalno sudjelovanje u upravljanju, do stupnja koji se obično povezuje s vlasništvom niti učinkovito kontrolira prodaju proizvoda i robe,
- iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti,
- vjerojatno je da će ekonomske koristi povezane s transakcijom pritjecati u društvo, i
- troškovi koji su nastali ili će nastati u odnosu na transakciju mogu se pouzdano izmjeriti.

Prihodi su u 2011. godini porasli u odnosu na 2010. godinu za 21%, te je struktura ostvarenih prihoda bila sljedeća:

- u kn i lp -

Pozicija prihoda	2010.	Struktura	2011.	Struktura	Indeks
1	2	3	4	5	6 (4/2 x 100)
Poslovni prihodi	21.217.092,14	90,15%	24.595.057,25	86,66%	116
Financijski prihodi	226.199,44	0,96%	279.243,21	0,98%	123
Izvanredni - ostali prihodi	2.091.047,83	8,89%	3.506.449,77	12,36%	168
UKUPNO prihodi	**23.534.339,41**	**100,00%**	**28.380.750,23**	**100,00%**	**121**

Povećanje prihoda ponajprije je uzorkovano povećanjem prihoda osnovne djelatnosti - prodaje metalnih proizvoda u inozemstvu. Struktura ostvarenih poslovnih prihoda u promatranim je godinama bila sljedeća:

- u kn i lp -

Pozicija poslovnih prihoda	2010.	Struktura	2011.	Struktura	Indeks
1	2	3	4	5	6 (4/2 x 100)
Prihodi od prodaje	21.176.994,38	99,81%	24.545.556,56	99,80%	116
Ostali poslovni prihodi	40.097,76	0,19%	49.500,69	0,20%	123
UKUPNO poslovni prihodi	**21.217.092,14**	**100,00%**	**24.595.057,25**	**100,00%**	**116**

[2] Bilješke se mogu prezentirati na način opisan u ovom materijalu ili na način da se prvo navede sažetak primjenjivanih računovodstvenih politika, a nastavno bilješke.

Unutar pozicije ostalih prihoda Društvo je iskazalo prihode s naslova subvencija u visini od 18.457 kn, te prihode od ukidanja dugoročnih rezerviranja u visini od 31.044 kn.

Financijski prihodi sudjeluju sa svega 1% u strukturi ukupno ostvarenih prihoda, te je njihova struktura u 2011. godini bila:

Pozicija financijskih prihoda	2011. godina	Struktura
Prihodi od kamata	2.653,78	0,95%
Prihodi od tečajnih razlika	276.589,43	99,05%
UKUPNO financijski prihodi	**279.243,21**	**100,00%**

Društvo je u 2011. godini ostvarilo 3,506 mil. kn izvanrednih - ostalih prihoda, sljedeće strukture:

- u kn i lp -

Pozicija izvanrednih - ostalih prihoda	2011. godina	Struktura
Otpisi obveza	3.203.792,27	91,37%
Prihodi od prodaje materijala	77.022,34	2,20%
Neotpisana vrijednost i vrijednosno usklađenje kratk. imovine	19.978,45	0,57%
Prihodi iz proteklih godina	15.040,98	0,43%
Ostali prihodi	190.615,73	5,44%
UKUPNO izvanredni - ostali prihodi	**3.506.449,77**	**100,00%**

b) Rashodi

Rashodi predstavljaju smanjenje ekonomske koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku odljeva ili smanjenja sredstava ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, ali ne ono u svezi s raspodjelom sudionicama u kapitalu.

Rashodi se priznaju u izravnom sučeljavanju s povezanim prihodima, koji proistječu iz istih transakcija i drugih događaja. Rashodi su u 2011. godini porasli u odnosu na 2010. godinu za 23%, te je struktura rashoda u promatranim godinama bila sljedeća:

- u kn i lp -

Pozicija rashoda	2010.	Struktura	2011.	Struktura	Indeks
1	2	3	4	5	6 (4/2 x 100)
Poslovni rashodi	21.048.165,31	96,40%	25.983.960,08	96,40%	123
Financijski rashodi	700.862,71	3,21%	865.215,02	3,21%	123
Izvanredni - ostali rashodi	85.532,39	0,39%	105.589,73	0,39%	123
UKUPNO rashodi	**21.834.560,41**	**100,00%**	**26.954.764,83**	**100,00%**	**123**

Poslovni rashodi sudjeluju s 96% unutar strukture ostvarenih rashoda tekućeg razdoblja, te je njihova struktura u 2010. i 2011. godini bila sljedeća:

- u kn i lp -

Pozicija poslovnih rashoda	2010.	Struktura	2011.	Struktura	Indeks
1	2	3	4	5	6 (4/2 x 100)
Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda	859.444,17	4,08%	1.060.983,83	4,08%	123
Materijalni troškovi	9.303.984,94	44,20%	11.485.769,41	44,20%	123
Troškovi osoblja	9.634.622,61	45,77%	11.893.941,61	45,77%	123
Amortizacija	1.141.817,91	5,42%	1.409.574,21	5,42%	123
Ostali troškovi	92.559,77	0,44%	114.265,03	0,44%	123
Vrijednosno usklađivanje	-	-	-	-	-
Rezerviranja	15.735,92	0,07%	19.425,99	0,07%	123
Ostali poslovni rashodi	-	-	-	-	-
UKUPNO poslovni rashodi	**21.048.165,32**	**100,00%**	**25.983.960,08**	**100,00%**	**123**

Materijalni troškovi u 2011. godini sudjeluju s 44% unutar strukture poslovnih rashoda Društva, te iznose 11,486 mil. kn. Navedena se pozicija sastoji od troškova sirovina i materijala u iznosu od 6,963 mil. kn sljedeće strukture:

- u kn i lp -

Pozicija troškova sirovina i materijala	2011.
1	2
Utrošeni materijal	6.072.521,55
Potrošena energija	872.339,34
Otpisi sitnog inventara	17.896,16
UKUPNO troškovi sirovina i materijala	**6.962.757,05**

Ostali vanjski troškovi iznose 4,523 mil. kn, sljedeće strukture:

- u kn i lp -

Pozicija ostalih vanjskih troškova	2011.
1	2
Prijevozne usluge	844.395,66
Usluge na izradi proizvoda	2.649.328,99
Usluge održavanja	319.638,49
Usluge zakupa	800,90
Komunalne usluge	137.796,27
Bankarske usluge i usluge platnog prometa	49.807,42
Usluge savjetovanja	151.475,14
Premije osiguranja	91.232,51
Ostale usluge	278.536,98
UKUPNO ostali vanjski troškovi	**4.523.012,36**

Troškovi osoblja su u 2011. godini iznosili 11,894 mil. kn, te sudjeluju u ukupnim rashodima Društva s 46%. Prosječan broj zaposlenih na bazi sata rada u 2011. godini iznosio 90 (u 2010. godini 87). Društvo nema definiranih planova naknada nakon umirovljenja za svoje zaposlenike, te sukladno navedenome nema niti rezerviranja za ove troškove. Društvo zaposlenima isplaćuje jubilarne nagrade i jednokratne otpremnine prilikom umirovljenja.

Troškovi amortizacije sudjeluju u strukturi ukupnih troškova s 5%, odnosno iznose 1,410 mil. kn. Detaljan pregled primjenjivanih stopa amortizacije, te obračunate amortizacije po pojedinim

skupinama sredstava dan je u sklopu bilješke *Dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina*.

Ostali troškovi iznose 114 tis. kn sljedeće strukture:

- u kn i lp -

Pozicija ostalih troškova	2011.
1	2
Troškovi reprezentacije	64.548,69
Porezi koji ne ovise o poslovnom rezultatu	12.319,55
Doprinosi na druge dohotke	37.396,79
UKUPNO ostali troškovi	**114.265,03**

Troškovi rezerviranja u visini od 19.426 kn odnose se na rezerviranja po započetim sudskim sporovima protiv Društva temeljem procjene odvjetnika i Uprave Društva.

Financijski rashodi

Društvo je u 2011. godini ostvarilo 865 tis. kn financijskih rashoda sljedeće strukture:

- u kn i lp -

Pozicija financijskih rashoda	2011.
1	2
Kamate iz odnosa s povezanim poduzećima	171.974,62
Kamate iz odnosa s trećima	506.764,47
Negativne tečajne razlike	186.475,92
UKUPNO financijski rashodi	**865.215,01**

Društvo je sve troškove posudbi evidentiralo kao troškove tekućeg razdoblja.

Izvanredni - ostali rashodi

Društvo je u 2011. godini ostvarilo 106 tis. kn izvanrednih - ostalih rashoda, sljedeće strukture:

- u kn i lp -

Pozicija izvanrednih - ostalih rashoda	2011.
1	2
Nabavna vrijednost prodanog mat., rezervnih dijelova i sit. inv.	1.251,71
Kazne, penali i naknade štete	32.201,73
Otpisana potraživanja	300,43
Naknadno utvrđeni rashodi iz proteklih godina	50.706,11
Naknadno odobreni popusti	3.680,77
Ostali rashodi	17.448,98
UKUPNO izvanredni - ostali rashodi	**105.589,73**

c) Porez na dobit

Nakon odbitka prihoda od rashoda razdoblja ostvarena je dobit prije oporezivanja u iznosu od 1,426 mil. kn. Stopa poreza na dobit, sukladno hrvatskom *Zakonu o porezu na dobit*, iznosi u 2011. godini 20%. Obračunati porez na dobit za 2011. godinu iznosi 304 tis. kuna, te je skraćeni obračun dan u nastavku:

- u kn i lp -

• *dobit prije oporezivanja*	*1.425.9985,40*
• *uvećanja dobiti*	*100.942,81*
• 70% troškova reprezentacije	48.909,27
• 30% troškova za osobni prijevoz	39.233,11
• troškovi kazni za prekršaje i prijestupe	12.500,00
• vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja	300,43
• *umanjenja dobiti*	*28.119,45*
• prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja	19.978,43
• državna potpora za obrazovanje i izobrazbu	8.141,00
• **porezna osnovica**	**1.498.808,76**
• Stopa poreza na dobit	20%
• **Porez na dobit**	**299.761,75**
• **Ukidanje odgođene porezne imovine**	**3.995,69**
• **Dobit poslije oporezivanja**	**1.122.227,96**

BILANCA

d) Dugotrajna nematerijalna i materijalna imovina

Prilikom nabave sredstva dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine se evidentiraju u visini troškova nabave umanjena za diskonte i rabate, a po uvećanju za zavisne troškove koji su nastali radi stavljanja sredstva u upotrebu. Prilikom otuđenja imovine dobit/gubitak utvrđena prilikom prodaje evidentira se kao prihod/rashod tekućeg razdoblja.

Za sredstva dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine obračunava se amortizacija linearnom metodom, i to po stopama koje su usklađene sa *Zakonom o porezu na dobit* (*Nar. nov., br.* 177/04., 90/05., 57/06.). Stope koje Društvo koristi su sljedeće:

1.	Software	20%
2.	Građevinski objekti	5%
3.	Oprema i namještaj	10 - 25%
4.	Računala, računalna oprema	50%
5.	Transportna sredstva	25%
6.	Osobni automobili	20%

Na zemljište i investicije u tijeku, amortizacija nije obračunata. Pregled kretanja dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine u 2011. godini dan je u nastavku:

Nad nekretninom u Zagrebu, Ulica Jakova Gotovca 1 upisano je založno pravo XY banka d.d., Zagreb, kao osiguranje podmirenja dugoročnog kredita u visini od 155.000 EUR. Stanje ovih obveza na dan 31. prosinca 2011. godine iznosi 1,127 mil. kuna, te obveze dospijevaju na naplatu u razdoblju 2013. - 2015. godina.

Pored navedenih sredstava dugotrajne imovine, Društvo ima u poslovnom najmu osobno vozilo. Navedene najamnine,

koje se plaćaju u okviru poslovnih najmova evidentiraju se kao rashodi tijekom trajanja najma. Bitnije napomene iz ovog *Ugovora o poslovnom najmu* dane su u nastavku:

Predmet najma:	Osobno vozilo
Datum sklapanja Ugovora:	01. 09. 2010.
Raskid Ugovora:	30. 08. 2014.
Trošak najma u 2011. godini:	25.000 kn
Budući troškovi najma:	
- u 2012. godini	25.000 kn
- u 2013. godini	25.000 kn
- u 2014. godini	7.000 kn

e) Dugotrajna financijska imovina

Unutar ove pozicije iskazani su udjeli u povezanom poduzeću ABC d.o.o., Zagreb. Navedene udjele Društvo iskazuje primjenom metode troškova, sukladno odredbama *Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 9 - Financijska imovina*.

KRATKOTRAJNA IMOVINA

f) Zalihe

Zalihe sirovina i materijala iskazuju se po troškovima nabave, koji obuhvaćaju kupovnu cijenu, uvoze carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza i druge troškove koji se mogu izravno pripisati nabavci. Vrijednost trgovačkog i količinskih popusta umanjuje vrijednosti troškova nabave. Utrošak zaliha utvrđuje se primjenom metode prosječnog ponderiranog troška.

Obračun proizvodnje utvrđuje se u skladu s odredbama *Hrvatskog standarda financijskog izvještavanja 10 - Zalihe*. Troškovi konverzije uključuju troškove izravno povezane s organizacijskim jedinicama proizvodnje, odnosno vrijednost izravno utrošenih sirovina, direktni troškovi rada, te fiksni opći troškovi (trošak amortizacije i opći troškovi pogona) i varijabilni opći troškovi proizvodnje (indirektni materijal i rad u pogonu). Razduženje zaliha gotovih proizvoda utvrđuje se primjenom metode prosječnog ponderiranog troška.

Zalihe sitnog inventara jednokratno se otpisuju prilikom stavljanja u upotrebu.

g) Potraživanja

Kratkotrajna potraživanja odnose se na potraživanja s rokom dospijeća od jedne godine. Struktura ovih potraživanja na dan 31. prosinca 2011. godine dana je u nastavku:

- u kn i lp -

Pozicija potraživanja	Stanje na dan 31. 12. 2010.	Udio	Stanje na dan 31. 12. 2011.	Udio	Indeks
1	2	3	4	5	6 (4/2x100)
Potraživanja od povezanih poduzetnika	1.511.101,70	38,45%	494.547,36	6,67%	33
Potraživanja od kupaca	1.843.103,50	46,89%	6.351.281,14	85,69%	345
Potraživanja od države i dr. institucija	573.892,53	14,60%	564.300,22	7,61%	98
Ostala potraživanja	2.202,21	0,06%	2.202,21	0,03%	100
UKUPNO potraživanja	**3.930.299,94**	**100,00%**	**7.412.330,93**	**100,00%**	**189**

Potraživanja od povezanih poduzetnika odnose se na isporučene proizvode povezanom poduzeću ABC d.o.o. Ukupno iskazani iznos potraživanja odnosi se na nedospjela potraživanja.

Potraživanja od kupaca na dan 31. prosinca 2011. godine iznose 6,351 mil. kuna, te se iskazuju u visini zaračunatih prihoda uvećanih za obračunati porez na dodanu vrijednost. Smanjenje vrijednosti potraživanja provodi se u razdoblju spoznaje o nemogućnosti naplate dijela ili cijelog potraživanja. Temeljem utuženja kupaca, Uprava Društva je provela ispravak vrijednosti kupaca u prethodnim razdobljima u visini od 999.731 kuna. Tijekom 2011. godine naplaćen je iznos otpisanih potraživanja u visini od 61.716 kn.

Struktura dospjelosti potraživanja od kupaca dana je u nastavku:

Pozicija	Potraživanja od kupaca	Struktura
UKUPNA potraživanja	6.351.281,14	100,00%
Nedospjelo:	2.987.887,32	47,04%
Dospjelo:	3.363.393,82	52,96%
- do 30 dana	798.485,78	12,57%
- 30 - 60 dana	1.327.535,97	20,90%
- 60 - 90 dana	687.493,98	10,82%
- više od 90 dana	549.878,09	8,66%

h) Financijska imovina

Društvo je tijekom 2011. godine odobrilo kratkoročni zajam povezanom društvu ABC d.o.o. u visini od 1.307.936 kn na razdoblje od 01. 10. 2011. godine - 15. 05. 2012. godine uz kamatnu stopu od 4% godišnje uvećano za porez na dodanu vrijednost.

Iskazani iznos danih zajmova trećima u visini od 7.500 kn odnosi se na zajam odobren 2010. godine kupcu Društva, za koji je sklopljen prolongat tijekom 2011. godine uz kamatnu stopu od 6% godišnje uvećano za porez na dodanu vrijednost. Navedeni zajam dospijeva na naplatu u cijelosti u ožujku 2012. godine.

i) Novac na računu i u blagajni

Struktura pozicije novca na računu i u blagajni na dan 31. prosinca 2011. godine bila je sljedeća:

R. br.	Opis	Iznos u kn
1.	kunska sredstva u bankama	192.898,81
2.	kunska sredstva u blagajni	511,06
3.	devizna sredstva u bankama	62.436,53
4.	**UKUPNO**	**255.846,40**

Sredstva na deviznim računima preračunata su u kune primjenom srednjeg tečaja *Hrvatske narodne banke* na dan 31. prosinca 2011. godine.

j) Kapital i rezerve

Iskazana vrijednost upisanog kapitala u visini od 46.962.300 kuna odnosi se u cijelosti na upisani i uplaćeni kapital. Navedena je pozicija usklađena s upisom u Trgovačkom sudu.

k) Rezerviranja

Unutar ove pozicije Društvo je iskazalo rezerviranja za započete sudske sporove, a sukladno procjeni odvjetnika i

Uprave Društva. Kretanje pozicije dugoročnih rezerviranja za reklamacije tijekom 2011. godine, bilo je sljedeće:

Pozicija	Iznos u kn
Stanje 01. 01. 2011. godine	*160.550,93*
Iskorišteni iznosi rezerviranja	-
Neiskorišteni iznosi rezerviranja	(31.044,04)
Rezerviranja po odluci za 2011. godinu	19.425,99
Stanje na dan 31. 12. 2011. godine	*148.932,88*

Protiv Društva završen je tijekom 2011. godine sudski postupak, temeljem kojega je Društvo oprihodovalo iznos rezerviranja proveden u prethodnim razdobljima u visini od 31 tis. kn.

l) Dugoročne obveze

Unutar ove pozicije iskazan je dugoročni dio obveze prema banci XY banka d.d., Zagreb, sklopljen u 2011. godini.

Budući da je navedeni kredit sklopljen uz valutnu klauzulu (EUR) na dan 31. prosinca 2011. godine stanje ove obveze svedeno je po srednjem tečaju *Hrvatske narodne banke* na dan bilance. Detaljan pregled odredbi iz ovog Ugovora dan je u nastavku:

Kreditor:	XY banka d.d.
Ugovorni iznos kredita:	155.000 EUR
Početak kredita:	30. 03. 2010.
Kraj kredita:	31. 12. 2014.
Kamatna stopa:	6,5%
Iznos obveze u HRK na dan 31. 12. 2011. godine	
- dugoročna obveza	949.097,70
- kratkoročna obveza	178.250,20

Pregled dospijeća ovih obveza u budućim razdobljima dan je u nastavku:

Dospijeva u	Iznos u EUR
2012. godini	25.000 EUR
2013. godini	35.000 EUR
2014. godini	45.000 EUR
2015. godini	50.000 EUR
UKUPNO:	**155.000 EUR**

m) Kratkoročne obveze

Kratkoročne obveze na dan 31. prosinca 2011. godine sudjeluju s 22% unutar strukture pasive, te je njihova struktura sljedeća:

- u kn i lp -

Pozicija kratkoročnih obveza	Stanje na dan 31. 12. 2010.	Udio	Stanje na dan 31. 12. 2011.	Udio	Indeks
1	2	3	4	5	6 (4/2x100)
Obveze prema povezanim poduzetnicima	1.243.182,28	11,01%	2.118.347,23	18,12%	170
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	2.437.954,91	21,60%	4.851,65	0,04%	0,00
Obveze za predujmove	267.824,39	2,37%	281.732,40	2,41%	105
Obveze prema dobavljačima	5.625.054,41	49,84%	6.784.127,38	58,04%	121
Obveze po vrijednosnim papirima	604.000,00	5,35%	675.000,00	5,77%	112
Obveze prema zaposlenicima	509.379,62	4,51%	528.656,55	4,52%	104
Obveze za poreze, doprinose i sl. davanja	592.775,63	5,25%	1.114.965,46	9,54%	188
Obveze s osnove udjela u rezultatu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ostale kratkoročne obveze	6.170,43	0,05%	2.660,41	0,02%	43
Kratkoročno dosp. dug. kred.	0,00	0,00	178.250,20	1,52%	0,00
UKUPNO kratkoročne obveze	**11.286.341,67**	**100,00%**	**11.688.591,28**	**100,00%**	**102**

Obveze prema povezanim poduzetnicima odnose se na obveze s naslova nabave zaliha sirovina i materijala neophodnih za proces proizvodnje.

Obveze prema kreditnim institucijama odnose se na obveze s naslova kamata temeljem odobrenog dugoročnog kredita, koji dospijeva na naplatu u siječnju 2012. godine.

Društvo je tijekom studenoga i prosinca 2011. godine zaprimilo predujmove u visini od 281.732 kn, koji su iskorišteni u cijelosti po isporuci proizvoda tijekom siječnja i veljače 2012. godine.

Obveze prema dobavljačima sudjeluju s 59% u strukturi ukupnih kratkoročnih obveza Društva, te se u najvećem iznosu odnose na obveze prema domaćim dobavljačima za nabavku sirovina i usluga. Struktura dospjelosti ovih obveza na dan 31. prosinca 2011. godine je sljedeća:

Pozicija	Obveze prema dobavljačima	Struktura
UKUPNE obveze	6.784.127,38	100,00%
Nedospjelo:	3.985.873,43	58,75%
Dospjelo:	2.798.253,95	41,25%
- do 30 dana	1.298.485,78	19,14%
- 30 - 60 dana	827.535,97	12,20%
- 60 - 90 dana	387.493,98	5,71%
- više od 90 dana	284.738,22	4,20%

Obveze prema zaposlenima u visini od 528.657 kuna odnose se na neisplaćenu plaću za prosinac 2011. godine, koja je redovno podmirena u siječnju 2012. godine.

Obveze po vrijednosnim papirima odnose se na izdane mjenice u visini od 675 tis. kn, koje dospijevaju na naplatu u prvoj polovini 2012. godine.

Obveze za poreze, doprinose i druge pristojbe sudjeluju u strukturi ukupnih kratkoročnih obveza Društva sa 10%, te je struktura ovih obveza na dan 31. prosinca 2011. godine sljedeća:

- u kn i lp -

1.	Obveze za porez na dodanu vrijednost	611.163,85
2.	Obveze za porez na dobit	299.761,75
3.	Obveze za doprinose iz plaće i naknada plaća	139.508,93
4.	Obveze na dohodak iz plaća i naknada	61.533,93
5.	Obveze prema fizičkim osobama koje se oporezuju kao dr. dohodak	2.997,00
	UKUPNO	1.114.965,46

n) Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja

Unutar ove pozicije na dan 31. prosinca 2011. godine iskazan je iznos od 45.881 kn troškova tekućeg razdoblja, koji dospijevaju na naplatu tijekom 2012. godine.

IZVJEŠTAJ O NOVČANOM TOKU

Izvještaj o novčanom toku sastavljen je po indirektnoj metodi.

o) Ostalo povećanje novčanog toka od poslovnih aktivnosti

- u kn i lp -

Ostalo povećanje novčanog toka od poslovnih aktivnosti	2010.	2011.
1	2	3
Rezerviranja za sudske sporove	15.735,92	19.425,99
Vrijednosno usklađenje kratkotrajne imovine	0,00	17.896,16
Otpisana potraživanja	26.486,76	300,43
Negativne tečajne razlike	139.307,10	186.475,93
Rashodi od kamata	561.555,61	678.739,09
Izdaci za kamate	-561.555,61	-678.739,09
Ukupno	**181.529,78**	**224.098,51**

p) Ostalo smanjenje novčanog toka od poslovnih aktivnosti

- u kn i lp -

Ostalo smanjenje novčanog toka od poslovnih aktivnosti	2010.	2011.
1	2	3
Otpis obveza	2.607.995,55	3.203.792,27
Prihodi od ukidanja rezerviranja	12.365,98	31.044,04
Prihodi od kamata	3.658,99	2.653,78
Pozitivne tečajne razlike	222.540,45	276.589,43
Ukupno	**2.846.560,97**	**3.514.079,52**

U Zagrebu, 11. siječnja 2012. godine

Ana Anić, voditelj računovodstva — Ivan Ivančić, direktor

3.2. Primjer sastavljanja financijskih izvještaja prema MSFI

XYZ d.d.

Bilanca
na datum 31. prosinca 2011.

	Bilješka	**31. 12. 2011.**	31. 12. 2010.
		000'kn	000'kn
AKTIVA			
Dugotrajna imovina			
Nekretnine, postrojenja i oprema	*4*	**13.682**	11.036
Odgođena porezna imovina	*5*	**18**	4
Ukupna dugotrajna imovina		**13.700**	11.040
Kratkotrajna imovina			
Zalihe	*6*	**241.850**	-
Potraživanja od kupaca	*7*	**295.952**	152.616
Ostala potraživanja	*8*	**6.724**	4.380
Novac i novčani ekvivalenti	*9*	**410**	23.732
Ukupna kratkotrajna imovina		**544.936**	180.728
UKUPNA AKTIVA		**558.636**	191.768
PASIVA			
Kapital			
Upisani kapital	*10*	**159.672**	78.672
Rezerve		**27.240**	8.240
Zadržana dobit /(preneseni gubitak)		**(98)**	(900)
Ukupan kapital i rezerve		**186.814**	86.012
Kratkoročne obveze			
Obveze prema dobavljačima	*11*	**206.946**	91.676
Kratkoročni zajmovi	*12*	**149.480**	-
Porez na dobit		**3.766**	1.822
Ostale kratkoročne obveze	*13*	**11.630**	12.258
Ukupne kratkoročne obveze		**371.822**	105.756
UKUPNA PASIVA		**558.636**	191.768

XYZ d.d.

Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti
za godinu koja je završila 31. prosinca 2011.

	Bilješka	2011. 000'kn	2010. 000'kn
Prihodi od prodaje	*3 (h)*	**297.860**	109.648
Ostali operativni prihodi	*14*	**64.148**	42.074
Operativni prihodi		**362.008**	151.722
Trošak prodane robe		**(228.198)**	(86.182)
Troškovi osoblja	*15*	**(55.272)**	(36.466)
Amortizacija		**(2.680)**	(6)
Ostali operativni rashodi	*16*	**(64.450)**	(28.698)
Operativni rashodi		**(350.600)**	(151.352)
Dobit iz poslovanja		**11.408**	370
Financijski prihodi	*17(a)*	**2.840**	896
Financijski rashodi	*17(b)*	**(8.630)**	(348)
Financijski rezultat		**(5.790)**	548
Dobit prije oporezivanja		**5.618**	918
Porez na dobit	*18*	**(4.830)**	(1.822)
Odgođen porez na dobit	*5,18*	**14**	4
Dobit / (gubitak) razdoblja		**802**	(900)
Ostala sveobuhvatna dobit		**-**	-
Ukupno sveobuhvatna dobit		**802**	(900)

XYZ d.d.

Izvještaj o novčanom toku
za godinu koja je završila 31. prosinca 2011.

	Bilješka	2011. 000'kn	2010. 000'kn
Novčani tok iz poslovni aktivnosti			
Dobit/(gubitak) razdoblja prije poreza		**5.618**	918
Usklađenja:			
Amortizacija		**2.680**	6
Gubitak pri prodaji dugotrajne imovine		**66**	-
Otpis zaliha		**510**	-
Operativni rezultat prije promjena u radnom kapitalu		**8.874**	924
Povećanje zaliha		**(242.360)**	-
Povećanje potraživanja od kupaca		**(143.336)**	(66.676)
Povećanje ostalih potraživanja		**(2.344)**	(4.380)
Povećanje obveza prema dobavljačima		**4.000**	1.946
Povećanje obveza prema povezanim društvima		**111.270**	89.734
Plaćeni porez na dobit		**(2.886)**	-
Povećanje/(smanjenje) ostalih obveza		**(628)**	12.258
Neto novac korišten u poslovnim aktivnostima		**(267.410)**	33.806
Novčani tokovi iz investicijskih aktivnosti			
Kupnja nekretnina, postrojenja i opreme		**(5.614)**	(11.042)
Primici od prodaje dugotrajne imovine		**222**	-
Neto novac korišten u investicijskim aktivnostima		**(5.392)**	(11.042)
Novčani tokovi iz financijskih aktivnosti			
Primljeni krediti		**149.480**	-
Primici od emisije dionica		**100.000**	-
Neto novac od financijskih aktivnosti		**249.480**	-
Neto povećanje novca i novčanih ekvivalenata		**(23.322)**	22.764
Novac i novčani ekvivalenti na početku godine		**23.732**	968
Novac i novčani ekvivalenti na kraju godine	*9*	**410**	23.732

XYZ d.d.

Izvještaj o promjenama kapitala
za godinu koja je završila 31. prosinca 2011.

	Upisani kapital	Kapitalne rezerve	Zakonske rezerve	Zadržana dobit/ (preneseni gubitak)	Ukupno
	kn'000	kn'000	kn'000	kn'000	kn'000
Na datum 31. prosinca 2009.	**78.672**	**4.306**	**3.934**	**-**	**86.912**
Uplata temeljnog kapitala i rezervi *(bilješka 10)*	-	-		-	-
Gubitak razdoblja	-	-	-	(900)	**(900)**
Na datum 31. prosinca 2010.	**78.672**	**4.306**	**3.934**	**(900)**	**86.012**
Uplata temeljnog kapitala i rezervi *(bilješka 10)*	81.000	19.000		-	**100.000**
Dobit razdoblja	-	-	-	802	**802**
Na datum 31. prosinca 2011.	**159.672**	**23.306**	**3.934**	**98)**	**186.814**

XYZ d.d.

Bilješke uz financijske izvještaje

1. Subjekt izvještavanja

XYZ je dioničko društvo za trgovinu i usluge, (dalje u tekstu: "Društvo"), sa sjedištem u Zagrebu, Jakova Gotovca 1, osnovano je temeljem Statuta društva od 21. listopada 2001. godine i registrirano je u sudskom registru Trgovačkog suda u Zagrebu pod matičnim brojem subjekta 012345678. Društvo je djelatnost počelo obavljati u studenome 2001. godine. Dionice društva kotiraju na Zagrebačkoj burzi.

Krajnje matično društvo je ZYX d.d., društvo registrirano u Zagrebu i čije dionice kotiraju na Zagrebačkoj burzi.

Osnovne djelatnosti Društva su: kupnja i prodaja robe, obavljanje trgovačkog posredovanja na domaćem i stranom tržištu, organiziranje seminara i konferencija iz područja računovodstva i financija.

2. Osnove pripreme

(a) Izjava o usklađenosti

Financijski izvještaji Društva pripremljeni su u skladu sa Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07.) i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ("MSFI") koje je Odbor za standarde financijskog izvještavanja objavio u Narodnim novinama.

Struktura i sadržaj prikazanih financijskih izvještaja u skladu je s odredbama MRS 1.

Financijski izvještaji reklasificirani prema zahtijevima Pravilnika o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja priloženi su na kraju bilješki.

Financijske izvještaje je odobrila je Uprava 29. siječnja 2012.

(b) Osnove prikaza

Financijski izvještaji izraženi su sukladno konvenciji povijesnog troška.

(c) Funkcionalna valuta i valuta prikazivanja

Financijski izvještaji prezentirani su u hrvatskoj valuti, kuni ("kn"), koja je također funkcionalna valuta Društva, zaokruženo na najbližu tisuću.

(d) Korištenje procjena i prosudbi

Priprema financijskih izvještaja u skladu s MSFI zahtijeva od Uprave stvaranje prosudbi, procjena i pretpostavki koje utječu na primjenu politika i iznosa objavljenih za imovinu, obveze, prihode i troškove. Stvarni rezultati se mogu razlikovati od takvih procjena.

Procjene i uz njih vezane pretpostavke kontinuirano se pregledavaju. Utjecaj korekcije procjene priznaje se u razdoblju u kojem je procjena korigirana i budućim razdobljima ukoliko korekcija utječe na buduće razdoblje.

Prosudbe koje je napravila Uprava u primjeni računovodstvenih politika, a koje imaju značajan utjecaj na iznose iskazane u financijskim izvještajima, navedene su u Bilješci 22. Ključne pretpostavke vezane uz budućnost na kojima se temelje značajne procjene, i ostali ključni izvori nesigurnosti, koji uključuju značajan rizik da će doći do materijalno značajnih korekcija u idućoj godini, su također navedene u Bilješci 22.

3. Značajne računovodstvene politike

Računovodstvene politike dane u nastavku, primjenjivane su dosljedno za sva razdoblja prezentirana u ovim financijskim izvještajima.

(a) Strane valute

Prilikom pripreme financijskih izvještaja pojedinih društava, transakcije u stranim valutama preračunavaju se u funkcionalnu valutu po tečaju strane valute važećem na dan transakcije. Monetarna imovina i obveze denominirane u stranoj valuti na datum sastavljanja bilance preračunate su u funkcionalnu valutu upotrebom tečaja strane valute važećeg na taj datum. Dobici ili gubici od tečajnih razlika, koji nastaju prilikom podmirenja tih transakcija te iz preračuna monetarne imovine i obveza izraženih u stranim valutama, priznaju se u račun dobiti i gubitka.

Nemonetarna imovina i stavke koje se mjere po povijesnom trošku strane valute ne preračunavaju se po novim tečajevima.

Nemonetarna imovina i obveze izražene u stranim valutama koje su iskazane po fer vrijednosti, preračunavaju se u funkcionalnu valutu po tečajevima stranih valuta važećim na dan utvrđivanja fer vrijednosti. Dobici ili gubici po tečajnim razlikama priznaju se u računu dobiti i gubitka.

Srednji tečaj HNB:

31. 12. 2010. 1 EUR = 7,324425 kn;

31. 12. 2011. 1 EUR = 7,506199 kn.

(b) Nekretnine postrojenja i oprema

(i) Nekretnine, postrojenja i oprema u vlasništvu

Stavke nekretnina, postrojenja i opreme iskazane su po trošku nabave ili procijenjenom iznosu umanjenom za akumuliranu amortizaciju i umanjenje vrijednosti imovine *(računovodstvena politika (c))*. Trošak nabave uključuje sve izravne troškove u svezi s dovođenjem sredstva u radno stanje za namjeravanu upotrebu, uključujući i dio troškova zaduživanja za nekretnine, postrojenja i opremu u razdoblju dok traje izgradnja.

(ii) Naknadni troškovi

Naknadni troškovi priznaju se u knjigovodstveni iznos stavki nekretnina, postrojenja i opreme samo ako povećavaju buduće ekonomske koristi povezane sa sredstvom te ako će iste pritjecati u Društvo. Svi ostali troškovi predstavljaju trošak u računu dobiti i gubitka u razdoblju kad su nastali.

(iii) Amortizacija

Trošak amortizacije tereti račun dobiti i gubitka, a računa se linearnom metodom tijekom procijenjenog očekivanog vijeka upotrebe pojedinih stavaka nekretnina, postrojenja i opreme. Zemljište i imovina u pripremi se ne amortiziraju jer se smatra da imaju neograničeni vijek trajanja. Očekivani vijek upotrebe je kako slijedi:

Postrojenja i oprema	3 - 15 godina
Automobili	5 godina
Ostala dugotrajna materijalna imovina	5 - 10 godina

Ulaganja u tuđu imovinu amortiziraju se kroz odgovarajući vijek trajanja najma.

Metode amortizacije i korisni vijek upotrebe pregledavaju se godišnje.

(c) Umanjenje vrijednosti

Knjigovodstveni iznos imovine Društva, osim zaliha *(značajne računovodstvene politike (e))* i odgođene porezne imovine, pregledava se na svaki datum bilance kako bi se utvrdilo da postoji li bilo kakva indikacija o umanjenju njihove vrijednosti. Ukoliko indikacije postoje, procjenjuje se nadoknadivi iznos imovine.

Nadoknadivi iznos nematerijalne imovine s neograničenim vijekom upotrebe i nematerijalne imovine koja još nije u upotrebi procjenjuje se na svaki datum bilance.

Imovina koja podliježe obračunu amortizacije se pregledava za umanjenje vrijednosti uvijek kada događaji ili promjene u okolnostima indiciraju da knjigovodstvena vrijednost sredstva možda neće biti nadoknadiva.

Gubitak iz umanjenja vrijednosti priznaje se u računu dobiti i gubitka kada knjigovodstveni iznos imovine ili jedinice koja stvara novac premašuje njegov nadoknadivi iznos. Gubici od umanjenja imovine se prikazuju u računu dobiti i gubitka.

Priznati gubici od umanjenja vrijednosti koji se odnose na pojedine jedinice koje stvaraju novac raspoređuju se tako da prvo umanje knjigovodstvenu vrijednost goodwilla raspoređenog na jedinicu koja stvara novac (ili grupu jedinica), a nakon toga proporcionalno umanjuju knjigovodstvenu vrijednost ostale imovine unutar jedinice (ili grupe jedinica).

U slučaju kada je umanjenje fer vrijednosti imovine raspoložive za prodaju priznato izravno u glavnicu, a postoje objektivni dokazi da je imovini umanjena vrijednost, ukupni gubitak koji se priznaje u računu dobiti i gubitka je razlika između troška stjecanja i trenutne fer vrijednosti umanjene za gubitak od umanjenja vrijednosti iste imovine ranije priznat u računu dobiti i gubitka.

(i) Izračunavanje nadoknadive vrijednosti

Nadoknadivi iznos ulaganja Društva koja se drže do dospijeća te potraživanja vrednovanih po amortiziranom trošku utvrđuje se kao sadašnja vrijednost procijenjenih budućih novčanih tokova, diskontiranih originalnom efektivnom kamatnom stopom (odnosno, efektivnom kamatnom stopom izračunatom prilikom početnog priznavanja te financijske imovine). Tekuća potraživanja se ne diskontiraju.

Nadoknadivi iznos ostale imovine je neto utrživa cijena ili vrijednost u upotrebi, ovisno o tome koji je iznos viši. Vrijednost u upotrebi se procjenjuje diskontiranjem procijenjenih novčanih primitaka i izdataka koristeći diskontnu stopu prije poreza koja odražava trenutnu tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i rizike specifične za pojedinu imovinu. Za imovinu koja ne generira nezavisne novčane primitke, nadoknadivi iznos se određuje temeljem grupe sredstava kojoj ta imovina pripada.

(ii) Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti

Gubitak od umanjenja vrijednosti koji se odnosi na vrijednosne papire koji se drže do dospijeća ili na potraživanja koja se iskazuju po amortiziranom trošku ukida se ukoliko se naknadno povećanje nadoknadive vrijednosti može objektivno povezati s događajem nastalim nakon što je gubitak od umanjenja vrijednosti priznat.

Gubitak od umanjenja vrijednosti koji se odnosi na ulaganje u glavničke instrumente klasificirane kao raspoložive za prodaju ne ukida se u računu dobiti i gubitka. Ukoliko se poveća fer vrijednost dužničkog instrumenta klasificiranog kao raspoloživog za prodaju i povećanje se može dovesti u vezu s događajem koji je nastao nakon što je gubitak od umanjenja vrijednosti priznat u računu dobiti i gubitka, gubitak se ukida, a ukidanje priznaje u računu dobiti i gubitka.

Gubitak od umanjenja vrijednosti koji se odnosi na goodwill se ne ukida.

Gubitak od umanjenja vrijednosti koji se odnosi na ostalu imovinu ukida se ukoliko je došlo do promjene u procjenama korištenim pri utvrđivanju nadoknadive vrijednosti.

Ukidanje gubitka od umanjenja vrijednosti priznaje se do iznosa koji ne premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine

koja bi bila utvrđena, nakon umanjenja za amortizaciju, da nije priznat gubitak od umanjenja vrijednosti.

(d) Računovodstveni prikaz najmova - najmoprimac je Društvo

Najmovi nekretnina, postrojenja, opreme i nematerijalne imovine gdje Društvo prihvaća gotovo sve koristi i rizike vlasništva klasificiraju se kao financijski najmovi. Financijski najmovi kapitaliziraju se po procijenjenoj sadašnjoj vrijednosti pripadajućih plaćanja najmova. Svako plaćanje najma razvrstava se na obveze i financijske rashode kako bi se dobila konstantna stopa na preostalo financijsko stanje. Pripadajuća obveza za najamninu, umanjena za financijske rashode iskazuje se u ostalim dugoročnim obvezama. Kamatna komponenta financijskog rashoda tereti račun dobiti i gubitka tijekom razdoblja najma. Nekretnine, postrojenja, oprema i nematerijalna imovina stečeni po ugovoru o financijskom najmu amortiziraju se tijekom korisnog vijeka imovine.

Najmovi imovine kod kojih koristi i rizike vlasništva zadržava najmodavac klasificiraju se kao poslovni najmovi. Plaćanja po osnovi poslovnih najmova terete račun dobiti i gubitka po pravocrtnoj metodi tijekom trajanja najmova. Ako se poslovni najam raskine prije isteka roka najma, sva plaćanja najmodavcu u obliku kazne priznaju se kao trošak u razdoblju u kojem je došlo do raskida.

(e) Zalihe

Zalihe se iskazuju po trošku nabave ili neto tržišnoj vrijednosti, ovisno o tome koja je niža. Trošak se određuje po metodi standardnih cijena. Trošak proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda uključuje materijal, trošak izravnog rada te odgovarajući dio varijabilnih i fiksnih općih troškova, pri čemu se opći troškovi raspoređuju temeljem redovnog kapaciteta proizvodnje. Neto tržišna vrijednost zaliha predstavlja procijenjenu prodajnu cijenu zaliha, umanjenu za troškove dovršenja te troškove prodaje. Sirovine su vrednovane na temelju nabavne cijene koristeći metodu prosječnog troška.

(f) Rezerviranja

Rezerviranja se priznaju ako Društvo trenutno ima pravnu ili izvedenu obvezu kao posljedicu događaja iz prošlog razdoblja i ako je vjerojatno da će biti potreban odljev resursa radi podmirivanja obveza te ako se može pouzdano procijeniti iznos obveze. Iznosi rezerviranja se utvrđuju diskontiranjem očekivanih budućih novčanih tokova korištenjem diskontne stope prije poreza koja odražava tekuću tržišnu procjenu vremenske vrijednosti novca i, gdje je primjenjivo, rizika specifičnih za obvezu.

(g) Primanja zaposlenih

(i) Obvezni doprinosi u mirovinski fond

Obveze za doprinose u obvezni mirovinski fond se uključuju kao trošak u račun dobiti i gubitka u razdoblju u kojem se nastali.

(ii) Bonusi

Obveze za bonuse zaposlenika priznaju se kao rezerviranja troškova na temelju formalnog plana Društva, kada se na temelju ranijih iskustava Uprave, odnosno ključnih zaposlenika, može realno očekivati da će bonusi biti primljeni, te kada se iznos bonusa može procijeniti prije objave financijskih izvještaja.

Za obveze za bonuse, se očekuje da će biti podmirene kroz 12 mjeseci od datuma bilance, a priznaju se u iznosu za koji se očekuje da će biti isplaćen.

Obveze za kratkoročne primitke zaposlenicima se ne diskontiraju i priznaju se kao trošak kada se usluga pruži.

Rezervacija se priznaje u iznosu za koji se očekuje da će biti plaćen kao kratkoročni novčani bonus ili plan podjele profita ukoliko Društvo ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu plaćanja tog iznosa kao rezultat izvršene usluge u prošlosti od strane zaposlenika i ukoliko se obveza može pouzdano izmjeriti.

(h) Priznavanje prihoda

Prihodi od prodaje priznaju se u trenutku kada su značajni rizici i koristi od vlasništva preneseni na kupca. Prihodi od usluga priznaju se po izvršenju usluga. Prihodi se evidentiraju u iznosima neto od poreza na dodanu vrijednost, posebnih poreza, rabata i popusta. Rezervacije za popuste dane kupcima priznaju se u razdoblju kad je priznata prodaja, prema uvjetima iz ugovora.

Prihodi od kamata ostvareni na ulaganjima i potraživanjima uključuju se u financijski prihod kad su ostvareni.

(i) Porez na dobit

Društvo obračunava obvezu za porez u skladu s hrvatskim zakonom.

Porez na dobit za godinu sastoji se od tekućeg poreza i odgođenog poreza. Porez na dobit iskazuje se u računu dobiti i gubitka do iznosa poreza na dobit koji se odnosi na stavke unutar glavnice kada se trošak poreza na dobit priznaje unutar glavnice.

Tekući porez predstavlja očekivanu poreznu obvezu obračunatu na oporezivi iznos dobiti za godinu, koristeći poreznu stopu važeću na dan bilance i sva usklađenja porezne obveze iz prethodnih razdoblja.

Iznos odgođenog poreza izračunava se metodom bilančne obveze, pri čemu se uzimaju u obzir privremene razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza za potrebe financijskog izvještavanja i iznosa koji se koriste za potrebe izračuna poreza. Iznos odgođenog poreza temelji se na očekivanoj realizaciji ili namirenju knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza, korištenjem poreznih stopa koje se primjenjuju ili uglavnom primjenjuju na datum bilance.

Odgođena porezna imovina priznaje se u visini u kojoj je vjerojatno da će se ostvariti buduća oporeziva dobit dostatna za korištenje imovine. Odgođena porezna imovina umanjuje se za iznos za koji više nije vjerojatno da će se moći iskoristiti kao porezna olakšica.

(j) Financijski prihodi i rashodi

Financijski prihod sastoji se od prihoda od kamata na investirana sredstva, promjene fer vrijednosti financijske imovine iskazane po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka te dobitaka od tečajnih razlika.

Prihod od kamate se priznaje u trenutku kada nastaje, koristeći metodu efektivne kamatne stope. Prihod od dividendi se priznaje na datum kada Društvo dobije pravo plaćanja.

Financijski rashod sastoji se od troška obračunatih kamata na pozajmice, gubitaka od tečajnih razlika, promjena fer vrijednosti financijske imovine iskazane po fer vrijednosti u

računu dobiti i gubitka, te gubitaka od umanjenja vrijednosti financijske imovine.

(k) Financijski instrumenti

Nederivativni financijski instrumenti

Nederivativni financijski instrumenti čine investicije u glavnicu, potraživanja prema kupcima i ostala potraživanja, novac i novčani ekvivalenti, zajmovi i krediti, kao i obveze prema dobavljačima i ostale obveze.

Nederivativni financijski instrumenti se početno vrednuju po njihovoj fer vrijednosti, te za instrumente koji se vrednuju po fer vrijednosti kroz račun dobiti i gubitka uvećano za transakcijske troškove, osim u slučaju opisanom u nastavku. Nederivativni financijski instrumenti se naknadno mjere na način koji je opisan u nastavku.

Financijski instrument se priznaje ukoliko Društvo postane jedna od ugovornih strana na koju se primjenjuju ugovorni uvjeti instrumenta. Financijska imovina prestaje se priznavati ukoliko isteknu ugovorna prava Društva na novčane tokove od financijske imovine, te ako Društvo prenese financijsku imovinu bez zadržavanja kontrole ili prenese sve rizike i nagrade povezane s tom imovinom. Redovna kupnja i prodaja financijske imovine priznaje se na datum trgovanja odnosno na datum kada se Društvo obveže kupiti ili prodati imovinu. Financijske obveze prestaju se priznavati ako je ugovorna obveza podmirena, ispravljena ili je istekla.

Novac i novčani ekvivalenti sastoje se od novca u blagajni i na računima banaka, depozita po viđenju i mjenica. Bankovna prekoračenja koja se podmiruju na zahtjev i čine sastavni dio upravljanja novcem Društva, uključena su kao sastavni dio novca i novčanih ekvivalenata u svrhu prikazivanja Izvješća o novčanom toku.

Računovodstvo financijskih prihoda i rashoda objašnjeno je u računovodstvenoj politici 3(j).

Ostalo

Ostali nederivativni financijski instrumenti mjere se po amortiziranom trošku koji se izračunava koristeći efektivnu kamatnu stopu, umanjeno za gubitke od umanjenja vrijednosti.

(l) Dividende

Dividende se priznaju u izvještaju o promjenama glavnice i prikazuju kao obveza u razdoblju u kojem su izglasane.

(m) Usporedni podaci

Tamo gdje je bilo potrebno, usporedni podaci su reklasificirani kako bi se postigla dosljednost u prikazivanju podataka s podacima tekuće financijske godine i ostalim podacima.

(n) Standardi, tumačenja i izmjene objavljenih standarda koji još nisu važeći

Krajem 2011. godine Odbor je također, objavio prijevode značajnih izmjena MSFI/MRS i povezanih tumačenja koja se primjenjuju za razdoblja od 1. 1. 2012. i kasnije. Primjena ovih izmjena u sljedećim razdobljima imat će manje posljedice na prezentiranje financijskih izvještaja.

Osim navedenih izmjena, određene izmjene standarda i tumačenja nisu objavljena u Narodnim novinama sukladno Zakonu o računovodstvu, te društvo nije u mogućnosti predvidjeti razdoblje početka primjene ovih izmjena.

4. Nekretnine, postrojenja i oprema

	Namještaj i oprema	Motorna vozila	Imovina u pripremi	Predujmovi	Ulaganja na tuđoj imovini	Ukupno
	000'kn	000'kn	000'kn	000'kn	000'kn	000'kn
Nabavna vrijednost						
Na datum 1. siječnja 2010.	-	-	-	-	-	-
Povećanja	1.230	5.544	3.456	812	-	11.042
Na datum 31. prosinca 2010.	**1.230**	**5.544**	**3.456**	**812**	**-**	**11.042**
Na datum 1. siječnja 2010.	1.230	5.544	3.456	812	-	11.042
Povećanja	540	5.058	-	-	16	5.614
Smanjenja	-	(346)	-	-	-	(346)
Prijenosi	1.582	796	(3.456)	(812)	1.890	-
Na datum 31. prosinca 2011.	**3.352**	**11.052**	**-**	**-**	**1.906**	**16.310**
Ispravak vrijednosti						
Na datum 1. siječnja 2010.	-	-	-	-	-	-
Trošak za godinu	6	-	-	-	-	6
Na datum 31. prosinca 2010.	**6**	**-**	**-**	**-**	**-**	**6**
Na datum 1. siječnja 2011.	6	-	-	-	-	6
Trošak za godinu	408	1.922	-	-	350	2.680
Smanjenje	-	(58)	-	-	-	(58)
Na dan 31. prosinca 2011.	**408**	**1.864**	**-**	**-**	**350**	**2.628**
Neto knjigovodstvena vrijednost						
Na datum 1. siječnja 2010.	-	-	-	-	-	-
Na datum 31. prosinca 2010.	**1.224**	**5.544**	**3.456**	**812**	**-**	**11.036**
Na datum 1. siječnja 2011.	1.224	5.544	3.456	812	-	11.036
Na datum 31. prosinca 2011.	**2.938**	**9.188**	**-**	**-**	**1.556**	**13.682**

Ulaganja na tuđoj imovini odnose se na ulaganja u skladište u tuđem vlasništvu. Tijekom 2010. ukupna ulaganja bila su iskazana na imovini u pripremi.

5. Odgođena porezna imovina

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Početno stanje	**4**	-
Povećanje	**18**	4
Smanjenje	**(4)**	-
Završno stanje	**18**	4

Odgođena porezna imovina odnosi se na privremenu razliku nastalu kao posljedica drugačijeg poreznog tretmana kupljenog software-a koji je Društvo priznalo kao trošak, a u porezne svrhe ga amortizira po porezno dopustivoj stopi od 100% na godišnjoj razini.

6. Zalihe

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Trgovačka roba	171.624	-
Roba u tranzitu	70.226	-
	241.850	-

7. Potraživanja od kupaca

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Potraživanja od kupaca u zemlji	293.712	110.470
Potraživanja od kupaca u inozemstvu	2.240	42.146
	295.952	152.616

8. Ostala potraživanja

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Potraživanja za PDV	5.852	2.600
Ukalkulirani prihodi i odgođeni troškovi	534	362
Potraživanja od zaposlenih	182	268
Predujmovi dobavljačima	156	1.150
	6.724	4.380

9. Novac i novčani ekvivalenti

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Novac na računu	376	7.370
Kratkoročni oročeni depozit	-	16.000
Novac u blagajni	34	362
	410	23.732

Tijekom 2011., kamatne stope na novac kod banaka kretale su se u rasponu od 0,3% do 1,4%.

10. Kapital

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Upisani temeljni kapital	159.672	78.672

Društvo je izdalo 786.720 dionica nominalne vrijednosti 100 kuna.

Tijekom 2011. upisani kapital Društva povećan je sa 78.672 tisuće kn za 81.000 tisuća kn na 159.672 tisuće kn emisijom 810.000 dionica nominalne vrijednosti 100 kn koje su prodane postojećim dioničarima po cijeni od 123,46 kn/dionica uplatom u novcu temeljem odluke Skupštine od 5. kolovoza 2011. godine. Ovom emisijom dionica povećane su i rezerve kapitala za 19.000 tisuća kuna kao rezultat prodaje dionica iznad nominalnog iznosa.

Na datum 31. prosinca 2011. većinski dioničar društva bio je ZYX d.d., Zagreb (88% udjela u kapitalu). Navedeno društvo ujedno je i krajnje matično društvo čije dionice kotiraju na Zagrebačkoj burzi.

11. Obveze prema dobavljačima

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Domaći dobavljači	5.814	1.666
Inozemni dobavljači	201.132	90.010
	206.946	91.676

12. Kratkoročni zajmovi

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Zagrebačka banka d.d.	125.432	-
Societe Generale Splitska banka d.d.	24.048	-
	149.480	-

Tijekom 2011., kamatne stope na prekoračenja po žiroračunu kod banaka kretale su se u rasponu od 7% do 10%.

13. Ostale kratkoročne obveze

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Ostali porezi i doprinosi	2.040	1.714
Obveze prema zaposlenima	1.782	1.530
Obveze za autorske honorare	114	192
	3.936	3.436
Obračunate obveze za bonuse prema zaposlenicima	2.822	5.130
Obračunata obveza za otpremnine	-	1.332
Ostale ukalkulirane obveze	4.872	2.360
	11.630	12.258

14. Ostali operativni prihodi

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Marketinške i promotivne usluge	59.332	40.566
Ostali poslovni prihodi	4.152	1.508
Ostalo	664	-
	64.148	42.074

15. Troškovi osoblja

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Neto plaće	21.036	13.220
Doprinosi i porezi	24.886	14.966
Naknade zaposlenicima (putni troškovi, dnevnice)	5.152	2.696
Bonusi	2.822	4.252
Otpremnine	1.376	1.332
	55.272	36.466

Na datum 31. prosinca 2011. godine Društvo je imalo 110 zaposlenika *(2010.: 95 zaposlenika)*. Troškovi osoblja uključuju 6.992 tisuća kuna (*2010. 3.548 tisuća kuna)* doprinosa plaćenih obveznim mirovinskim fondovima. Doprinosi se računaju kao postotak bruto plaća zaposlenika.

16. Ostali operativni rashodi

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Donacije	12.036	3.972
Troškovi vezani uz kongrese	8.766	2.578
Post - marketinška ispitivanja i marketing	8.294	4.672
Najam prostora i opreme	6.628	3.962
Ostale usluge	5.650	2.706
Reprezentacija	3.932	1.742
Studije (istraživanje tržišta, zadovoljstva kupaca i sl.)	3.288	1.684
Održavanje	3.054	912
Računovodstvene, revizorske, pravne i usluge poreznog savjetovanja	2.634	1.990
Oglašavanje i reklama	2.364	1.796
Energija i gorivo	1.492	472
Potrošni materijal	606	192
Otpis zaliha do neto utržive vrijednosti	510	-
Premije osiguranja	498	192
Sitan inventar	394	578
Gubitak pri prodaji dugotrajne imovine	66	-
Ostali rashodi	4.238	1.250
	64.450	28.698

17. Financijski prihodi i rashodi

a) Financijski prihodi	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Pozitivne tečajne razlike	2.792	690
Kamate	48	206
Ukupni financijski prihodi	2.840	896

b) Financijski rashodi	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Negativne tečajne razlike	(4.208)	(348)
Kamate i slični troškovi	(4.422)	-
Ukupni financijski rashodi	(8.630)	(348)
Neto rezultat financijskih prihoda i rashoda	(5.790)	548

18. Porez na dobit

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Tekući porez	(4.830)	(1.822)
Odgođeni porez		
Priznavanje privremene razlike	14	4
Trošak poreza na dobit	(4.816)	(1.818)

Usklađenje poreza na dobit prema računu dobiti i gubitka:

	2011.	2010.
	000'kn	000'kn
Dobit prije poreza	5.620	918
Porez na dobit po stopi od 20% (2010: 20%)	1.124	184
Porezno nepriznati troškovi	3.812	1.752
Porezni poticaji	(106)	(108)
Porez na dobit	4.830	1.818
Efektivna porezna stopa	85,94%	198,04%

19. Upravljanje rizicima

Čimbenici financijskog rizika

Društvo je izloženo raznim financijskim rizicima koji su povezani s valutnim, kamatnim, kreditnim i rizikom likvidnosti. Društvo prati navedene rizike i nastoji umanjiti njihov potencijalni utjecaj na financijsku izloženost Društva. Društvo ne koristi derivacijske financijske instrumente za aktivnu zaštitu od izloženosti financijskom riziku.

Valutni i kamatni rizik

Društvo je izloženo riziku promjene tečajeva inozemnih valuta prilikom nabavki, prodaje i uzimanja kredita koji su denominirani u stranim valutama, prije svega u eurima (EUR). Valutni rizik prisutan je zbog mogućih promjena tečajeva stranih valuta.

Kreditni rizik

Financijska imovina koja potencijalno može izložiti Društvo kreditnom riziku obuhvaća novac te potraživanja od kupaca i potraživanja za dane kredite. Potraživanja od kupaca iskazana su umanjena za rezerviranja za sumnjiva i sporna potraživanja. Kreditni rizik vezan za potraživanja od kupaca je ograničen zbog rasprostranjenosti tih potraživanja po raznim zemljopisnim područjima i kupcima. Kreditni limiti kupaca redovito se provjeravaju i usklađuju. Uprava smatra da nema dodatnog kreditnog rizika koji bi utjecao na povećanje rezerviranja za umanjenje vrijednosti kupaca i ostalih potraživanja.

Rizik likvidnosti

Upravljanje rizikom likvidnosti podrazumijeva održavanje dostatne količine novca, te osiguravanje raspoloživosti financijskih sredstava u obliku kreditnih linija.

Izloženost kreditnim, kamatnim i tečajnim rizicima javlja se u tijeku redovnog poslovanja Društva. Društvo ne koristi derivativne financijske instrumente kako bi se zaštitilo od izloženosti ovim rizicima.

Fer vrijednosti

Fer vrijednost financijske imovine te financijskih obveza se na datum 31. prosinca 2010. prema mišljenju Uprave nije značajnije razlikovala od njihove knjigovodstvene vrijednosti.

Iskazane vrijednosti povijesnog troška potraživanja i obveza, uključujući i rezerviranja, približne su njihovim fer vrijednostima.

20. Odnos s povezanim društvima

	Potraživanja 000'kn	Obveze 000'kn	Prihodi 000'kn	Troškovi 000'kn
ZYX d.d.	-	201.000	61.578	233.036
Y d.o.o.	2.240	-	4.152	-
X d.o.o.	-	-	100	98
Ukupno ZYX Grupa	2.240	201.000	65.830	233.134

Ključni članovi poslovodstva

Tijekom godine Društvo je platilo ključnim članovima poslovodstva naknade u iznosu 7.510 tisuća kn *(2010: 4.180 tisuća kn)*. Ključni članovi poslovodstva su generalni direktor, financijski direktor, voditelj ljudskih resursa, te voditelji poslovnih jedinica (tri osobe).

21. Ugovorne obveze i obveze po operativnom najmu

Tijekom 2010. godine Društvo je sklopilo četiri ugovora o operativnom najmu poslovnih prostora. U 2011. godini Društvo je sklopilo dva ugovora o operativnom najmu za dodatni poslovni prostor.

Godišnje obveze po neopozivom operativnom najmu su kako slijedi:

	2011.	2010.
	000' kn	000' kn
Unutar jedne godine	**6.376**	5.136
Od jedne do pet godina	**13.518**	15.580
	19.894	20.716

Društvo unajmljuje poslovni i skladišni prostor pod operativnim najmom. Najamnina je ugovorena u EUR-ima, a najam je efektivno počeo teći od 1. prosinca 2009. godine.

U skladu s MRS-om 39: „*Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*", takve obveze po osnovi najma sadrže ugrađeni derivativ. Zbog velikog broja inozemnih i domaćih komercijalnih transakcija izraženih u EUR u hrvatskom ekonomskom okruženju, EUR se uobičajeno koristi u ugovorima za kupnju ili prodaju nefinancijskih jedinica. Kao rezultat, ugrađeni derivativ strane valute se ne iskazuje zasebno od nefinancijskog nositelja ugovora, te se svi dobici i gubici priznaju u računu dobiti i gubitka pri plaćanju rate najma.

22. Značajne računovodstvene procjene i prosudbe

U procesu primjene računovodstvenih politika Društva, Direktori su napravili sljedeće prosudbe, odvojeno od onih koje

uključuju procjene, a koje imaju najznačajniji utjecaj na iznose prikazane u financijskim izvještajima:

Priznavanje prihoda

Prihod se priznaje u trenutku kada su dobra otpremljena odnosno izvršena usluga, te kada je značajni dio rizika i koristi vlasništva nad dobrima prenesen na kupca. Procjena očekivanog povrata robe i ostalih popusta oduzima se od prihoda od prodaje i evidentira se kao ukalkulirane obveze ili rezerviranja. Takve procjene rađene su na bazi analize postojećih ugovornih ili zakonskih obveza, povijesnog kretanja i iskustva Društva.

Porez na dobit

Kalkulacija poreza na dobit je rađena na osnovi interpretacije Društva trenutno važećih pravila i zakona. Kalkulacije koje su osnova za izračun poreza na dobit mogu biti predmet provjere poreznih vlasti.

Umanjenje vrijednosti potraživanja

Procjena nenadoknadivog iznosa od prodaje roba i usluga radi se na dan bilance (i mjesečno) prema procijenjenoj vjerojatnosti naplate sumnjivih potraživanja. Svaki klijent procjenjuje se zasebno obzirom na svoj status (npr. klijent je blokiran, pravni postupak je započet), potraživanja koja su dospjela na naplatu, fazu u kojoj je pravni spor, te obzirom na osiguranja plaćanja (npr. mjenica).

Rezerviranja za potencijalne obveze

Društvo priznaje rezerviranja kao rezultat sudskih sporova pokrenutih protiv Društva za koje je izvjesno da će dovesti do odljeva sredstava kako bi se namirila potraživanja od Društva i ako se iznosi mogu pouzdano procijeniti. Prilikom procjene rezerviranja, Društvo uzima u obzir profesionalni pravni savjet.

Odgođena porezna imovina

Društvo priznaje privremene razlike, koje nastaju između različitog računovodstvenog i poreznog tretmana stavaka u financijskim izvještajima, u visini u kojoj je vjerojatno da će se ostvariti buduća oporeziva dobit dostatna za korištenje imovine.

Naknada za reviziju, porezno savjetovanje i druge slične usluge

Društvo je za 2011. godinu iskazalo ukupno 2.634 tisuće kuna ovih troškova. Veći dio je plaćen tijekom 2011. godine.

Struktura ovih troškova je:

- Računovodstvene usluge 250 tisuća kuna
- Usluge poreznog savjetovanja 980 tisuća kuna
- Revizorske usluge 350 tisuća kuna
- Usluge poslovnog savjetovanja 1.054 tisuća kuna.

REKLASIFICIRANI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI PREMA PRAVILNIKU O STRUKTURI I SADRŽAJU GODIŠNJIH FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

XYZ d.o.o. Zagreb
Jakova Gotovca 1

BILANCA

stanje na datum 31. 12. 2011. godine

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
	AKTIVA				
A	**POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL**	**001**		**0**	**0**
B	**DUGOTRAJNA IMOVINA**	**002**		**11.040.286**	**13.700.555**
I	**NEMATERIJALNA IMOVINA**	**003**		**0**	**0**
1.	Izdaci za razvoj	004		0	0
2.	Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softwer i ostala prava	005		0	0
3.	Goodwill	006		0	0
4.	Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine	007		0	0
5.	Nematerijalna imovina u pripremi	008		0	0
6.	Ostala nematerijalna imovina	009		0	0
II	**MATERIJALNA IMOVINA**	**010**	**4**	**11.035.966**	**13.682.426**
1.	Zemljište	011		0	0

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
2.	Građevinski objekti	012		0	0
3.	Postrojenja i oprema	013		1.223.965	2.938.457
4.	Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014		5.543.679	9.188.219
5.	Biološka imovina	015		0	0
6.	Predujmovi za materijalnu imovinu	016		812.000	0
7.	Materijalna imovina u pripremi	017		3.456.322	0
8.	Ostala materijalna imovina	018		0	1.555.750
9.	Ulaganje u nekretnine	019		0	0
III	**DUGOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA**	**020**		**0**	**0**
1.	Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	021		0	0
2.	Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	022		0	0
3.	Sudjelujući interesi (udjeli)	023		0	0
4.	Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi				
5.	Ulaganja u vrijednosne papire	024		0	0
6.	Dani zajmovi, depoziti i slično	025		0	0
7.	Ostala dugotrajna financijska imovina	027		0	0
8.	Ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela				
IV	**POTRAŽIVANJA**	**028**		**0**	**0**
1.	Potraživanja od povezanih poduzetnika	029		0	0
2.	Potraživanja po osnovi prodaje na kredit	030		0	0
3.	Ostala potraživanja	031		0	0
V	**ODGOĐENA POREZNA IMOVINA**	**032**	**5**	**4.320**	**18.129**
C	**KRATKOTRAJNA IMOVINA**	**033**		**180.365.839**	**544.401.610**
I	**ZALIHE**	**034**	**6**	**0**	**241.850.131**
1.	Sirovine i materijal	035		0	0
2.	Proizvodnja u tijeku	036		0	0
3.	Gotovi proizvod	038		0	0
4.	Trgovačka roba	039		0	241.850.131
5.	Predujmovi za zalihe	040		0	0
6.	Ostala imovina namijenjena prodaji	041		0	0
7.	Biološka imovina				
II	**POTRAŽIVANJA**	**042**		**156.633.634**	**302.141.958**
1.	Potraživanja od povezanih poduzetnika	043		0	0
2.	Potraživanja od kupaca	044	7	152.615.690	295.952.109
3.	Potraživanja od sudjelujućih poduzetnika	045		0	0
4.	Potraživanja od zaposlenika i članova poduzetnika	046	8	267.500	182.000
5.	Potraživanja od države i drugih institucija	047		0	0
6.	Ostala potraživanja	048	8	3.750.444	6.007.849
III	**KRATKOTRAJNA FINANCIJSKA IMOVINA**	**049**		**16.000.000**	**0**
1.	Udjeli (dionice) kod povezanih poduzetnika	050		0	0
2.	Dani zajmovi povezanim poduzetnicima	051		0	0
3.	Sudjelujući interesi (udjeli)	052		0	0
4.	Zajmovi dani poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi				
5.	Ulaganja u vrijednosne papire	053		0	0
6.	Dani zajmovi, depoziti i slično	054	9	16.000.000	0

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
7.	Ostala financijska imovina	056		0	0
IV	**NOVAC U BANCI I BLAGAJNI**	**057**	**9**	**7.732.198**	**409.521**
D	**PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI**	**058**	**8**	**361.771**	**534.260**
F	**UKUPNO AKTIVA**	**060**		**191.767.890**	**558.636.425**
G	**IZVANBILANČNI ZAPISI**	**061**		**0**	**0**
	PASIVA				
A	**KAPITAL I REZERVE**	**062**		**86.011.570**	**186.813.646**
I	**TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL**	**063**		**78.672.000**	**159.672.000**
II	**KAPITALNE REZERVE**	**064**		**4.306.420**	**23.306.395**
III	**REZERVE IZ DOBITI**	**065**		**3.933.600**	**3.933.600**
1.	Zakonske rezerve	066		3.933.600	3.933.600
2.	Rezerve za vlastite dionice	067		0	0
3.	Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	068		0	0
4.	Statutarne rezerve	069		0	0
5.	Ostale rezerve	070		0	0
IV	**REVALORIZACIJSKE REZERVE**	**071**		0	0
V	**ZADRŽANA DOBIT**	**072**		0	0
VI	**PRENESENI GUBITAK**	**073**		0	**900.450**
VII	**DOBIT POSLOVNE GODINE**	**074**		0	**802.101**
VIII	**GUBITAK POSLOVNE GODINE**	**075**		**900.450**	0
IX	**MANJINSKI INTERES**	**076**		0	0
B	**REZERVIRANJA**	**077**		**0**	**0**
1.	Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	078		0	0
2.	Rezerviranja za porezne obveze	079		0	0
3.	Druga rezerviranja	080		0	0
C	**DUGOROČNE OBVEZE**	**081**		**0**	**0**
1.	Obveze prema povezanim poduzetnicima	082		0	0
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično	083		0	0
3.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	084		0	0
4.	Obveze za predujmove	085		0	0
5.	Obveze prema dobavljačima	086		0	0
6.	Obveze po vrijednosnim papirima	087		0	0
7.	Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi				
8.	Ostale dugoročne obveze	088		0	0
9.	Odgođena porezna obveza	089		0	0
D	**KRATKOROČNE OBVEZE**	**090**		**96.934.429**	**364.128.688**
1.	Obveze prema povezanim poduzetnicima	091		0	0
2.	Obveze za zajmove, depozite i slično	092		0	0
3.	Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	093	12	0	149.480.490
4.	Obveze za predujmove	094		0	0
5.	Obveze prema dobavljačima	095	11	91.676.216	206.946.342
6.	Obveze po vrijednosnim papirima	096		0	0
7.	Obveze prema poduzetnicima u kojima postoje sudjelujući interesi				
8.	Obveze prema zaposlenicima	097	13	1.530.231	1.781.877

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
9.	Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	098	13	3.536.232	5.805.779
10.	Obveze s osnove udjela u rezultatu	099		0	0
11.	Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	100		0	0
12.	Ostale kratkoročne obveze	101	13	191.750	114.200
E	**ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEGA RAZDOBLJA**	**102**	**13**	**8.821.891**	**7.694.091**
F	**UKUPNO PASIVA**	**103**		**191.767.890**	**558.636.425**
G	**IZVANBILANČNI ZAPISI**	**104**			
	DODATAK BILANCI (popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj)				
	KAPITAL I REZERVE				
	1. Pripisano imateljima kapitala matice	105			
	2. Pripisano manjinskom interesu	106			

Ana Anić, voditelj računovodstva

Ivan Ivančić, direktor

XYZ d.o.o. Zagreb
Jakova Gotovca 1

RAČUN DOBITI I GUBITKA

od 01. 01. 2011. do 31. 12. 2011. godine

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
	Naziv pozicije				
I	**POSLOVNI PRIHODI**	**107**		**151.722.222**	**362.008.148**
1.	Prihodi od prodaje	108	3 (h)	109.648.435	297.859.821
2.	Ostali poslovni prihodi	110	14	42.073.787	64.148.327
II	**POSLOVNI RASHODI**	**111**		**151.353.149**	**350.534.422**
1.	**Smanjenje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda**	**112**		0	0
2.	**Povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda**	**113**		0	0
3.	Materijalni troškovi	114		109.658.697	275.798.362
	a) Troškovi sirovina i materijala	115	16	1.242.104	2.492.559
	b) Troškovi prodane robe	116		86.182.451	228.197.891
	c) Ostali vanjski troškovi	117	16	22.234.142	45.107.912
4.	Troškovi osoblja	118		28.186.377	45.922.218
	a) Neto plaće i nadnice	119	15	13.220.132	21.035.898
	b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	120	15	8.979.747	14.931.792
	c) Doprinosi na plaće	121	15	5.986.498	9.954.528
5.	Amortizacija	122		5.800	2.679.951
6.	Ostali troškovi	123	13	8.280.054	9.350.212
7.	Vrijednosno usklađivanje	124		0	510.000
	d) dugotrajne imovine (osim financijske imovine)	125		0	0
	e) kratkotrajne imovine (osim financijske imovine)	126	16	0	510.000
8.	Rezerviranja	127		0	0

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
9.	Ostali poslovni rashodi	128	16	5.222.221	16.273.679
III	**FINANCIJSKI PRIHODI**	**129**	**17**	**895.991**	**2.840.287**
1.	Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima	130		407.272	1.434.343
2.	Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	131		488.719	1.405.944
3.	Dio prihoda od pridruženih poduzetnika i sudjelujućih interesa	132		0	0
4.	Nerealizirani dobici (prihodi)	133		0	0
5.	Ostali financijski prihodi	134		0	0
IV	**FINANCIJSKI RASHODI**	**135**	**17**	**347.613**	**8.629.582**
1.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima	136		281.212	6.537.879
2.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	137		66.401	2.091.703
3.	Nerealizirani gubici (rashodi) financijske imovine	138		0	0
4.	Ostali financijski rashodi	139		0	0
V	**UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA**				
VI	**UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA**				
VII	**IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI**	**140**		0	0
VIII	**IZVANREDNI - OSTALI RASHODI**	**141**	**16**	**0**	**66.120**
IX	**UKUPNI PRIHODI**	**142**		**152.618.213**	**364.848.435**
X	**UKUPNI RASHODI**	**143**		**151.700.762**	**359.230.124**
XI	**DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA**	**144**		**917.451**	**5.618.311**
XII	**GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA**	**145**		0	0
XIII	**POREZ NA DOBIT**	**146**	**5,18**	**1.817.901**	**4.816.210**
XIV	**DOBIT RAZDOBLJA**	**147**		0	**802.101**
XV	**GUBITAK RAZDOBLJA**	**148**		**900.450**	0
	DODATAK RDG-u (popunjava poduzetnik koji sastavlja konsolidirani godišnji financijski izvještaj)				
	XVI.* DOBIT PRIPISANA IMATELJIMA KAPITALA MATICE	149			
	XVII.* DOBIT PRIPISANA MANJINSKOM INTERESU	150			
	XVIII.* GUBITAK PRIPISAN IMATELJIMA KAPITALA MATICE	151			
	XIX.* GUBITAK PRIPISAN MANJINSKOM INTERESU	152			

Ana Anić, voditelj računovodstva

Ivan Ivančić, direktor

XYZ d.o.o. Zagreb
Jakova Gotovca 1

IZVJEŠTAJ O NOVČANOM TIJEKU
od 01. 01. 2011. do 31. 12. 2011. godine

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
	NOVČANI TIJEK OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI				
1.	Dobit prije poreza	001		917.451	5.618.311
2.	Amortizacija	002		5.800	2.679.951
3.	Povećanje kratkoročnih obveza	003		103.938.212	114.863.653
4.	Smanjenje kratkotrajnih potraživanja	004		0	0
5.	Smanjenje zaliha	005		0	0
6.	Ostalo povećanje novčanog tijeka	006		0	576.120
I	**Ukupno povećanje novčanog tijeka od poslovnih aktivnosti**	**007**		**104.861.463**	**123.738.036**
1.	Smanjenje kratkoročnih obveza	008		0	0
2.	Povećanje kratkotrajnih potraživanja	009		71.055.933	145.902.544
3.	Povećanje zaliha	010		0	242.360.131
4.	Ostalo smanjenje novčanog tijeka	011		0	2.886.018
II	**Ukupno smanjenje novčanog tijeka od poslovnih aktivnosti**	**012**		**71.055.933**	**391.148.693**
A1)	**NETO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI**	**013**		**33.805.530**	**0**
A2)	**NETO SMANJENJE NOVČANOG TIJEKA OD POSLOVNIH AKTIVNOSTI**	**014**		**0**	**267.410.657**
	NOVČANI TIJEK OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI				
1.	Novčani primici od prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	015		0	221.731
2.	Novčani primici od prodaje vlasničkih i dužničkih instrumenata	016		0	0
3.	Novčani primici od kamata	017		0	0
4.	Novčani primici od dividendi	018		0	0
5.	Ostali novčani primici od investicijskih aktivnosti	019		0	0
III	**UKUPNO NOVČANI PRIMICI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**020**		**0**	**221.731**
1.	Novčani izdaci za kupnju dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine	021		11.041.764	5.614.216
2.	Novčani izdaci za stjecanje vlasničkih i dužničkih financijskih instrumenata	022		0	0
3.	Ostali novčani izdaci od investicijskih aktivnosti	023		0	0
IV	**UKUPNO NOVČANI IZDACI OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**024**		**11.041.764**	**5.614.216**
B1)	**NETO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**025**		**0**	**0**
B2)	**NETO SMANJENJE NOVČANOG TIJEKA OD INVESTICIJSKIH AKTIVNOSTI**	**026**		**11.041.764**	**5.392.485**
	NOVČANI TIJEK OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI				
1.	Novčani primici od izdavanja vlasničkih i dužničkih financijskih instrumenata	027		0	99.999.975
2.	Novčani primici od glavnice kredita, zadužnica, pozajmica i drugih posudbi	028		0	149.480.491
3.	Ostali primici od financijskih aktivnosti	029		0	0
V	**UKUPNO NOVČANI PRIMICI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**030**			**249.480.465**

	Naziv pozicije	AOP oznaka	R. br. bilješke	Prethodna godina	Tekuća godina
	1	2	3	4	5
1.	Novčani izdaci za otplatu glavnice kredita i obveznica	031		0	0
2.	Novčani izdaci za isplatu dividendi	032		0	0
3.	Novčani izdaci za financijski najam	033		0	0
4.	Novčani izdaci za otkup vlastitih dionica	034		0	0
5.	Ostali novčani izdaci od financijskih aktivnosti	035		0	0
VI	**UKUPNO NOVČANI IZDACI OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**036**		**0**	**0**
C1)	**NETO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**037**		**0**	**249.480.465**
C2)	**NETO SMANJENJE NOVČANOG TIJEKA OD FINANCIJSKIH AKTIVNOSTI**	**038**		**0,00**	**0,00**
	UKUPNO POVEĆANJE NOVČANOG TIJEKA	**039**		**22.763.767**	**0**
	UKUPNO SMANJENJE NOVČANOG TIEKA	**040**		**0**	**23.322.677**
	NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA POČETKU RADZOBLJA	**041**		**968.432**	**23.732.198**
	POVEĆANJE NOVCA I NOVČANIH EKVIVALENATA	**042**		**22.763.766**	**0**
	SMANJENJE NOVCA I NOVČANIH EKVIVALENATA	**043**		**0**	**23.322.677**
	NOVAC I NOVČANI EKVIVALENTI NA KRAJU RAZDOBLJA	**044**		**23.732.198**	**409.521**

Ana Anić, voditelj računovodstva

Ivan Ivančić, direktor

4. SAŽETAK

• TKO JE OBVEZAN SASTAVITI FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE?

- Poduzetnici:
  - trgovačko društvo i trgovac pojedinac,
  - poslovna jedinica poduzetnika sa sjedištem u stranoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja, te poslovna jedinica poduzetnika iz strane države koji su obveznici poreza na dobit;
- svaka pravna i fizička osoba, koja je obveznik poreza na dobit.

• ŠTO SADRŽI SET FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA?

- Veliki i srednji poduzetnici:
  - bilanca,
  - račun dobiti i gubitka (veliki poduzetnici: izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti),
  - izvještaj o novčanom toku,
  - izvještaj o promjenama kapitala,
  - bilješke uz financijske izvještaje,
- Mali poduzetnici:
  - bilanca,
  - račun dobiti i gubitka,
  - bilješke uz financijske izvještaje.

• KOME SE I U KOJEM ROKU PREDAJU FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI?

- FINA-i u roku 6 mjeseci od zadnjeg dana poslovne godine;
- FINA-i u roku 9 mjeseci konsolidirani financijski izvještaji (ako postoji obveza sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja);
- FINA-i u roku 90 dana u slučaju statusnih promjena, pokretanja likvidacije ili stečaja.

• ŠTO SVE TREBA DOSTAVITI RADI JAVNE OBJAVE?

- Veliki i srednji poduzetnici:
  - godišnji financijski izvještaj,
  - izvješće revizora za obveznike revizije,
  - godišnje izvješće,
  - odluku o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka (osim ako je ona sastavni dio godišnjega financijskog izvještaja ili godišnjeg izvješća),
  - odluku o utvrđivanju godišnjega financijskog izvještaja (ako je to propisano posebnim propisom ili osnivačkim aktom);
- Mali poduzetnici:
  - bilancu,
  - račun dobiti i gubitka,
  - bilješke uz financijske izvještaje,
  - izvješće revizora za obveznike revizije,

- odluku o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka (osim ako je ona sastavni dio godišnjega financijskog izvještaja),
- odluku o utvrđivanju godišnjega financijskog izvještaja (ako je to propisano posebnim propisom ili osnivačkim aktom);

- Obveznici konsolidacije:
  - Dokumentaciju za velike i srednje poduzetnike, osim odluke o prijedlogu raspodjele dobiti ili pokriću gubitka;
- Poduzetnici koji tijekom poslovne godine nisu imali poslovnih događaja i u poslovnim knjigama nemaju podatke o imovini i obvezama:
  - izjavu o neaktivnosti.

• PODATCI ZA POTREBE STATISTIKE

- FINA-i je potrebno dostaviti za razdoblje 1. 1. 2011. do 31. 12. 2011.:
  - bilancu,
  - račun dobiti i gubitka,
  - dodatne podatke;
- rok: 31. ožujka 2012. godine.
- **Napomena:** ukoliko se FINA-i do 31. ožujka dostave izvještaji radi javne objave, pod uvjetom da je poslovna godina jednaka kalendarskoj godini, potrebno je dostaviti samo dodatne podatke za potrebe statistike.

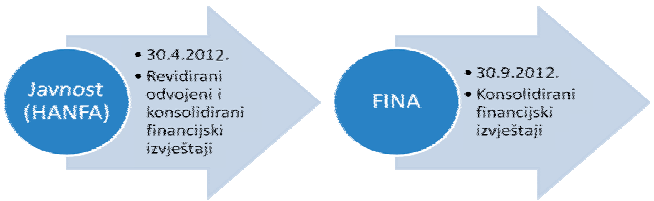
• IZDAVATELJI VRIJEDNOSNIH PAPIRA

- Godišnji izvještaj treba objaviti javnosti najkasnije u roku četiri mjeseca od zadnjeg dana poslovne godine, te osigurati da isti bude dostupan javnosti najmanje pet godina od dana objavljivanja;
- Izvještaji moraju sadržavati:
  - revidirane godišnje financijske izvještaje,
  - izvještaj poslovodstva,
  - izjavu osoba odgovornih za sastavljanje godišnjeg izvještaja izdavatelja, navodeći njihova imena, prezimena, radno mjesto i dužnosti u izdavatelju, da prema njihovom najboljem saznanju
    - godišnji financijski izvještaji izdavatelja, sastavljeni uz primjenu odgovarajućih standarda financijskog izvještavanja, daju cjelovit i istinit prikaz imovine i obveza, gubitaka i dobitaka, financijskog položaja i poslovanja izdavatelja i društava uključenih u konsolidaciju kao cjeline,
    - izvještaj poslovodstva sadrži istinit prikaz razvoja i rezultata poslovanja i položaja izdavatelja i društava uključenih u konsolidaciju, uz opis najznačajnijih rizika i neizvjesnosti kojima su izdavatelj i društva izloženi kao cjelina;
- Zajedno s godišnjim izvještajem treba objaviti javnosti u cijelosti i revizorsko izvješće, potpisano od strane osoba odgovornih za reviziju godišnjih financijskih izvještaja izdavatelja;
- Isto vrijedi i za obveznike sastavljanja konsolidiranih izvještaja.

• POREZNE PRIJAVE

- Porez na dobit:
  - Poreznoj upravi u roku 4 mjeseca od isteka poreznog razdoblja;
- Porez na dodanu vrijednost:
  - do 30. 4. 2012. godine.

Za najveći broj poduzetnika (koji imaju poslovnu godinu jednaku kalendarskoj) tijek predaje izvještaja je sljedeći:



Mr. sc. Dalibor BRIŠKI, HZRIF, Zagreb,
mr. sc. Ivan ČEVIZOVIĆ, Ekonomski fakultet, Zagreb,
prof. dr. sc. Danimir GULIN, Ekonomski fakultet, Zagreb,
mr. sc. Branka REMENARIĆ, Ekonomski fakultet, Zagreb

Mr. sc. KORNELIJA SIROVICA

Stručni članak UDK 657.2

Obračun naknade za šume, te članarina i doprinosa Hrvatskoj gospodarskoj komori

Na temelju posebnih propisa, pravne osobe tijekom godine plaćaju naknade za šume, doprinos i članarinu Hrvatskoj gospodarskoj komori, spomeničku rentu i članarinu turističkim zajednicama. Istekom godine, obveznici utvrđuju godišnju osnovicu za obračun ovih davanja na koju primjenjuju propisane stope i iskazuju iznos godišnje obveze za uplatu. Usporedbom obračunate godišnje obveze i predujmljenih iznosa tijekom godine, iskazuju se razlike za uplatu ili za povrat.

U ovom članku autorica piše o načinu obračunavanja, rokovima plaćanja i obvezi izvještavanja nadležnog tijela o iznosima obračunanih i plaćenih naknada za šume te obračunavanja i plaćanja članarine i doprinosa Hrvatskoj gospodarskoj komori. U posebnom članku u ovom broju časopisa detaljnije se obrađuje obveza plaćanja članarine turističkim zajednicama i spomeničke rente.

1. NAKNADA ZA ŠUME

Šume i šumska zemljišta specifično su prirodno bogatstvo koje se zaštićuje i koristi na način određen odredbama Zakona o šumama.[1] Financijska sredstva potrebna za gospodarenje šumama i šumskim zemljištima, za osiguravanje biološke obnove šuma i za znanstvene radove i programe u području šumarstva, osiguravaju se:

- iz naknade za korištenje općekorisnih funkcija šuma,
- sredstvima društva "Hrvatske šume" za biološku obnovu u kontinentalnim šumama,
- sredstvima iz drugih izvora.

1.1. Naknada za korištenje općekorisnih funkcija šuma

Interes Republike Hrvatske u gospodarenju šumama i šumskim zemljištem ostvaruje se, između ostaloga, i u zaštiti i očuvanju općekorisnih funkcija šuma.[2]

Za korištenje općekorisnih funkcija šuma, **pravne osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost** dužne su, u skladu s odredbama članka 62. Zakona o šumama i odredbama Pravilnika o načinu obračuna, obrascima i rokovima uplate naknade za korištenje općekorisnih funkcija šuma,[3] obračunavati i plaćati naknadu.

[1] Zakon o šumama, Nar. nov., br. 140/05., 82/06., 129/08., 80/10. i 124/10.

[2] Općekorisne funkcije šuma su: zaštita tla od erozije vodom i vjetrom; uravnoteženje vodnih odnosa u krajobrazu te sprječavanje bujica i visokih vodnih valova; pročišćavanje voda procjeđivanjem kroz šumsko tlo te opskrba podzemnih tokova i izvorišta pitkom vodom; povoljni utjecaj na klimu i poljodjelsku djelatnost; pročišćavanje onečišćenoga zraka; utjecaj na ljepotu krajobraza; stvaranje povoljnih uvjeta za ljudsko zdravlje; osiguranje prostora za odmor i rekreaciju; uvjetovanje razvoja ekološkoga, lovnog i seoskoga turizma; očuvanje genofonda šumskoga drveća i ostalih vrsta šumske biocenoze; očuvanje biološke raznolikosti genofonda, vrsta, ekosustava i krajobraza; podržavanje opće i posebne zaštite prirode (nacionalni parkovi, i dr.) šumovitog krajobraza; ublažavanje učinka "staklenika atmosfere" vezivanjem ugljika te obogaćivanje okoliša kisikom; opća zaštita i unapređivanje čovjekova okoliša postojanjem šumskih ekosustava kao biološkoga kapitala velike vrijednosti, te značenje u obrani zemlje i razvoju lokalnih zajednica.

[3] Pravilnik o načinu obračuna, obrascima i rokovima uplate naknade za korištenje općekorisnih funkcija šuma, Nar. nov., br. 84/10.

1.1.1. Osnovica i stopa za utvrđivanje naknade

Osnovicu za obračun naknade čini ukupan prihod obveznika, ostvaren na domaćem i inozemnom tržištu, **umanjen za**:

- prihode od ukidanja dugoročnih rezerviranja,
- prihode od naplaćenih prethodno otpisanih potraživanja, i
- prihode od dividendi te udjela u dobiti.

Iznos godišnje naknade za općekorisne funkcije šuma utvrđuje se množenjem osnovice s propisanom stopom u iznosu od **0,0525%.**

Konačan obračun naknade za općekorisne funkcije šuma za 2011. godinu dostavlja se **trgovačkom društvu "Hrvatske šume" d.o.o.** Zagreb, Ljudevita Farkaša Vukotinovića 2, **do 30. travnja** 2012. godine, na propisanom Obrascu OKFŠ.

1.1.2. Rokovi plaćanja akontacije tijekom godine

Na temelju konačnog obračuna naknade za 2010. godinu, obveznici su tijekom 2011. godine plaćali akontaciju utvrđenu za tromjesečje, i to u sljedećim rokovima:

Razdoblje obračuna	Rok uplate
1. siječnja - 31. ožujka	do 30. travnja
1. travnja - 30. lipnja	do 30. lipnja
1. srpnja - 30. rujna	do 30. rujna
1. listopada - 31. prosinca	do 31. prosinca

Na temelju konačnog obračuna naknade za 2011. godinu, obveznici u istim rokovima plaćaju tromjesečnu akontaciju i u 2012. godini.

1.1.3. Konačan obračun naknade za 2011. godinu

Utvrđivanje godišnjeg iznosa naknade za 2011. godinu pojašnjavamo sljedećim primjerom:

Primjer:

Pravna osoba je u 2011. godini ostvarila prihod u iznosu od 24.567.830,00 kuna. U ovaj iznos uključen je i prihod od ukidanja dugoročnih rezerviranja u iznosu od 125.300,00 kuna, te prihod od naplaćenih prethodno otpisanih potraživanja u iznosu od 256.525,00 kuna.

Pravna osoba je na temelju obračuna naknade za korištenje općekorisnih funkcija šuma za 2010. godinu tijekom 2011. godine uplatila predujam naknade u iznosu 12.024,72 kuna (tromjesečni iznos akontacije iznosio je 3.006,18 kuna).

Obračun naknade za korištenje općekorisnih funkcija šuma za 2011. godinu na obrascu OKFŠ, čiji je oblik propisan Pravilnikom o načinu obračuna, obrascima i rokovima uplate naknade za korištenje općekorisnih funkcija šuma, sastavlja se na sljedeći način:

Obrazac OKFŠ

OBRAČUN NAKNADE ZA KORIŠTENJE OPĆEKORISNIH FUNKCIJA ŠUMA ZA RAZDOBLJE
od 1. siječnja do 31. prosinca 2011. godine

AOP	OPIS	IZNOS
01	Ukupni prihodi	24.567.830,00
02	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja	125.300,00
03	Prihodi od naplaćenih prethodno otpisanih potraživanja	256.525,00
04	Prihodi od dividendi i udjela u dobiti	-
05	Osnovica za obračun (01 - 02 - 03 - 04)	24.186.005,00
06	Stopa	0, 0525%
07	Obračunati iznos (05 x 06)	12.697,65
08	Uplaćeni iznos	12.024,72
09	Razlika za uplatu (07 - 08)	672,93
10	Razlika za povrat (08 - 07)	-
11	Tromjesečna akontacija za naredno razdoblje (07 / broj mjeseci poslovanja) x 3	3.174,41

Iznos naknade za 2011. godinu utvrđen je množenjem osnovice za obračun s propisanom stopom u iznosu od 0,0525%. Usporedbom obračunane naknade za 2011. godinu i tijekom godine uplaćenih iznosa akontacija, utvrđuje se razlika za uplatu ili povrat.

U slučaju da se godišnjim obračunom utvrdi **razlika naknade za povrat**, obveznik može preplaćeni iznos uračunati **u podmirenje predujmova tekuće godine**, ili pisanim putem od trgovačkog društva "Hrvatske šume" d.o.o. zahtijevati **povrat preplaćenog iznosa.**

Ako je konačnim obračunom za razdoblje siječanj - prosinac tekuće godine utvrđena obveza za uplatu općekorisnih funkcija šuma u većem iznosu od tijekom godine uplaćenih akontacija, obveznici su dužni utvrđenu **razliku uplatiti na propisani uplatni račun do 30. travnja naredne godine**[4] (u navedenom primjeru obveznik je do ovoga datuma dužan uplatiti utvrđenu razliku u iznosu od 672,93 kuna).

Za kašnjenje u plaćanju predujmova odnosno razlike po konačnom obračunu, obveznici duguju zateznu kamatu. Ako obveznici ne obračunaju ili ne uplate naknadu, "Hrvatske šume" će, u skladu s posebnim propisima, pokrenuti postupak prisilne naplate.

Pravne osobe koje su u tekućoj godini **počele obavljati djelatnost**, ne plaćaju tijekom te godine akontacije naknade za općekorisne funkcije šuma, nego iznos naknade obračunavaju i plaćaju po konačnom obračunu, do 30. travnja naredne godine.

Obračunani iznos naknade knjiži se na kontu 462, a obveza na kontu 265.

[4] Uplatne račune za uplatu naknada za šume, te članarine i doprinosa Hrvatskoj gospodarskoj komori, vidjeti u "Obavijestima", prilogu uz ovaj broj časopisa.

1.2. Šumski doprinos

Obveznici plaćanja šumskog doprinosa su **pravne osobe koje prodaju proizvode iskorištenja šuma (drvne sortimente)**. Doprinos se utvrđuje u visini:

- **3,5%** od prodajne cijene proizvoda na panju,
- **5%** od prodajne cijene proizvoda na panju na brdsko-planinskim područjima i područjima od posebne državne skrbi.

Obračunani iznos šumskog doprinosa uplaćuje se na poseban račun jedinice lokalne samouprave područja na kojemu je obavljena sječa šuma i koristi se isključivo za financiranje izgradnje komunalne infrastrukture.

Obračunani doprinos knjiži se na kontu 462, a obveza na kontu 265.

1.3. Naknada za održavanje šumskih prometnica

Prema odredbi članka 47. stavka 5. Zakona o šumama, šumoposjednici (pravne i fizičke osobe - vlasnici i/ili posjednici šume, osim Republike Hrvatske i "Hrvatskih šuma", d.o.o.) obvezno za održavanje šumskih prometnica koje su izgrađene kroz njihove šume izdvajaju prihod od prodaje drvnih sortimenata u visini **2,5% vrijednosti drveta na panju.**

Sredstva se uplaćuju u proračun jedinica lokalne samouprave koja je dužna, sukladno visini uplaćenih sredstava, te prometnice održavati.

Obračunana naknada knjiži se na kontu 462, a obveza na kontu 265.

1.4. Obračun sredstava za proširenu biološku reprodukciju šuma

Trgovačko **društvo za šume** ("Hrvatske šume" d.o.o.) dužno je obračunavati i plaćati sredstva za proširenu biološku reprodukciju šuma.

Stopa za obračun sredstava za proširenu biološku reprodukciju šuma u iznosu **3%** primjenjuje se na **osnovicu koju čini prihod od prodaje drveta.**

2. DOPRINOS I ČLANARINA HRVATSKOJ GOSPODARSKOJ KOMORI

2.1. Članice Hrvatske gospodarske komore

Prema Zakonu o Hrvatskoj gospodarskoj komori,[5] članice Hrvatske gospodarske komore su pravne osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost sa sjedištem na području Republike Hrvatske. Članicama Hrvatske gospodarske komore postaju upisom u sudski registar.

Iznimno, u skladu s odredbama Zakona o obrtu,[6] trgovačko društvo koje obavlja jednu ili više djelatnosti za koje se kao uvjet traži ispit o stručnoj osposobljenosti, majstorski ispit ili povlastica koju izdaje nadležno ministarstvo (djelatnosti vezanih odnosno povlaštenih obrta), a navedene djelatnosti ne obavlja na industrijski način, smatra se članom Hrvatske obrtničke komore, pa stoga nije članica Hrvatske gospodarske komore.

U Hrvatsku gospodarsku komoru mogu se učlaniti i organizacije koje obavljaju društvenu djelatnost, profesionalna i stručna društva i udruženja, te druge organizacije koje svojom djelatnošću unapređuju rad i poslovanje gospodarskih subjekata.

Pravne osobe financiraju Hrvatsku gospodarsku komoru u skladu s godišnjim odlukama komore:

- **uplatom članarine** koja je, ovisno o veličini poduzetnika, utvrđena u mjesečnom paušalnom iznosu,
- **uplatom doprinosa** čiji se godišnji iznos utvrđuje primjenom propisane stope na ukupni godišnji prihod pravne osobe.

2.2. Financiranje Hrvatske gospodarske komore u 2011. i 2012. godini

Sredstva za rad Komore osiguravaju se, u skladu s odredbama odluka o financiranju Hrvatske gospodarske komore za pojedine godine,[7] iz sljedećih izvora:

- članarine,
- doprinosa,
- prihoda od obavljanja javnih ovlasti,
- prihoda od vlastite djelatnosti,
- drugih izvora.

2.2.1. Članarina Hrvatskoj gospodarskoj komori u 2011. i 2012. godini

Članice komore plaćaju **članarinu** ovisno o kategoriji u koju su razvrstane. Razvrstane su u I., II. i III. kategoriju, prema kriterijima koje su utvrdile na temelju podataka iskazanih u godišnjim financijskim izvještajima (za 2011. godinu na temelju podataka iskazanih u financijskim izvještajima za 2009. godinu, a za 2012. godinu na temelju podataka iskazanih u financijskim izvještajima za 2010. godinu) i to:

- **prvu kategoriju** čine članice koje **ne prelaze dva od sljedeća tri kriterija:**
  - ukupna aktiva im iznosi do 7.500.000 kuna,
  - ukupni prihod im iznosi do 15.000.000 kuna,
  - imaju do 50 zaposlenih radnika;
- **drugu kategoriju** čine članice **koje prelaze dva od tri kriterija za prvu kategoriju,** ali nikada **ne prelaze dva od sljedeća tri kriterija:**
  - ukupna aktiva im iznosi do 30.000.000 kuna,
  - ukupni prihod im iznosi do 59.000.000 kuna,
  - imaju do 250 radnika;
- **treću kategoriju** čine članice koje **prelaze dva od tri kriterija za drugu kategoriju.**

Ovisno o kategoriji u koju su razvrstane, članice Komore tijekom godine plaćaju **mjesečnu članarinu** u sljedećim iznosima:

- I. kategorija članica - **55,00 kuna,**
- II. kategorija članica - **1.500,00 kuna,**
- III. kategorija članica **- 5.500,00 kuna.**

Članarina se uplaćuje na propisani uplatni račun **do posljednjeg dana u mjesecu za tekući mjesec.**

Obračunana članarina se knjiži na kontu 461, a obveza na kontu 265.

[5] Zakon o Hrvatskoj gospodarskoj komori, Nar. nov., br. 66/91. i 73/91.

[6] Zakon o obrtu, Nar. nov., br. 49/03. - pročišćeni tekst, 68/07. i 79/07. - ispravak.

[7] Odluka o financiranju Hrvatske gospodarske komore u 2011. godini, Nar. nov., br. 146/10., te Odluka o financiranju Hrvatske gospodarske komore u 2012. godini, Nar. nov., br. 142/11.

2.2.2. Doprinos Hrvatskoj gospodarskoj komori u 2011. i 2012. godini

Članice tijekom godine plaćaju doprinos Hrvatskoj gospodarskoj komori kojega utvrđuju množenjem ukupnih prihoda iskazanih u godišnjem financijskom izvještaju (**u 2011. godini** množenjem ukupnih prihoda iskazanih u godišnjem financijskom izvještaju **za 2009. godinu,** a **u 2012. godini** množenjem ukupnih prihoda iskazanih u godišnjem financijskom izvještaju **za 2010. godinu) i stope 0,0056%.** Tako utvrđeni iznos predstavlja godišnji iznos doprinosa za 2011. odnosno 2012. godinu, a **mjesečni iznos doprinosa,** koji se na propisani račun plaća **do posljednjeg dana u mjesecu za tekući mjesec,** utvrđuje se dijeljenjem **godišnjeg iznosa s brojkom 12.**

Prema stajalištu Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-01/04-01/459, ur. broj: 513-07/01-04-5, od 11. svibnja 2004. godine, s kojim je suglasna i Hrvatska gospodarska komora, **u osnovicu za obračun i plaćanje doprinosa Hrvatskoj gospodarskoj komori ne ulaze prihodi od ukinutih rezerviranja, te prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja.**

Obračunani doprinos se knjiži na kontu 461, a obveza na kontu 265.

2.2.3. Obveze novoosnovanih članica

Članice komore osnovane i upisane u sudski registar u 2010. i 2011. godini, plaćale su tijekom 2011. godine samo članarinu u iznosu od 55,00 kuna mjesečno, a nisu imale obvezu plaćanja doprinosa. Tijekom 2012. članice komore osnovane i upisane u sudski registar u 2011. i 2012. godini također plaćaju samo članarinu u iznosu od 55,00 kuna mjesečno, a nemaju obvezu plaćanja doprinosa.

2.2.4. Obveze članica za koje je pokrenut stečaj ili postupak likvidacije

Članice Komore za koje je pokrenut likvidacijski stečajni postupak, likvidacija, koje su u mirovanju ili su pripojene drugom pravnom subjektu dužne su platiti svoja dospjela dugovanja za financiranje Hrvatske gospodarske komore nastala do trenutka otvaranja stečajnog postupka, odnosno pokretanja likvidacije, donošenja rješenja o pripajanju društva ili odluke o mirovanju.

2.2.5. Obveze ostalih članica

Članarinu u iznosu od 55,00 kuna mjesečno tijekom 2011. i 2012. godine plaćaju i fizičke osobe koje su postale članice Hrvatske gospodarske komore preko svojih udruženja kao i profesionalna i stručna društva i udruženja te druge organizacije koje svojom djelatnošću unapređuju rad i poslovanje gospodarskih subjekata.

Obračunana članarina i doprinos se knjiže na kontu 461, a obveza na kontu 265.

Mr. sc. Kornelija SIROVICA, HZRIF, Zagreb

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
organizira radionicu za neprofitne organizacije

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI ZA 2011. GODINU
I AKTUALNOSTI U POSLOVANJU NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

početak u 9,30 sati

Zagreb, 1. veljače 2012.
Sindikat grafičke i nakladničke djelatnosti
Breščenskoga 4

Mr. sc. MARIJANA VURAIĆ-KUDELJAN
KAROLINA ŠIMIČEVIĆ

Stručni članak UDK 657.2

Članarina turističkim zajednicama i spomenička renta

U skladu s odredbama posebnih propisa, pravne i fizičke osobe koje obavljaju određene djelatnosti, obvezne su, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, tijekom godine plaćati predujmove članarine turističkim zajednicama i indirektne spomeničke rente.

Istekom godine obveznici su dužni sastaviti i u propisanim rokovima nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostaviti konačne obračune članarine i rente te utvrditi razlike između uplaćenih predujmova tijekom godine i utvrđene godišnje obveze.

1. ČLANARINA TURISTIČKIM ZAJEDNICAMA

Članarina turističkim zajednicama kao javno davanje, propisana je odredbama Zakona o članarinama turističkim zajednicama (Nar. nov., br. 152/08. i 88/10.; u daljnjem tekstu: Zakon). Odredbama navedenog Zakona uređuju se obveznici plaćanja članarine prema skupinama djelatnosti, osnovica i stope po kojima se obračunava i plaća članarina turističkoj zajednici, način plaćanja članarine, evidencija, obračun i naplata članarine, te druga pitanja od značenja za plaćanje i raspoređivanje članarine turističkoj zajednici.

Članarina je jedan od osnovnih izvornih prihoda sustava turističkih zajednica koje se u Republici Hrvatskoj osnivaju sa svrhom promicanja i unapređenja turizma, sukladno Zakonu o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma (Nar. nov., br. 152/08.) koji uređuje sustav turističkih zajednica, zadaće i način rada, te osnovna načela njihova financiranja i gospodarenja.

1.1. Obveznici plaćanja članarine turističkim zajednicama

Obveznici plaćanja članarine turističkoj zajednici su pravne i fizičke osobe (strane i domaće) koje u turističkoj općini ili gradu imaju svoje sjedište ili podružnicu, pogon, objekt u kojem se pruža usluga i slično, a koja trajno ili sezonski ostvaruje prihod pružanjem ugostiteljskih usluga, usluga u turizmu ili obavljanjem s turizmom neposredno povezanih djelatnosti.

Iznimno, prema članku 3. stavak 2. Zakona, **ne smatraju se obveznicima pravne osobe koje se s više od 50% financiraju iz općinskog, gradskog, županijskog ili državnog proračuna.**

Visina članarine koju plaća pravna i fizička osoba kao obvezni član turističke zajednice općine ili grada ili Turističke zajednice Grada Zagreba, prema članku 3. stavak 3. Zakona ovisi o:

- turističkom razredu naselja u kojem je sjedište ili poslovna jedinica osobe,
- skupini u koju je razvrstana djelatnost kojom se pravna ili fizička osoba bavi, te
- primijenjenoj stopi na ukupni prihod utvrđen prema odredbama Zakona.

Članarinu turističkoj zajednici dužna je plaćati pravna i fizička osoba koja obavlja taksativno navedene djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti, (NKD 2007) koje su propisane člankom 4. Zakona i razvrstane u tri skupine, te člankom 5. Zakona, koji propisuje obveznike plaćanja članarine u djelatnosti trgovine, razvrstane u četiri posebne skupine.

1.1.1. Razvrstavanje djelatnosti koje podliježu plaćanju članarine turističkim zajednicama

Zakonske odredbe propisuju skupine gospodarskih djelatnosti u koje se razvrstavaju pravne i fizičke osobe obveznici plaćanja članarine turističkim zajednicama, na sljedeći način:

PRVA SKUPINA
- Smještaj (55)
- Djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića (56)
- Putničke agencije, organizatori putovanja (turoperatori) i ostale rezervacijske usluge te djelatnosti povezane s njima (79)
- Agencije za promidžbu (73.11), i to: kreiranje promidžbenih kampanja (kreiranje reklama u novinama, časopisima i ostalim medijima, kreiranje reklama na otvorenom prostoru, reklamiranje iz zraka, uređenje štandova i ostalih objekata i prostora) i vođenje marketinških kampanja i ostale usluge oglašavanja koje su usmjerene na privlačenje i zadržavanje kupaca (marketing na mjestu prodaje, oglašavanje izravnom poštom i marketinško savjetovanje)
- Ostale zabavne i rekreacijske djelatnosti (93.29)
- Vodeni prijevoz (50)
- Uslužne djelatnosti u vezi s vodenim prijevozom (52.22)
- Zračni prijevoz putnika (51.10)
- Uslužne djelatnosti u vezi sa zračnim prijevozom (52.23)
- Gradski i prigradski kopneni prijevoz putnika (49.31)
- Ostali kopneni prijevoz putnika (49.39)
- Djelatnost mjenjačnica (66.12)
- Ostalo osiguranje (65.12), i to: osiguranje djece i školske mladeži od posljedica nezgode i posebna osiguranja mladeži od posljedica nezgode; osiguranje gostiju, posjetitelja priredbi, izletnika i turista od posljedica nezgode; putno zdravstveno osiguranje; turističko osiguranje; osiguranje pomoći (asistencije) za vrijeme puta, izvan mjesta boravka ili prebivališta; ostala osiguranja turističkih rizika; osiguranje od odgovornosti vlasnika odnosno korisnika marine; osiguranje jamstva (osiguranje jamčevine za paket aranžmane); osiguranje opasnosti otkaza turističkih putovanja
- Poslovanje nekretninama (68)
- Računovodstvene, knjigovodstvene i revizijske djelatnosti; porezno savjetovanje (69.2)
- Uslužne djelatnosti uređenja i održavanja krajolika (81.30)
- Organizacija sastanaka i poslovnih sajmova (82.3)
- Rad sportskih objekata (93.11)
- Sportske djelatnosti (93.1)
- Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) opreme za rekreaciju i sport (77.21)
- Iznajmljivanje videokaseta i diskova (77.22);

DRUGA SKUPINA
- Ostale prateće djelatnosti u prijevozu (52.29)
- Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) automobila i motornih vozila lake kategorije (77.11)
- Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) plovnih prijevoznih sredstava (77.34)
- Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) zračnih prijevoznih sredstava (77.35)
- Taksi služba (49.32)
- Kreativne, umjetničke i zabavne djelatnosti (uključuju: izvođačku umjetnost, pomoćne djelatnosti u izvođačkoj umjetnosti; umjetničko stvaralaštvo; rad umjetničkih objekata) (90)
- Djelatnosti kockanja i klađenja (92)
- Djelatnost zabavnih i tematskih parkova (93.21);

TREĆA SKUPINA
- Održavanje i popravak motornih vozila (45.20)
- Poštanske i kurirske djelatnosti (53)
- Izdavačka djelatnost (58)
- Proizvodnja filmova, videofilmova i televizijskog programa (59)
- Emitiranje programa (60)
- Telekomunikacije (61)
- Računalno programiranje, savjetovanje i djelatnosti povezane s njima (62)
- Informacijske uslužne djelatnosti (63)
- Specijalizirane dizajnerske djelatnosti (74.1)
- Fotografske djelatnosti (74.2)
- Prevoditeljske djelatnosti i usluge tumača (74.3)
- Frizerski saloni i saloni za uljepšavanje (96.02)
- Pranje i tekstilno čišćenje tekstila i krznenih proizvoda (96.01)
- Djelatnost za njegu i održavanje tijela (96.04).

Obveznici plaćanja članarine **koji obavljaju djelatnost trgovine**, prema članku 5. Zakona, razvrstavaju se u posebne skupine, i to:

PRVA SKUPINA
- Ostala trgovina na malo u nespecijaliziranim prodavaonicama (47.19)
- Trgovina na malo pićima u specijaliziranim prodavaonicama (47.25)
- Trgovina na malo duhanskim proizvodima u specijaliziranim prodavaonicama (47.26)
- Trgovina na malo ostalom opremom za kućanstvo u specijaliziranim prodavaonicama 47.5)
- Trgovina na malo proizvodima za kulturu i rekreaciju u specijaliziranim prodavaonicama (47.6)
- Trgovina na malo odjećom u specijaliziranim prodavaonicama (47.71)
- Trgovina na malo obućom i proizvodima od kože (47.72)
- Ljekarne (47.73)
- Trgovina na malo medicinskim pripravcima i ortopedskim pomagalima u specijaliziranim prodavaonicama (47.74)
- Trgovina na malo kozmetičkim i toaletnim proizvodima u specijaliziranim prodavaonicama (47.75)
- Trgovina na malo cvijećem, sadnicama, sjemenjem, gnojivom, kućnim ljubimcima i hranom za kućne ljubimce u specijaliziranim prodavaonicama (47.76)
- Trgovina na malo satovima i nakitom u specijaliziranim prodavaonicama (47.77)
- Ostala trgovina na malo novom robom u specijaliziranim prodavaonicama (47.78)
- Trgovina na malo rabljenom robom u specijaliziranim prodavaonicama (47.79)
- Trgovina na malo na štandovima i tržnicama (47.8)
- Trgovina na malo izvan prodavaonica, štandova i tržnica (47.9)
- Trgovina na malo preko pošte ili interneta (47.91)
- Ostala trgovina na malo izvan prodavaonica, štandova i tržnica (47.99)
- Trgovina motornim vozilima (45.1)
- Trgovina na malo dijelovima i priborom za motorna vozila (45.32)

- Trgovina motociklima, dijelovima i priborom za motocikle te održavanje i popravak motocikala (45.40)
- Trgovina na malo motornim gorivima i mazivima u specijaliziranim prodavaonicama (47.30);

DRUGA SKUPINA
- Trgovina na malo u nespecijaliziranim prodavaonicama (uključuje: trgovinu na malo u nespecijaliziranim prodavaonicama pretežno hranom, pićima i duhanskim proizvodima; ostalu trgovinu na malo u nespecijaliziranim prodavaonicama) (47.1)
- Trgovina na malo hranom, pićima i duhanskim proizvodima u specijaliziranim prodavaonicama (uključuje: trgovinu na malo voćem i povrćem u specijaliziranim prodavaonicama; trgovinu na malo mesom i mesnim proizvodima u specijaliziranim prodavaonicama; trgovinu na malo ribama, rakovima i školjkama u specijaliziranim prodavaonicama; trgovinu na malo kruhom, pecivom, kolačima, tjesteninama, bombonima i slatkišima u specijaliziranim prodavaonicama; trgovina na malo pićima u specijaliziranim prodavaonicama) (47.2);

TREĆA SKUPINA
- Trgovina na veliko i na malo motornim vozilima i motociklima; popravak motornih vozila i motocikala (45)
- Trgovina na veliko dijelovima i priborom za motorna vozila (45.31)
- Trgovina motociklima, dijelovima i priborom za motocikle te održavanje i popravak motocikala (45.40)
- Trgovina na veliko poljoprivrednim sirovinama i živom stokom (uključuje: trgovinu na veliko žitaricama, sirovim duhanom, sjemenjem i stočnom hranom; trgovinu na veliko cvijećem i sadnicama; trgovinu na veliko; trgovinu na veliko živom stokom; trgovinu na veliko sirovom i štavljenom kožom) (46.2)
- Trgovina na veliko hranom, pićima i duhanom (uključuje: trgovinu na veliko voćem i povrćem; trgovinu na veliko mesom i mesnim proizvodima; trgovinu na veliko mlijekom, mliječnim proizvodima, jajima, jestivim uljima i mastima; trgovinu na veliko pićima; trgovinu na veliko šećerom, čokoladom i bombonima; trgovinu na veliko kavom, čajem, kakaom i začinima; trgovinu na veliko ostalom hranom uključujući ribe, rakove i školjke; nespecijaliziranu trgovinu na veliko hranom, pićima i duhanskim proizvodima) (46.3)
- Trgovina na veliko proizvodima za kućanstvo (uključuje: trgovinu na veliko tekstilom; trgovinu na veliko odjećom i obućom; trgovinu na veliko električnim aparatima za kućanstvo; trgovinu na veliko porculanom, staklom i sredstvima za čišćenje; trgovinu na veliko parfemima i kozmetikom; trgovinu na veliko farmaceutskim proizvodima; trgovinu na veliko namještajem, sagovima i opremom za rasvjetu; trgovinu na veliko satovima i nakitom; trgovinu na veliko ostalim proizvodima za kućanstvo) (46.4)
- Trgovina na veliko informacijsko-komunikacijskom opremom (uključuje: trgovinu na veliko računalima, perifernom opremom i softverom; trgovinu na veliko električnim i telekomunikacijskim dijelovima i opremom) (45.5)
- Ostala specijalizirana trgovina na veliko (uključuje: trgovinu na veliko krutim, tekućim i plinovitim gorivima i srodnim proizvodima; trgovinu na veliko metalima i metalnim rudama; trgovinu na veliko drvom, građevinskim materijalom i sanitarnom opremom; trgovinu na veliko željeznom robom, instalacijskim materijalom i opremom za vodovod i grijanje; trgovinu na veliko kemijskim proizvodima; trgovinu na veliko ostacima i otpacima (46.7)
- Trgovina na veliko ostalim strojevima, opremom i priborom (uključuje: trgovinu na veliko poljoprivrednim strojevima, opremom i priborom; trgovinu na veliko alatnim strojevima; trgovinu na veliko strojevima za rudnike i građevinarstvo; trgovinu na veliko strojevima za tekstilnu industriju te strojevima za šivanje i pletenje; trgovinu na veliko uredskim namještajem; trgovinu na veliko ostalim uredskim strojevima i opremom) (46.6)
- Nespecijalizirana trgovina na veliko (46.9);

ČETVRTA SKUPINA

Sve djelatnosti iz treće skupine koje se bave i vanjskom trgovinom.

1.2. Turistički razredi

Prema članku 6. Zakona, turistička mjesta razvrstavaju se po svom značenju za turizam **u četiri turistička razreda: A, B, C i D.** Turističkim mjestima smatraju se naselja, općine i gradovi koji ispunjavaju uvjete za razvrstavanje u pojedini turistički razred prema kvantitativnim i kvalitativnim kriterijima sukladno odredbama Zakona.

Ministar turizma donosi pravilnik kojim se potanje razrađuju kriteriji način njihovog ocjenjivanja, proglašavaju turističke općine i gradovi te naselja razvrstavaju u turističke razrede.[1]

1.3. Osnovica za obračun članarine turističkim zajednicama

Osnovica za obračun članarine (članak 11. Zakona) za pravne i fizičke osobe koje su **obveznici plaćanja poreza na dobit jest ukupni prihod** koje čine svi prihodi koje su te osobe dužne iskazati u računu dobiti i gubitka, sukladno propisima o računovodstvu. Osnovica za obračun članarina **za fizičke osobe koje su obveznici plaćanja poreza na dohodak su ukupni primici iz Knjige primitaka i izdataka** sukladno propisima o porezu na dohodak, umanjeni za naplaćeni porez na dodanu vrijednost.

Za svaku poslovnu jedinicu izvan sjedišta pravne i fizičke osobe, a unutar turističkog mjesta, utvrđuje se posebna osnovica i ukupni prihod za obračun članarine. Pravnoj i fizičkoj osobi **smanjuje se osnovica za obračun članarine za dio njezinoga ukupnog prihoda ostvarenog u poslovnim jedinicama koje se nalaze izvan turističkog mjesta u kojem je sjedište pravne i fizičke osobe.**

Pravna ili fizička osoba može članarinu platiti na ukupno ostvareni prihod primjenom stope propisane:
- za svaku djelatnost, ili
- za djelatnost koju obavlja u većem obujmu u odnosu na ostale djelatnosti.

[1] Razvrstavanje turističkih mjesta u turističke razrede prema Pravilniku o proglašavanju turističkih općina i gradova i o razvrstavanju naselja u turističke razrede (Nar. nov., br. 122/09., 9/10. - ispravak, 61/10., 82/10., 36/11., 89/11. i 146/11.) vidjeti u "Rifovim Obavijestima", dodatku uz ovaj broj časopisa.

O odabiru načina obračuna članarine obveznik mora izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave **do 10. siječnja tekuće godine**, a prema članku 3. stavak 4. Zakona i članku 15. stavak 3. Zakona.

Prilikom obračuna prema djelatnosti koja se obavlja u većem obujmu primjenjuje se **stopa propisana za tu djelatnost.** Prema navedenoj zakonskoj odredbi, pravna i fizička osoba, kao obveznik plaćanja članarine turističkim zajednicama, može članarinu platiti i primjenom stope propisane za djelatnost **koju pravna ili fizička osoba obavlja u većem obujmu u odnosu na ostale djelatnosti za koje je upisana u upisnik trgovačkog suda ili ureda državne uprave u županiji, odnosno upravnog tijela Grada Zagreba, na ukupno ostvareni prihod,** ako je za nju to povoljnije. Radi primjene navedene zakonske odredbe u Obrascu TZ navodi se brojčana oznaka i naziv djelatnosti koju pravna ili fizička osoba obavlja u većem opsegu u odnosu na ostale djelatnosti za koje je upisana u registar trgovačkog suda ili nadležnog ureda državne uprave u županiji, odnosno upravnog tijela Grada Zagreba.

U slučaju da je pravna ili fizička osoba razvrstana prema Nacionalnoj klasifikaciji u djelatnost koja ne podliježe plaćanju članarine turističkoj zajednici, **ali se bavi i drugom - sporednom djelatnošću za koju je obvezna plaćati članarinu, dužna je obračunati članarinu na prihod od sporedne djelatnosti.**

1.4. Stope za obračun i plaćanje članarine turističkim zajednicama

Stopa za obračun i plaćanje članarine ovisi o razredu turističkog naselja u kojem je sjedište ili poslovna jedinica, o skupini u koju je razvrstana djelatnost kojom se pravna ili fizička osoba bavi, te o ukupnom prihodu utvrđenom Zakonom.

1.4.1. Stope za obračun i plaćanje članarine turističkim zajednicama

Obveznici plaćanja članarine iz članka 4. Zakona (obveznici koji trajno ili povremeno ostvaruju prihode pružanjem ugostiteljskih usluga, usluga u turizmu ili obavljanjem s turizmom neposredno povezanih djelatnosti), plaćaju članarinu po sljedećim stopama:

Turistički razred	A	B	C	D
Prva skupina	0,2000	0,1840	0,1600	0,1440
Druga skupina	0,1600	0,1440	0,1200	0,1040
Treća skupina	0,1200	0,1040	0,0800	0,0640

Obveznici plaćanja članarine iz članka 5. Zakona (obveznici **iz djelatnosti trgovine)** plaćaju članarinu po sljedećim stopama:

Turistički razred	A	B	C	D
Prva skupina	0,0400	0,0384	0,0344	0,0320
Druga skupina	0,0320	0,0304	0,0280	0,0264
Treća skupina	0,0240	0,0224	0,0200	0,0184
Četvrta skupina	0,0160	0,0104	0,0080	0,0080

1.5. Konačan obračun članarine turističkoj zajednici

Pravne i fizičke osobe koje su obveznici plaćanja članarine turističkoj zajednici, dostavljaju nadležnoj Poreznoj upravi podatke o osnovici za obračun članarine na Obrascu TZ, koji je sastavni dio Pravilnika o obliku i sadržaju obrasca za prijavu podataka o osnovici za obračun članarine turističkoj zajednici. Konačni obračun članarine na Obrascu TZ pravna i fizička osoba obavlja u rokovima i na način propisan za obračun i naplatu poreza na dobit, odnosno poreza na dohodak. Dakle, obveznici plaćanja članarine **pravne osobe** i podružnice pravnih osoba **Obrazac TZ podnose ispostavi područnog ureda Porezne uprave nadležnoj prema sjedištu** te pravne osobe zajedno s Prijavom poreza na dobit, i to **najkasnije do 30. travnja iduće godine** nakon godine za koju se sastavlja konačni obračun. Nasuprot navedenom, obveznici plaćanja članarine **fizičke osobe** Obrazac TZ podnose nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema prebivalištu zajedno s Prijavom poreza na dohodak, i to **najkasnije do kraja veljače** iduće godine nakon godine za koju se sastavlja konačni obračun. U slučaju da obveznik plaćanja članarine nije u obvezi podnošenja Prijave poreza na dohodak, Obrazac TZ podnosi najkasnije do kraja veljače iduće godine nakon godine za koju se sastavlja konačni obračun.

Bez obzira na broj djelatnosti koju obveznik obavlja, te bez obzira gdje se te djelatnosti obavljaju, obveznik podnosi "zbirni" obrazac. Zbirni obrazac obveznik dostavlja nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu pravne osobe odnosno prebivalištu fizičke osobe, a u prilog istome dostavlja i razradu po poslovnim jedinicama odnosno djelatnostima.

1.6. Plaćanje predujma

Pravna i fizička osoba članarinu plaća na području općine, grada, ili Grada Zagreba, u kojem ima sjedište, a za poslovne jedinice na području općine ili grada gdje je sjedište poslovne jedinice. Pravna i fizička osoba koja djelatnost obavlja bez poslovne prostorije, članarinu plaća na području općine, grada, ili Grada Zagreba, gdje obavlja djelatnost.

Pravna i fizička osoba plaća mjesečni predujam članarine u visini jedne dvanaestine osnovice po obračunu poslovnog rezultata za prethodnu godinu dok se obveza plaćanja članarine novoosnovanih pravnih osoba i fizičkih osoba utvrđuje podnošenjem Obrasca TZ.[2]

2. SPOMENIČKA RENTA

Spomenička renta kao javno davanje, propisana odredbama Zakona o zaštiti i očuvanju kulturnih dobara (Nar. nov., br. 69/99., 151/03., 157/03., 87/09., 88/10. i 61/11. - u daljnjem tekstu: Zakon), prikuplja se s namjerom da se prikupljena financijska sredstva usmjeravaju za zaštitu i očuvanje kulturnih dobara odnosno za ostvarivanje nacionalnog programa zaštite kulturnih dobara.

Prema zakonskim odredbama, obveznici plaćanja spomeničke rente su poduzetnici, pravne i fizičke osobe, po osnovi:

- obavljanja taksativno zakonom propisanih djelatnosti (indirektna spomenička renta), i

[2] Uplatne račune za plaćanje članarine turističkoj zajednici vidjeti u „Obavijestima," prilogu uz ovaj broj časopisa.

- obavljanja djelatnosti na području nepokretnog kulturnog dobra ili na području kulturno-povijesne cjeline (direktna spomenička renta).

Obveza plaćanja indirektne i direktne spomeničke rente međusobno se ne isključuje, što ima za posljedicu da su poduzetnici, koji obavljaju neku od taksativno propisanih djelatnosti na području nepokretnoga kulturnog dobra ili na području kulturno-povijesne cjeline, obveznici i indirektne i direktne spomeničke rente.

2.1. Direktna spomenička renta

2.1.1. Obveznici plaćanja direktne spomeničke rente

Obveznici direktne spomeničke rente su fizičke i pravne osobe obveznici poreza na dohodak i poreza na dobit koji djelatnost obavljaju u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturno-povijesne cjeline. Obveznici direktne spomeničke rente, prema zakonskim odredbama, jesu i fizičke i pravne osobe koje u svom sastavu imaju poslovne jedinice (svako stalno mjesto obavljanja gospodarske djelatnosti) koje obavljaju gospodarsku djelatnost u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturno-povijesne cjeline, i to **za svaku poslovnu jedinicu u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturno-povijesne cjeline** (članak 114. stavak 2. Zakona).

Iznimno, korisnik koncesije na kulturnom dobru te fizičke i pravne osobe koje obavljaju prerađivačku ili proizvodnu djelatnost kao pretežitu djelatnost oslobođeni su plaćanja direktne spomeničke rente.

2.1.2. Osnovica za obračun direktne spomeničke rente

Osnovica za obračun direktne spomeničke rente je **korisna površina poslovnog prostora koji se nalazi u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturno-povijesne cjeline.** Visinu spomeničke rente propisuje svojom odlukom Grad Zagreb, grad ili općina u granicama propisanim Zakonom, i to **u iznosu od 1,00 do 7,00 kuna mjesečno po četvornom metru korisne površine poslovnog prostora** koji se nalazi u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturnopovijesne cjeline (članak 114. stavak 3., 4. i 5. Zakona).

Direktna spomenička renta plaća se **u godišnjem iznosu** prema rješenju o utvrđivanju direktne spomeničke rente koju donosi upravno tijelo jedinica lokalne samouprave nadležno za poslove komunalnog gospodarstva odnosno upravno tijelo Grada Zagreba, **u roku 15 dana od dana dostave rješenja** o utvrđivanju direktne spomeničke rente.

Grad Zagreb, grad ili općina mogu, iznimno, svojom odlukom fizičke ili pravne osobe koje su obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente izuzeti od plaćanja direktne spomeničke rente (članak 114. stavak 6. Zakona).

2.2. Indirektna spomenička renta

2.2.1. Obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente

Obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente jesu pravne i fizičke osobe koje ostvaruju prihode od obavljanja taksativno navedenih djelatnosti, bez obzira gdje na području Republike Hrvatske obavljaju navedene djelatnosti. Sagledavajući djelatnosti za koje se propisuje obveza plaćanja indirektne spomeničke rente po osnovi visine ostvarenih prihoda, razvidno je da se radi o **djelatnostima koje su vezane uz turizam i s turizmom povezane djelatnosti** (trgovina, prijevoz, ugostiteljstvo, zabava i rekreacija), zatim **financijske djelatnosti i telekomunikacije** koje također imaju svoju ulogu u turizmu.

U članku 114.a stavak 1. Zakona određene su djelatnosti za koje su obveznici pravne i fizičke osobe dužne plaćati indirektnu spomeničku rentu, a u skladu s Odlukom o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti.

2.2.2. Djelatnosti za koje postoji obveza plaćanja indirektne spomeničke rente

Indirektnu spomeničku rentu plaćaju fizičke i pravne osobe koje obavljaju taksativno navedene djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti:

PODRUČJE G
Trgovina na veliko i na malo; popravak motornih vozila i motocikla

46.22 Trgovina na veliko cvijećem i sadnicama,
46.34. Trgovina na veliko pićima,
46.35 Trgovina na veliko duhanskim proizvodima,
46.37 Trgovina na veliko kavom, čajem, kakaom i začinima,
46.39 Nespecijalizirana trgovina na veliko hranom, pićima i duhanskim proizvodima,
46.45 Trgovina na veliko parfemima i kozmetikom,
46.46 Trgovina na veliko farmaceutskim proizvodima,
46.48 Trgovina na veliko satovima i nakitom;

PODRUČJE H
Prijevoz i skladištenje

49.32 Taksi služba,
51.21 Zračni prijevoz robe,
52.21 Uslužne djelatnosti u vezi s kopnenim prijevozom,
52.23 Uslužne djelatnosti u vezi sa zračnim prijevozom;

PODRUČJE I
Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane

55.10 Hoteli i sličan smještaj,
56.10 Djelatnosti restorana i ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane,
56.30 Djelatnosti pripreme i usluživanja pića;

PODRUČJE J
Informacije i komunikacije

61. Telekomunikacije (osim održavanja komunikacijske mreže i prijenosa radijskog i televizijskog programa);

PODRUČJE K
Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja

64.1 Novčarsko posredovanje,
66.1 Pomoćne djelatnosti kod financijskih usluga, osim osiguranja i mirovinskih fondova;

PODRUČJE N
Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti

77.11 Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) automobila i motornih vozila lake kategorije,
77.21 Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) opreme za rekreaciju i sport,

77.34 Iznajmljivanje i davanje u zakup (leasing) plovnih prijevoznih sredstava,
79. Putničke agencije, organizatori putovanja (turoperatori) i ostale rezervacijske usluge te djelatnosti povezane s njima;

PODRUČJE R
Umjetnost, zabava i rekreacija
92.00 Djelatnosti kockanja i klađenja,
93.19 Ostale sportske djelatnosti (marine),
93.21 Djelatnosti zabavnih i tematskih parkova.

2.2.3. Stopa za obračun indirektne spomeničke rente

Sve pravne i fizičke osobe koje su obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente plaćaju indirektnu spomeničku rentu **po stopi od 0,05%.**

2.2.4. Osnovica za obračun indirektne spomeničke rente

Osnovica za obračun indirektne spomeničke rente pravnoj i fizičkoj osobi je ukupan prihod odnosno primitak ostvaren obavljanjem djelatnosti za koju je Zakonom propisano plaćanje indirektne spomeničke rente.

Kako poduzetnici najčešće obavljaju više djelatnosti, glede obračuna indirektne spomeničke rente, u praksi se primjenjuju sljedeća načela:

- ako obveznik plaćanja indirektne spomeničke rente **obavlja više djelatnosti za koje je dužan plaćati indirektnu spomeničku rentu, osnovica je ukupan prihod odnosno primitak za svaku od tih djelatnosti,**
- ako obveznik plaćanja indirektne spomeničke rente obavlja **više djelatnosti od kojih za neke nije obvezan plaćati indirektnu spomeničku rentu, indirektnu spomeničku rentu plaća samo na prihod odnosno primitak ostvaren od djelatnosti za koju je obveznik plaćanja indirektne spomeničke rente.** U navedenom slučaju obveznik plaćanja indirektne spomeničke rente uz Obrazac SR, u kojem sastavlja konačni obračun spomeničke rente, dostavlja i podatke u pisanom obliku koji sadržava iznose ostvarenih prihoda odnosno primitaka s naznakom djelatnosti za koje nije dužan plaćati indirektnu spomeničku rentu;
- u slučaju da je pravna ili fizička osoba razvrstana prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti u glavnu djelatnost koja nosi oznaku djelatnosti za koju nije obveznik plaćanja indirektne spomeničke rente, ali se bavi i drugom - sporednom djelatnošću za koju je obvezan obračunati indirektnu spomeničku rentu, **dužan je obračunati indirektnu spomeničku rentu na prihod odnosno primitak od sporedne djelatnosti.**

Zaključno, svaka pravna i fizička osoba koja ostvari prihode odnosno primitke od djelatnosti navedene u članku 114. a, stavak 1. Zakona, bez obzira je li mu to osnovna djelatnost ili nije, obveznik je plaćanja indirektne spomeničke rente na prihod ostvaren od te djelatnosti, te bez obzira gdje je ostvario prihode od obavljanja navedenih djelatnosti podnosi jedan Obrazac SR prema svom sjedištu ili uobičajenom boravištu.

2.3. Plaćanje predujma

Obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente plaćaju indirektnu spomeničku rentu na području općine, grada ili Grada Zagreba u kojem imaju sjedište, odnosno prebivalište ili uobičajeno boravište, a za poslovne jedinice na području općine ili grada gdje je sjedište poslovne jedinice.

Poslovnom jedinicom smatra se svako stalno mjesto obavljanja gospodarstvene djelatnosti društva (svako mjesto kupnje, prodaje ili isporuke).

Fizička i pravna osoba plaća mjesečni predujam indirektne spomeničke rente u visini jedne dvanaestine osnovice po obračunu poslovnog rezultata za prethodnu godinu, u rokovima za plaćanje predujmova poreza na dohodak odnosno poreza na dobit, tj. **mjesečno, do kraja tekućeg mjeseca za prethodni mjesec.** Razlika po Obrascu SR uplaćuje se u propisanom roku za podnošenje Obrasca SR.

Ako obveznik plaćanja indirektne spomeničke rente ne uplati indirektnu spomeničku rentu u propisanom roku, obračunat će se zatezne kamate, a nadležna ispostava Porezne uprave pokrenut će ovršni postupak prema odredbama Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08. i 18/11.).

2.4. Dostavljanje izvješća - Obrazac SR

Pravna i fizička osoba dostavlja nadležnoj ispostavi Porezne uprave, prema svom sjedištu odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu, podatke za obračun indirektne spomeničke rente na Zakonom propisanom obrascu - **Obrazac SR.** Podaci se dostavljaju **ukupno za sve djelatnosti za koje postoji obveza plaćanja indirektne spomeničke rente i za sve poslovne jedinice** bez obzira gdje su ostvareni navedeni prihodi odnosno primici, na jednom Obrascu SR.

Pravne osobe, obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente, podnose Obrazac SR nadležnoj ispostavi Porezne uprave, nadležnoj prema svom sjedištu, zajedno s prijavom poreza na dobit i to najkasnije **do kraja travnja iduće godine**, nakon godine za koju se sastavlja konačni obračun.

Fizičke osobe, obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente, podnose Obrazac SR nadležnoj ispostavi Porezne uprave, nadležnoj prema svom prebivalištu odnosno uobičajenom boravištu, zajedno s prijavom poreza na dohodak, i to najkasnije **do kraja veljače iduće godine**, nakon godine za koju se sastavlja konačni obračun.

Uz Obrazac SR obveznici plaćanja indirektne spomeničke rente dužni su priložiti i dokaz o uplati indirektne spomeničke rente po konačnom obračunu, ako je u vidu predujma uplaćeno manje indirektne spomeničke rente nego što je obračunato.[3]

Ako je obveznik plaćanja indirektne spomeničke rente u obliku predujmova plaćenih tijekom godine platio veći iznos od konačno obračunate svote indirektne spomeničke rente, može preplaćeni iznos indirektne spomeničke rente ostaviti kao **predujam za sljedeće razdoblje** ili može tražiti da mu se izvrši **povrat preplaćenog iznosa** indirektne spomeničke rente.

Ako je obveznik uplatio indirektnu spomeničku rentu u obliku predujmova u iznosu većem od konačno obračunate svote indirektne spomeničke rente, a nije podnio zahtjev za povrat više plaćene indirektne spomeničke rente smatrat će se da je više plaćeni iznos predujmova akontacija za iduće razdoblje.

[3] Uplatne račune za plaćanje spomeničke rente vidjeti u "Rif-ovim Obavijestima," prilogu uz ovaj broj časopisa.

Mr. sc. Marijana VURAIĆ-KUDELJAN,
Karolina ŠIMIČEVIĆ, Ministarstvo financija RH, Zagreb

IVANA KRAJINOVIĆ

Stručni članak UDK 657.2

Primjena MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške

Međunarodni računovodstveni standard MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške sadrži kriterije definiranja računovodstvenih politika i njihovih promjena, promjene računovodstvenih procjena i ispravljanje grešaka. U članku autorica je protumačila sadržaj i značaj računovodstvenih politika, procjena i pogrešaka. Objašnjeno je kako se promjene politika i procjena te ispravljanje pogrešaka odražava na kvalitetu financijskih izvještaja. Promjene računovodstvenih politika, procjena i ispravljanje pogrešaka ilustrirano je praktičnim primjerima.

1. UVOD

Cilj Međunarodnog računovodstvenog standarda 8 - *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i greške* ("MRS 8") je definiranje kriterija za odabir i promjenu računovodstvenih politika kao i potrebnih objava i računovodstvenog tretmana promjena u računovodstvenim politikama, procjenama te ispravljanju grešaka. Glavna namjena standarda je povećavanje primjerenosti i pouzdanosti financijskih izvještaja, kao i usporedivost podataka u izvještajima društva tijekom vremena i s izvještajima drugih društava.

Ključni izrazi koji se definiraju u standardu su:

- **Računovodstvene politike** - ovaj izraz označava specifične principe, osnove, konvencije, pravila i postupke koje društvo koristi u pripremi i objavi financijskih izvještaja;
- **Promjene računovodstvenih procjena** odnose se na prilagodbe knjigovodstvene vrijednosti imovine ili obveza ili iznosa periodične potrošnje imovine, koja je rezultat procjene njenog trenutnog statusa i očekivanih budućih koristi i obveza koje su povezane s tom imovinom ili obvezama. Promjene u računovodstvenim procjenama nastaju kao rezultat dostupnosti novih informacija ili novih događaja te kao takve nisu ispravci grešaka.
- **Značajni propusti ili greške u stavkama su značajne** ako mogu pojedinačno ili zajednički utjecati na ekonomske odluke koje korisnici donose na temelju financijskih izvještaja. Značajnost ovisi o veličini i prirodi propusta ili greške te se određuje u ovisnosti o okolnostima koje su dovele do greške. Veličina ili priroda stavke financijskih izvještaja, ili kombinacija veličine i prirode, može biti ključna odrednica za određivanje značajnosti.
- **Greške prethodnih razdoblja** su propusti ili greške u financijskim izvještajima za jedno ili više razdoblja koje nastaju kao posljedica nekorištenja ili pogrešnog korištenja, pouzdanih informacija koje su bile dostupne prilikom odobravanja financijskih izvještaja za upotrebu i čije se dobivanje i primjena u pripremi i objavljivanju tih informacija moglo realno očekivati. Takve greške uključuju posljedice matematičkih grešaka, grešaka u primjeni računovodstvenih politika, propuste ili pogrešnu interpretaciju činjenica, te prijevaru.
- **Retrospektivna primjena** označava primjenu nove računovodstvene politike na transakcije, ostale događaje i uvjete kao da je ta politika bila uvijek primjenjivana.
- **Retrospektivna promjena** označava ispravak priznavanja, mjerenja i objave iznosa i stavki financijskih izvještaja kao da greška prethodnih razdoblja nije nikad nastala.

- **Nepraktična primjena** označava pojavu kada društvo nije u mogućnosti primijeniti određene zahtjeve standarda ni nakon poduzimanja svih mogućih realnih napora za to. Za određeno prošlo razdoblje nepraktična je primjena promjene u računovodstvenim politikama retrospektivno ili retrospektivna promjena u izvještajima kako bi se greška ispravila ako:
  - nije moguće odrediti utjecaj retrospektivne primjene ili retrospektivne promjene u financijskim izvještajima;
  - retrospektivna primjena ili retrospektivna promjena zahtijeva pretpostavke namjera menadžmenta u tom razdoblju;
  - retrospektivna primjena ili retrospektivna promjena zahtijeva značajne procjene iznosa te je nemoguće razlikovati objektivne informacije o tim procjenama koje pružaju dokaz o okolnostima koje su postojale na dan (dane) na koje ti iznosi trebaju biti priznati, mjereni i objavljeni, i koje bi bile dostupne u trenutku kada su financijski izvještaji za to prošlo razdoblje odobreni za izdavanje, od ostalih informacija.
- **Buduća primjena** promjene u računovodstvenim politikama i primjena utjecaja promjene u računovodstvenim procjenama označava:
  - primjenu novih računovodstvenih politika na transakcije, ostale događaje i uvjete koji nastaju nakon datuma promjene računovodstvene politike, i
  - priznavanje utjecaja promjene u računovodstvenim procjenama u tekućem razdoblju i budućim razdobljima koji su pod utjecajem promjene.

Procjena mogućnosti utjecaja propusta ili greške na ekonomske odluke korisnika, čime bi taj propust ili greška postao značajan, zahtijeva razmatranje karakteristika korisnika. U okviru za pripremu financijskih izvještaja stoji da se pretpostavlja da korisnici financijskih izvještaja imaju razumno poznavanje poslovanja i aktivnosti društva, računovodstvenog okvira kao i volju za proučavanjem informacija s prihvatljivom pozornošću. Sukladno ovom, procjena treba uzeti u obzir mogući razumni utjecaj promjene na odluke korisnika financijskih izvještaja s takvim karakteristikama.

2. RAČUNOVODSTVENE POLITIKE

2.1. Odabir i primjena računovodstvenih politika

U slučajevima kada postoji računovodstveni standard koji se izravno može primijeniti na transakciju, ostale događaje ili uvjete, primijenjena računovodstvena politika ili politike trebaju biti određene primjenom MRS-a.

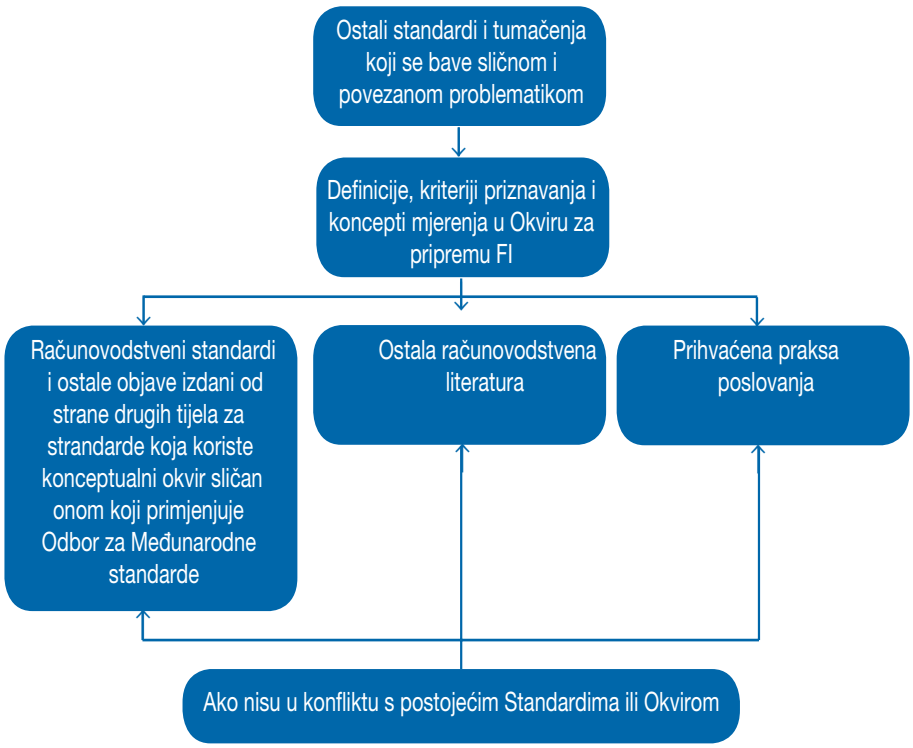
MSFI-jevi određuju računovodstvene politike čija primjena prema odluci Odbora rezultira financijskim izvještajima koji sadrže relevantne i pouzdane informacije o poslovnim događajima i transakcijama. Takve se politike ne moraju primijeniti kada je utjecaj njihove neprimjene zanemariv. Međutim, nije prikladno namjerno ne primijeniti takve računovodstvene politike kako bi se informacije prezentirane u izvještaju o financijskom položaju, informacije o dobiti ili gubitku ili novčanom tijeku prikazale pozitivnijima nego što jesu.

U odsutnosti MSFI-ja koji je izravno primjenjiv na određenu transakciju ili poslovni događaj, menadžment koristi vlastite procjene prilikom razvijanja i primjene računovodstvene politike koja je relevantna korisnicima financijskih izvještaja za donošenje ekonomskih odluka i pouzdana tako da financijski izvještaji:

- istinito prikazuju financijski položaj, financijske rezultate i novčane tijekove društva;
- odražavaju ekonomsku suštinu transakcija, ostalih događaja i uvjeta, a ne samo njihovu pravnu formu;
- odražavaju neutralnost, odnosno da nemaju odstupanja;
- odražavaju opreznost; i
- odražavaju potpunost u svim materijalnim aspektima.

MRS 8 navodi hijerarhiju izvora koje menadžment može koristiti prilikom razvijanja prikladne računovodstvene politike u odsutnosti MSFI-ja ili tumačenja koje je izravno primjenjivo na određenu transakciju. Dijagram 1 prikazuje tu hijerarhiju.

Dijagram 1: Hijerarhija korištenja izvora prilikom razvijanja računovodstvene politike



2.2. Konzistentnost primjene računovodstvenih politika

U skladu s MRS-om 8 Društvo je dužno konzistentno birati i primjenjivati računovodstvene politike za slične transakcije i poslovne događaje, osim u slučajevima kada određeni standard eksplicitno ne zahtijeva ili ne dozvoljava kategorizaciju stavki za koje različite računovodstvene politike mogu biti primjerene. U tom slučaju se prikladna računovodstvena

politika mora odabrati i konzistentno primjenjivati za svaku pojedinačnu kategoriju.

2.3. Promjene računovodstvenih politika

Društvo je obvezno promijeniti računovodstvenu politiku samo u slučaju kad je ta promjena zahtijevana u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) ili ako rezultira financijskim izvještajima koji daju pouzdaniju ili bolju informaciju o utjecaju transakcija i poslovnih događaja na financijski položaj, rezultate poslovanja ili novčane tijekove društva.

Korisnici financijskih izvještaja moraju biti u mogućnosti usporediti prethodne financijske izvještaje društva s financijskim izvještajima nakon promjene računovodstvene politike kako bi mogli identificirati kretanja u njegovom financijskom položaju, rezultatima poslovanja i novčanim tijekovima. Sukladno ovom, društvo je dužno konzistentno primjenjivati računovodstvene politike tijekom vremena, osim u slučajevima kad je promjena računovodstvene politike potrebna.

Primjer 1.

Društvo priprema svoje financijske izvještaje u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI). Tijekom izvještajnog razdoblja društvo uspoređuje svoje financijske izvještaje s financijskim izvještajima svojih ključnih konkurenata te primjećuje kako se računovodstvena politika koju primjenjuje razlikuje od politike koju primjenjuje veći broj njegovih konkurenata, u području gdje MSFI dozvoljava izbor između više računovodstvenih politika (ili u samom standardu ili u situacijama kada sam standard nije jednoznačan i dovoljno jasan). Kao posljedica ovih informacija, društvo želi promijeniti svoju računovodstvenu politiku kako bi je uskladilo s računovodstvenim politikama svojih konkurenata. Pitanje je koje sve kriterije društvo mora uzeti u obzir prilikom dobrovoljne promjene računovodstvene politike kako bi procijenilo pruža li predložena računovodstvena politika pouzdanije i bolje informacije u usporedbi s postojećom računovodstvenom politikom.

Kriteriji koje društvo mora razmotriti kako bi procijenilo pruža li predložena računovodstvena politika pouzdanije i bolje informacije u usporedbi s postojećom računovodstvenom politikom su:

- *Postoji li mjerodavna podrška predloženoj računovodstvenoj politici u računovodstvenoj literaturi;*
- *Je li predložena računovodstvena politika široko priznata i dominirajuća u praksi;*
- *Da li u posebnim okolnostima za društvo, predložena računovodstvena politika daje informacije koje su korisnije korisnicima financijskih izvještaja za ocjenu prošlih, sadašnjih i budućih događaja. S tim u svezi, važno je razmotriti smisao (supstancu) i poslovnu svrhu transakcija i događaja koji su predmet promjene računovodstvene politike, kako bi se procijenilo daje li predložena računovodstvena politika informacije koje potpuno odražavaju smisao (supstancu) i ekonomsku realnost tih transakcija i događaja. Ova procjena zahtijeva i razmatranje planova menadžmenta.*

Kada su svi gore navedeni kriteriji zadovoljeni, moguće je zaključiti kako predložena računovodstvena politika pruža pouzdanije i bolje informacije.

U opisanom slučaju, činjenica da većina društava u industriji primjenjuje predloženu politiku označava podršku promjeni, uzimajući u obzir da će promjena računovodstvene politike dovesti do veće usporedivosti te će time pomoći korisnicima financijskih izvještaja u procjeni prošlih, sadašnjih i budućih događaja. Sukladno tome, promjena računovodstvene politike će vjerojatno rezultirati pouzdanijim i boljim informacijama. Međutim, paralelno s promjenom računovodstvene politike društvo mora razmotriti i je li predložena računovodstvena politika u konfliktu s računovodstvenim politikama koje primjenjuju društva izvan industrije za slične ili jednake transakcije. Također je potrebno potvrditi postojanje mjerodavne podrške u računovodstvenoj literaturi za predloženu politiku i dokazati da će promjena politike rezultirati pouzdanijim i boljim informacijama koje će odražavati suštinu i ekonomsku realnost transakcija u koje društvo ulazi.

U skladu sa stavkom 28(b) MRS-a 8 društvo koje dobrovoljno mijenja računovodstvenu politiku dužno je objasniti i objaviti razloge zbog kojih promijenjena računovodstvena politika daje pouzdanije i relevantnije informacije.

U skladu s MRS-om 8 promjenom računovodstvene politike se ne smatra primjena nove računovodstvene politike na transakcije i poslovne događaje koji se suštinski razlikuju od onih na koje je društvo primjenjivalo već postojeću računovodstvenu politiku, kao ni primjena nove računovodstvene politike na transakcije i poslovne događaje koje društvo prije nije imalo ili su bile neznačajne.

Međutim, prvotna primjena politike revalorizacije imovine u skladu s MRS-om 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRS-om 38 *Nematerijalna imovina,* smatra se promjenom računovodstvene politike koja se treba priznati kao revalorizacija u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, te se na takvu promjenu ne primjenjuju odredbe MRS-a 8.

Primjer 2.

Društvo je prethodno priznavalo sve skupine nekretnina, postrojenja i opreme prema modelu troška. U drugoj polovini financijske godine, društvo je promijenilo računovodstvenu politiku za određene skupine ove imovine, te se one sada umjesto po trošku trebaju priznavati po modelu revalorizacije. Društvo je objavilo financijske izvještaje za razdoblja tijekom godine za prvu polovinu godine u kojima je sva imovina bila evidentirana po modelu troška. Pitanje je kako društvo treba evidentirati promjenu računovodstvene politike za određene skupine imovine od modela troška na model revalorizacije kad je odluka o promjeni donesena na kraju financijske godine, umjesto na njenom početku.

U stavku 17, MRS 8 definira da se prvotna primjena politike revalorizacije imovine u skladu s MRS-om 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili MRS-om 38 Nematerijalna imovina, smatra promjenom računovodstvene politike koja se treba priznati kao revalorizacija u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, te se na takvu promjenu ne primjenjuju odredbe MRS-a 8.

Sukladno ovom, MRS 16 u stavku 31. navodi da se nakon početnog priznavanja nekretnine, postrojenja i opreme čija se fer vrijednost može pouzdano odrediti treba vrednovati na temelju revaloriziranih vrijednosti koje odražavaju njihovu fer vrijednost na datum revalorizacije umanjenu za amortizaciju ili gubitke od umanjenja vrijednosti.

Budući da se revalorizacija priznaje prospektivno od datuma revalorizacije, a ne retrospektivno, tako se i početna primjena računovodstvene politike revalorizacije treba evidentirati od datuma njenog donošenja. Datum prvog vrednovanja mora biti u skladu s tim datumom. Revalorizirana vrijednost odnosne imovine se primjenjuje tek od datuma revalorizacije, te se sukladno tome prethodno priznati trošak amortizacije do tog datuma računa na temelju povijesnih vrijednosti.

U stavku 43. MRS-a 34 Izvještaji za razdoblja tijekom godine, navodi da se promjene računovodstvenih politika osim onih koje su uvjetovane promjenama standarda, evidentiraju promjenom prijašnjih financijskih izvještaja za razdoblja tijekom godine u tekućim izvještajima za razdoblja tijekom godine kako bi se osigurala usporedivost podataka u skladu s MRS-om 8. Kad je nepraktično odrediti kumulativni efekt na sva prethodna razdoblja, na početku financijske godine u kojoj se primjenjuje nova računovodstvena politika, financijski podaci za usporedna razdoblja u tekućim financijskim izvještajima se ažuriraju kao i svi prethodni financijski izvještaji kako bi se nova računovodstvena politika primijenila prospektivno od najranijeg mogućeg datuma.

Iako se stavak 43. MRS-a 34 fokusira na promjene u računovodstvenim politikama koje se moraju evidentirati retrospektivno, on ne pobija zahtjev MRS-a 8 prema kojem se promjena računovodstvene politike s modela troška na model revalorizacije evidentira prospektivno.

U skladu s gornjim objašnjenjima relevantnih standarda, društvo je dužno promjenu računovodstvene politike iz modela troška u model revalorizacije evidentirati prospektivno od datuma odluke o promjeni politike i od datuma revalorizacije odnosne imovine. U gore opisanom slučaju društvo promjenu politike od modela troška u model revalorizacije priznaje od kraja godine te se od tog trenutka obračunava i amortizacija na temelju novih revaloriziranih vrijednosti.

Kako bi se izbjegla situacija u kojoj se u jednoj financijskoj godini dvije različite računovodstvene politike primjenjuju na određenu skupinu imovine preporuča se uvođenje promjene s modela troška na model revalorizacije na početku financijske godine, umjesto nakon što su financijski izvještaji za razdoblja tijekom godine izdani i odobreni.

2.4. Primjena promjena u računovodstvenim politikama

Društvo je dužno retrospektivno evidentirati promjenu računovodstvene politike koja je nastala kao rezultat promjene u primjeni MSFI-ja u skladu s određenim prijelaznim odredbama (ako postoje) u tom MRS-u, kada promjena računovodstvene politike nastaje kao rezultat početne primjene MSFI-jeva koji ne sadrže određene prijelazne odredbe koje se odnose na tu promjenu, ili u slučaju dobrovoljne promjene računovodstvene politike.

U skladu s MRS-om 8, rana primjena određenog standarda ne smatra se dobrovoljnom promjenom računovodstvene politike.

2.4.1. Retrospektivna primjena

U slučajevima kada je društvo dužno retrospektivno primijeniti promijenjenu računovodstvenu politiku, društvo mora prilagoditi početno stanje svake relevantne stavke kapitala za najranije prošlo razdoblje koje se prikazuje u financijskim izvještajima i druge usporedne iznose objavljene za svako prošlo razdoblje prikazano u financijskim izvještajima kao da se nova računovodstvena politika oduvijek primjenjivala.

Retrospektivna primjena nove računovodstvene politike znači da je društvo dužno novu računovodstvenu politiku primijeniti i na prethodna razdoblja za onoliko godina za koliko je to praktično. Retrospektivna primjena nije praktična ako nije moguće odrediti kumulativni utjecaj na iznose objavljene i u početnom i u završnom izvještaju o financijskom položaju za određeno razdoblje. Iznos korekcije koji se odnosi na razdoblja koja prethode onima objavljenim u tekućim financijskim izvještajima evidentira se na početnom stanju svake pojedinačne stavke kapitala na koju je promjena imala utjecaj za najranije razdoblje prezentirano u financijskim izvještajima. Najčešće se u praksi ova promjena evidentira kroz zadržanu dobit. Međutim, korekcija se može provesti i kroz drugu stavku kapitala. Sve ostale informacije o prethodnim razdobljima, kao što su povijesni sažeci financijskih informacija, se također korigiraju do zadnjeg razdoblja za koje je to praktično.

U slučaju kada je nepraktično odrediti utjecaje promjene računovodstvene politike na usporedne informacije za jedno ili više prethodnih razdoblja koja su prezentirana u financijskim izvještajima, društvo treba primijeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza na početku najranijeg razdoblja za koje ju je praktično retrospektivno primijeniti (to može biti i tekuće razdoblje), te je dužno ažurirati i relevantne podatke u početnom stanju svake komponente kapitala na koju promjena ima utjecaj za to razdoblje.

Kada je na početku tekućeg razdoblja nepraktično odrediti kumulativni utjecaj primjene nove računovodstvene politike na sva prethodna razdoblja, društvo treba ažurirati usporedne informacije kako bi se nova računovodstvena politika primijenila prospektivno od najranijeg mogućeg datuma. U tom slučaju društvo zanemaruje dio kumulativne korekcije na imovini, obvezama i kapitalu koje su nastale prije tog datuma.

2.5. Objave

U slučajevima kada početna primjena MSFI-jeva ima utjecaj na tekuće razdoblje ili bilo koje prethodno razdoblje, kada primjena ima utjecaj koji nije praktično utvrditi ili kada primjena može imati utjecaj na buduća razdoblja, društvo je dužno objaviti sljedeće:

- naziv MSFI-ja;
- ako je primjenjivo, činjenicu da je promjena računovodstvene politike napravljena u skladu s prijelaznim odredbama standarda;
- prirodu promjene u računovodstvenoj politici;
- ako je primjenjivo, opis prijelaznih odredbi;
- ako je primjenjivo, prijelazne odredbe koje mogu imati utjecaj na buduća razdoblja;
- za tekuće razdoblje i svako prethodno razdoblje prikazano u financijskim izvještajima, do razine do koje je to praktično, iznos korekcije:
  - svake pojedine stavke financijskih izvještaja na koju je promjena primjenjiva; i
  - osnovne i razrijeđene zarade po dionici ako društvo primjenjuje MRS 33 *Zarade po dionici;*
- iznos korekcije koji se odnosi na razdoblja koja su prethodila razdobljima objavljenim u financijskim izvještajima, do razine do koje je to praktično;

- ako je retrospektivna primjena politike nepraktična za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja koja prethode razdobljima koja su prikazana u financijskim izvještajima, okolnosti koje su dovele do nepraktičnosti primjene te opis kako i od kada je promjena računovodstvene politike primijenjena.

Financijski izvještaji za naredna razdoblja ne trebaju ponavljati ove objave.

U slučaju kada dobrovoljna promjena računovodstvene politike utječe na tekuće razdoblje ili na bilo koje prethodno razdoblje, kada ona ima utjecaj koji nije praktično utvrditi ili kada može imati utjecaj na buduća razdoblja, društvo je dužno objaviti sljedeće:

- prirodu promjene računovodstvene politike;
- razloge zbog kojih primjena nove računovodstvene politike daje pouzdanije i bolje informacije;
- za tekuće razdoblje i svako objavljeno prethodno razdoblje, dokle je to praktično, iznos korekcije:
  - svake pojedine stavke financijskih izvještaja na koju je promjena primjenjiva; i
  - osnovne i razrijeđene zarade po dionici ako društvo primjenjuje MRS 33 *Zarade po dionici;*
- iznos korekcije koji se odnosi na razdoblja koja su prethodila razdobljima objavljenim u financijskim izvještajima, do razine do koje je to praktično;
- ako je retrospektivna primjena politike nepraktična za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja koja prethode razdobljima koja su prikazana u financijskim izvještajima, okolnosti koje su dovele do nepraktičnosti primjene te opis kako i od kada je promjena računovodstvene politike primijenjena.

Ni u slučaju dobrovoljne promjene računovodstvene politike, društvo nije dužno ponovno objavljivati gornje informacije u financijskim izvještajima za naredna razdoblja.

Ako društvo nije primijenilo novi MSFI koji je objavljen ali nije još na snazi, društvo je dužno objaviti:

- činjenicu da novi MSFI koji je objavljen ali još nije na snazi nije primijenjen, i
- poznatu informaciju ili informaciju koja se može realno procijeniti, a koja je relevantna za procjenu mogućeg utjecaja primjene novog MSFI-ja na financijske izvještaje društva za razdoblje u kojem će se MSFI početno primijeniti.

Osim gore navedenih činjenica, društvo treba razmotriti i objavljivanje:

- naslova novog MSFI-ja;
- prirode predstojeće promjene ili promjena u računovodstvenim politikama;
- datuma stupanja na snagu novog standarda;
- datuma kada društvo planira početno primijeniti MSFI; i
- ili objašnjenja mogućeg utjecaja početne primjene standarda na financijske izvještaje društva, ili navoda kako utjecaj nije poznat ili ga je nemoguće procijeniti.

Primjer 3. *- Objava promjene računovodstvene politike s retrospektivnom primjenom (izvadak iz objavljenih godišnjih financijskih izvještaja društva ABC)*

U financijskim izvještajima za 2011. godinu društvo ABC je primijenilo IFRIC 13. IFRIC nije bio primijenjen prije niti sadrži prijelazne odredbe. Primjer objave u financijskim izvještajima je dan ispod.

IFRIC 13 Programi nagrađivanja vjernosti kupaca

IFRIC 13 zahtijeva priznavanje bodova za nagrađivanje vjernosti kupaca kao posebnih komponenti u transakciji prodaje kojom su odobreni. Dio fer vrijednosti primljene naknade raspoređuje se na nagradne bodove i razgraničava se, a zatim se priznaje kao prihod kroz razdoblje u kojem su nagradni bodovi iskorišteni. Društvo primjenjuje bodovni program nagrađivanja vjernosti korisnika, unutar svojih usluga te je već evidentiralo obvezu u trenutku prodaje temeljenu na očekivanim troškovima nabave novih proizvoda. IFRIC 13 nema posebnih odredbi o prijelaznom razdoblju. Zato se Društvo vodilo MRS-om 8 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, te retroaktivno primijenilo promjene. Financijski podaci iz ranijih razdoblja su izmijenjeni.

Kao rezultat primjene IFRIC-a 13, napravljeni su sljedeći ispravci za 2011. godinu:

Na dan 1. siječnja 2011. godine:

	milijuni kuna
Neto povećanje obveza:	-
Neto smanjenje početnog stanja zadržanih dobitaka:	-

Na dan 31. prosinca 2011. godine:

	milijuni kuna
Smanjenje ostalih ukalkuliranih obveza:	*(3)*
Povećanje prihoda budućih razdoblja:	*3*
Smanjenje prihoda od pružanja usluga:	*(6)*
Povećanje ostalih prihoda:	*3*
Smanjenje troškova prodane robe, materijala i energije:	*3*

Ispravci za 2011. godinu nisu imali utjecaja na zaradu po dionici.

Dopunjena politika priznavanja prihoda prikazana je u bilješci 5.4.

Primjer 4. *- Objava novih standarda koji su objavljeni a još nisu na snazi (izvadak iz objavljenih godišnjih financijskih izvještaja društva ABC)*

MSFI 9 Financijski instrumenti

Dana 12. studenoga 2009. godine, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) objavio je MSFI 9 Financijski instrumenti kao prvi korak u projektu zamjene MRS-a 39 Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje. MSFI 9 uvodi nove zahtjeve klasificiranja i mjerenja financijske imovine koji se moraju primijeniti počevši od 1. siječnja 2013. godine s dozvoljenom ranijom primjenom. Dana 28. listopada 2010. godine IASB je izdao dodatke MSFI-u 3 koji se odnose na zahtjeve za klasificiranjem i mjerenjem financijskih obveza. Većina zahtjeva je nepromijenjena prenesena iz MRS-a 39. Međutim, napravljene su određene promjene u opciji mjerenja financijskih obveza po fer vrijednosti kako bi se ukazalo na problem vlastitog kreditnog rizika. Time je završena prva faza IASB-ovog projekta zamjene MRS-a 39. U sljedećim fazama, IASB će se baviti metodologijom umanjenja vrijednosti i računovodstvom zaštite. Društvo ne očekuje da će MSFI 9 imati utjecaja na financijske izvještaje. Društvo planira primijeniti ovaj novi standard na dan njegova stupanja na snagu.

Primjer 5. *- Prospektivna primjena promjene u računovodstvenim politikama kada retrospektivna primjena nije praktična*

Tijekom 2011. godine društvo ABC je promijenilo računovodstvenu politiku amortizacije nekretnina, postrojenja i opre-

me kako bi uvelo puni komponentni pristup, te je istovremeno usvojilo i model revalorizacije. U godini prije 2011., imovinske evidencije društva ABC nisu bile dovoljno detaljne da bi omogućile društvu punu primjenu pristupa komponenti. Na kraju 2010. godine, menadžment društva je naručio inženjersko istraživanje kako bi dobio informacije o komponentama u vlasništvu i njihovim fer vrijednostima, korisnim vjekovima trajanja, procijenjenom ostatku vrijednosti i amortiziranim iznosima na početku 2011. godine. Međutim, istraživanje nije pružilo dostatnu osnovu za pouzdanu procjenu troška tih komponenti koje prethodno nisu bile priznate odvojeno, a postojeće evidencije prije istraživanja nisu dopuštale rekonstrukciju tih informacija.

Menadžment društva ABC razmatrao je kako da evidentira svaki od ova dva aspekta računovodstvene promjene. Konačni zaključak je bio kako nije praktično evidentirati promjenu u komponentama retrospektivno niti ranije od početka 2011. godine. Promjena s modela troška na model revalorizacije se u skladu s MRS-om 8 treba priznati prospektivno, te je menadžment društva ABC odlučio kako će se nova politika početi primjenjivati prospektivno od početka 2011. godine.

Dodatne informacije su navedene ispod.
Stopa poreza na dobit primjenjiva na društvo ABC je 20%.
Stanje nekretnina, postrojenja i opreme na kraju 2010. godine je bilo kako slijedi:

	milijuni kuna
Trošak	*25*
Akumulirana amortizacija	*(14)*
Neto knjigovodstvena vrijednost	***11***
Prospektivni (budući) trošak amortizacije na prijašnjoj osnovi:	*1,5*
Izvadak iz rezultata inženjerskog istraživanja:	
Vrednovanje	*17*
Procijenjeni ostatak vrijednosti	*3*
Prosječni preostali korisni vijek trajanja (u godinama)	*7*
Trošak amortizacije postojećih nekretnina, postrojenja i opreme za 2011. godinu (nova osnova)	*2*

Izvadak iz bilješki uz financijske izvještaje za 2011. godinu:

Od početka 2011. godine društvo ABC je promijenilo računovodstvenu politiku amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme, kako bi primijenilo puni komponentni pristup, primjenjujući istovremeno model revalorizacije. Menadžment društva smatra kako ova politika pruža pouzdanije i relevantnije informacije obzirom da s većom točnošću razmatra komponente nekretnina, postrojenja i opreme i obzirom da je temeljena na tekućim vrijednostima. Promijenjena politika je primijenjena prospektivno od početka 2011. godine obzirom da nije bilo praktično procijeniti utjecaj promjene politike retrospektivno niti prospektivno od nekog ranijeg datuma. Sukladno tome, usvajanje nove računovodstvene politike nije imalo utjecaja na financijske izvještaje prethodnih razdoblja. Utjecaj promjene politike na izvještaje za tekuće razdoblje je povećanje knjigovodstvene vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme na početku godine za 6 milijuna kuna; povećanje početnog stanja odgođene porezne obveze za 1,8 milijuna kuna; priznavanje revalorizacijskih rezervi od 4,2 milijuna kuna na početku godine; povećanje troška amortizacije za 0,5 milijuna kuna te smanjenje troška poreza na dobit za 0,15 milijuna kuna.

3. PROMJENE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA

Kao rezultat neizvjesnosti na koje društvo svojim poslovnim aktivnostima ne može utjecati, mnoge stavke financijskih izvještaja ne mogu se mjeriti s točnošću, te u takvim okolnostima jedino mogu biti procijenjene. Sama procjena uključuje dosta subjektivnosti i temelji se na zadnjim dostupnim, pouzdanim informacijama. Na primjer, procjene koje menadžment društva može donositi se vežu na:

- procjenu rezerviranja za sumnjiva i sporna potraživanja,
- procjenu rezerviranja za slabo obrtne zalihe,
- procjenu fer vrijednosti financijske imovine ili obveza,
- procjenu korisnih vjekova trajanja ili očekivane potrošnje budućih ekonomskih koristi ugrađenih u imovinu koja se amortizira; te
- procjenu rezerviranja za troškove u garantnim rokovima.

Korištenje razumnih procjena je jedan od ključnih elemenata pripreme financijskih izvještaja koji nipošto ne umanjuje njihovu pouzdanost. Svaka procjena je podložna promjenama koje su uzrokovane promjenama okolnosti na kojima je procjena prethodno bila temeljena ili novim raspoloživim informacijama ili iskustvu. Po svojoj prirodi, revizija procjena se ne odnosi na prethodna razdoblja i ne smatra se ispravkom greške.

Promjena primijenjene osnove mjerenja smatra se promjenom računovodstvene politike, te sukladno tome nije promjena računovodstvene procjene. U slučaju kada je teško razlikovati promjenu računovodstvene politike od promjene računovodstvene procjene, promjena se evidentira kao promjena računovodstvene procjene.

Utjecaj promjene računovodstvene procjene u financijskim se izvještajima priznaje prospektivno uključujući promjenu u dobiti ili gubitku u razdoblju u kojem je promjena nastala ako se ta promjena odnosi samo na to razdoblje ili i u tekućem razdoblju i u budućim razdobljima ako je promjena primjenjiva na buduća razdoblja.

Utjecaj promjene računovodstvene procjene na imovinu, obveze ili kapital evidentira se korekcijom knjigovodstvene vrijednosti relevantne imovine, obveze ili stavke kapitala za razdoblje u kojem je promjena nastala.

Prospektivno priznavanje promjene računovodstvene procjene znači da se ta promjena primjenjuje na transakcije i poslovne događaje od datuma na koji je promjena nastala. Promjena računovodstvene procjene može imati utjecaja samo na dobit ili gubitak za tekuće razdoblje ili na dobit ili gubitak tekućeg i budućih razdoblja. Na primjer, promjena procjene iznosa rezerviranja za sumnjiva i sporna potraživanja utječe samo na dobit ili gubitak za tekuće razdoblje, te je sukladno tome i priznata samo u tekućem razdoblju. Međutim, promjena u procjeni korisnih vjekova trajanja, ili očekivane stope korištenja budućih ekonomskih koristi ugrađenih u imovinu koja se amortizira, utječe na iznos troška amortizacije za tekuće razdoblje, ali i za sva buduća razdoblja tijekom korisnog vijeka trajanja imovine.

Prema MRS-u 8 društvo je dužno objaviti prirodu i iznos promjene računovodstvene procjene koja ima utjecaja na izvještaje za tekuće razdoblje ili se njen utjecaj očekuje u financijskim izvještajima za buduća razdoblja, osim u slučaju

kada nije praktično odrediti taj utjecaj. U tom slučaju društvo je dužno objaviti informaciju o tome da nije bilo praktično odrediti utjecaj promjene računovodstvene procjene na financijske izvještaje.

4. GREŠKE

Greške u financijskim izvještajima mogu nastati prilikom priznavanja, mjerenja, prezentacije ili objave stavki financijskih izvještaja. Financijski izvještaji nisu sukladni MSFI-jevima ako sadrže ili značajne pogreške ili neznačajne pogreške koje su napravljene namjerno kako bi se prikazale povoljnije informacije o financijskom položaju, rezultatima poslovanja ili novčanim tijekovima društva. Potencijalne greške tekućeg razdoblja otkrivene u tom razdoblju ispravljaju se prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja. Međutim, značajne pogreške su ponekad otkrivene tek u razdoblju nakon izdavanja financijskih izvještaja, te se one u tom slučaju ispravljaju u usporednim podacima prikazanim u financijskim izvještajima za to naredno razdoblje.

To znači da se značajne pogreške prethodnih razdoblja ispravljaju retrospektivno u prvim financijskim izvještajima koji su pripremljeni i izdani nakon njihovog otkrivanja i to ispravljanjem usporednih informacija o prethodnom razdoblju (prethodnim razdobljima) u kojima je greška nastala. Ako je pogreška nastala prije najranijeg usporednog razdoblja koje je prikazano u financijskim izvještajima, ona se ispravlja u početnom stanju imovine, obveza ili kapitala za najranije usporedno razdoblje prikazano u financijskim izvještajima.

Standard ne zahtijeva retrospektivno ispravljanje pogrešaka prethodnih razdoblja ako nije praktično odrediti ili utjecaj pogreške na financijske izvještaje za određeno razdoblje ili njen kumulativni utjecaj. Međutim, u tom slučaju društvo je dužno ispraviti početno stanje imovine, obveza i kapitala za najranije razdoblje za koje je praktično napraviti ispravku (to razdoblje može biti i tekuće razdoblje).

U slučaju kada na početku tekućeg razdoblja određivanje kumulativnog utjecaja pogreške na financijske izvještaje za sva prethodna razdoblja za društvo nije praktično, društvo treba ispraviti usporedne informacije kako bi se pogreška ispravila prospektivno od najranijeg mogućeg datuma.

Ukoliko je otkrilo i ispravilo pogrešku prethodnih razdoblja, društvo je u financijskim izvještajima za tekuću godinu dužno objaviti sljedeće:

- prirodu pogreške prethodnog razdoblja;
- iznos ispravka za svaku stavku financijskih izvještaja na koju je pogreška imala utjecaja za svako prethodno razdoblje do razine do koje je to praktično te ispravka osnovnih i razrijeđenih zarada po dionici ako društvo primjenjuje MRS 33 *Zarade po dionici;*
- iznos ispravka financijskih izvještaja na početku najranijeg prethodnog razdoblja prezentiranog u tekućim financijskim izvještajima;
- ako je retrospektivni ispravak nepraktičan za određeno prethodno razdoblje, ili za razdoblja koja prethode razdobljima koja su prikazana u financijskim izvještajima, okolnosti koje su dovele do nepraktičnosti primjene te opis kako i od kada je pogreška ispravljena.

Financijski izvještaji za naredna razdoblja ne trebaju ponavljati ove objave.

Primjer 6. *- Retrospektivni ispravak pogrešaka*

Tijekom 2011. godine društvo ABC je otkrilo da su određeni proizvodi u iznosu od 6,5 milijuna kuna koji su bili prodani tijekom 2010. godine greškom uključeni u stanje zaliha na dan 31. prosinca 2010. godine. Knjigovodstvene evidencije društva ABC za 2011. godinu prikazuju prodaju od 104 milijuna kuna, troškove prodane robe od 86,5 milijuna kuna (uključujući 6,5 milijuna kuna pogreške u početnom stanju zaliha), i porez na dobit od 5,2 milijuna kuna.

Skraćeni prikaz računa dobiti i gubitka za društvo ABC za 2010. godinu je dan ispod:

	milijuni kuna
Prihodi od prodaje	*73,5*
Troškovi prodane robe	*(53,5)*
Dobit prije poreza	*20,0*
Porez na dobit	*(6,0)*
Neto dobit	*14,0*

Početno stanje zadržane dobiti za 2010. godinu bilo je 20 milijuna kuna, a završno 34 milijuna kuna. Stopa poreza na dobit primjenjiva za društvo ABC je bila 20% i u 2010. i u 2011. godini. Društvo nije imalo drugih prihoda niti troškova.

Tijekom ovih razdoblja društvo ABC je imalo 5 milijuna kuna uplaćenog kapitala, te osim zadržane dobiti nije imalo drugih komponenti kapitala. Dionicama društva se javno ne trguje te društvo sukladno tome ne objavljuje informacije o zaradi po dionici.

Prikaz potrebnih objava u financijskim izvještajima u skladu s MSFI-jevima za gore opisani problem je naveden ispod.

Izvadak iz Izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti društva ABC za 2011. godinu:

	2011. godina milijuni kuna	*Ispravljeno 2010. godina milijuni kuna*
Prihodi od prodaje	*104,00*	*73,50*
Troškovi prodane robe	*(80,00)*	*(60,00)*
Dobit prije poreza	*24,00*	*13,50*
Porez na dobit	*(7,20)*	*(4,05)*
Neto dobit	*16,80*	*9,45*

Izvještaj o promjenama kapitala za društvo ABC na dan 31. prosinca 2011. godine:

	Uplaćeni kapital milijuni kuna	*Zadržana dobit milijuni kuna*	*Ukupno milijuni kuna*
Stanje 31. prosinca 2009. godine	*5*	*20*	*25*
Ispravljena dobit društva za godinu završenu 31. prosinca 2010. godine		*9,45*	*9,45*
Stanje 31. prosinca 2010. godine	*5*	*29,45*	*34,45*
Dobit za godinu završenu 31. prosinca 2011. godine		*16,8*	*16,8*
Stanje 31. prosinca 2011. godine	*5*	*46,25*	*51,25*

Izvadak iz bilješki uz financijske izvještaje društva ABC na dan i za godinu završenu 31. prosinca 2011. godine:

Određeni proizvodi u vrijednosti od 6,5 milijuna kuna koji su bili prodani tijekom 2010. godine su pogreškom bili uključeni u stanje zaliha na dan 31. prosinca 2010. godine. Financijski izvještaji za 2010. godinu su ispravljeni kako bi se ispravila ova pogreška. Utjecaj ispravka na financijske izvještaje za 2010. godinu je naveden ispod. Ispravak pogreške nije imao utjecaja na financijske izvještaje za 2011. godinu.

	Utjecaj na 2010. godinu milijuni kuna
(Povećanje) troškova prodane robe	*(6,50)*
Smanjenje troška poreza na dobit	*1,95*
(Smanjenje) dobiti	*(4,55)*
(Smanjenje zaliha)	*(6,50)*
Smanjenje obveze poreza na dobit	*1,95*
(Smanjenje) kapitala	*(4,55)*

5. NEPRAKTIČNOST RETROSPEKTIVNE PRIMJENE I RETROSPEKTIVNE IZMJENE

U određenim okolnostima, nije praktično prilagoditi usporedne informacije za jedno ili više prethodnih razdoblja kako bi se postigla usporedivost financijskih izvještaja s tekućim razdobljem. Na primjer, društvo može biti u nemogućnosti prikupiti podatke o prethodnim razdobljima na način koji bi omogućio ili retrospektivnu primjenu promijenjene računovodstvene politike (uključujući i njenu prospektivnu primjenu na prethodna razdoblja u skladu sa standardom) ili retrospektivni ispravak pogreške prethodnih razdoblja, a može biti i nepraktično ponovno pripremiti te informacije.

Često je potrebno u primjenu računovodstvenih politika na stavke financijskih izvještaja uključiti i procjene koje su priznate ili objavljene za određene transakcije, ostale događaje ili uvjete. Procjena je neizbježno subjektivna te može biti napravljena i nakon izvještajnog razdoblja. Samo priznavanje procjena može potencijalno biti još teže u slučaju retrospektivne primjene računovodstvene politike ili retrospektivnog ispravka pogreške prethodnog razdoblja obzirom na duljinu vremena koje može proteći od utjecaja na transakciju. Neovisno od ovog, svrha procjena napravljenih u prethodnim razdobljima ostaje ista kao i njihova svrha za tekuća razdoblja, a to je da odražavaju okolnosti koje su postojale u trenutku nastajanja poslovnog događaja ili transakcije.

Sukladno gornjem, retrospektivna primjena nove računovodstvene politike ili retrospektivno ispravljanje grešaka prethodnih razdoblja, zahtijeva razlikovanje informacija koje pružaju dokaz okolnosti koje su postojale na datum (datume) nastanka poslovnog događaja ili transakcije, i informacija koje bi bile raspoložive kad su financijski izvještaji za to razdoblje odobreni za izdavanje, od ostalih informacija. Za određene vrste procjena (na primjer procjene fer vrijednosti koja se ne temelji na tržišnoj cijeni), nije moguće razlikovati ove informacije. U slučaju kada retrospektivna primjena nove računovodstvene politike ili retrospektivni ispravak greške prethodnog razdoblja zahtijeva značajne procjene za koje nije moguće razlikovati gore navedene informacije, društvu nije praktično retrospektivno primijeniti novu računovodstvenu politiku ili ispraviti grešku prethodnih razdoblja.

Pri primjeni nove računovodstvene politike ili ispravljanju greške prethodnog razdoblja, društvo ne bi trebalo biti neoprezno, te koristiti pretpostavke o namjerama menadžmenta u prethodnom razdoblju ili procjenjivati iznose koji su priznati, vrednovani i objavljeni u izvještajima za prethodno razdoblje. Na primjer, kada društvo ispravlja grešku prethodnog razdoblja u vrednovanju financijske imovine koja je prethodno bila klasificirana u skupinu koja se drži do dospijeća u skladu s MRS-om 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*, ono ne mijenja osnovu mjerenja korištenu u tom razdoblju ako je menadžment naknadno odlučio da ju neće držati do dospijeća. Dodatno, kada društvo ispravlja grešku prethodnog razdoblja u kalkulaciji obveze prema zaposlenicima za akumulirano bolovanje u skladu s MRS-om 19 *Primanja zaposlenih*, ono zanemaruje informaciju o često ozbiljnoj gripi u narednom razdoblju koja je postala raspoloživa nakon što su financijski izvještaji za prethodno razdoblje odobreni za izdavanje.

6. ZAKLJUČAK

Računovodstvene politike su sastavni dio financijskih izvještaja društva i kao takve pružaju dodatnu informaciju korisnicima o metodama korištenja, vrednovanja i priznavanja stavki u financijskim izvještajima. Njihova točnost, ažuriranost i kompletnost je često presudna za pružanje kvalitetne i pouzdane informacije korisnicima financijskih izvještaja. U tom pogledu, one moraju odražavati srž poslovnih događaja i transakcija društva, te ih je potrebno ažurirati usporedno s promjenama u poslovnom modelu društva (na primjer uvođenjem novih proizvoda ili usluga) i s promjenama u primjenjivom računovodstvenom okviru (promjene i dopune MSFI-jeva).

Zahtjev za usporedivošću financijskih izvještaja tijekom godina, i financijskih izvještaja društva s financijskim izvještajima drugih društava u istoj grani industrije, nameće potrebu da društva transparentno objavljuju sve promjene korištenih procjena kao i potencijalne ispravke pogrešaka prethodnih razdoblja koje su otkrivene u tekućem razdoblju.

Svrha svega navedenog je pružanje što kvalitetnijih informacija korisnicima financijskih izvještaja, kako bi im se omogućila što bolja ocjena položaja i uspješnosti društva te tako olakšalo donošenje poslovnih odluka.

MRS 8 u svojim odrednicama, podupire ovu transparentnost podataka, te je jedan od ključnih standarda koji se moraju razmotriti prilikom pripreme financijskih izvještaja društva.

Ivana KRAJINOVIĆ, Ernst & Young, Zagreb

ZDRAVKO GRUBEŠA

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstvene, porezne i druge zakonske aktualnosti kod obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava

(s posebnim osvrtom na izmjene i dopune Zakona o državnoj potpori poljoprivredi i ruralnom razvoju (Nar. nov., br. 124/11.))

U Republici Hrvatskoj državne potpore i razni oblici pomoći u djelatnosti poljoprivrede bitan su mehanizam u očuvanju konkurentnosti poljoprivrednih proizvoda.

Poljoprivreda je strateška djelatnost koja svojom gospodarskom ulogom doprinosi razvoju. Djelatnost poljoprivrede obavlja poljoprivrednik u okviru poljoprivrednog gospodarstva, a poljoprivredno gospodarstvo može djelovati kao obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo, obrt registriran za obavljanje poljoprivredne djelatnosti, trgovačko društvo ili zadruga i druga pravna osoba registrirana za obavljanje poljoprivredne djelatnosti.

Prava poljoprivrednika na državnu potporu uređena su Zakonom o državnoj potpori poljoprivredi i ruralnom razvoju, te nizom Pravilnika koji su doneseni na temelju tog Zakona.

1. OBUHVAT DRŽAVNE POTPORE

Državna potpora u smislu Zakona o državnoj potpori poljoprivredi i ruralnom razvoju (Nar. nov., br. 92/10.) obuhvaća:

- izravna plaćanja,
- mjere ruralnog razvoja,
- mjere posebne potpore poljoprivredi.

Izravna plaćanja jesu plaćanja poljoprivrednim gospodarstvima za obavljanje poljoprivrednih aktivnosti radi potpore dohotku.

Mjere ruralnog razvoja obuhvaćaju mjere za unapređenje konkurentnosti poljoprivrednog sektora, mjere za očuvanje i unapređenje okoliša i krajobraza i mjere za poboljšanje kvalitete života u ruralnom području.

Posebna potpora poljoprivredi obuhvaća mjere za upravljanje rizicima i kriznim situacijama, za održavanja i poboljšanje genetske kvalitete u stočarstvu, za tehničku pomoć proizvođačkim organizacijama te ostale mjere koje nisu obuhvaćene mjerama poljoprivredne politike.

Korisnici izravnih plaćanja jesu poljoprivredna gospodarstva upisana u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava sukladno Zakonu o poljoprivredi, koja obavljaju poljoprivrednu aktivnost.

Poljoprivredna aktivnost podrazumijeva:

- *uzgoj poljoprivrednih kultura,*
- *držanje i uzgoj stoke,*
- *proizvodnju stočarskih proizvoda.*

Korisnici državne potpore ruralnog razvoja jesu fizičke i pravne osobe koji ispunjavaju uvjete propisane ovim zakonom.

Korisnici državnih potpora ne smiju davati netočne podatke u namjeri ostvarivanja sredstava državnih potpora.

O Zakonu o državnoj potpori poljoprivredi i ruralnom razvoju pisano je detaljno u broju 9/2010. (Nar. nov., br. 92/2010.)

te u nastavku navodimo samo najznačajnije izmjene i dopune Zakona koje su objavljene u Nar. nov., br. 124/11.

2. NAJZNAČAJNIJE IZMJENE ZAKONA

- izmjenama i dopunama Zakona omogućuje se potpora za potrošnju plinskih ulja radi obavljanja poljoprivredne djelatnosti,
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave mogu odobravati lokalne potpore poljoprivredi bez odobrenja Ministarstva i to zaključno s 30. rujnom 2012. godine,
- **sredstva državne potpore poljoprivredi i ruralnom razvoju ne mogu biti predmet ovrhe i to od dana 12. 11. 2011. godine kada je ovaj Zakon stupio na snagu,**
- **uvjet za ostvarenje izravnih plaćanja za obiteljska poljoprivredna gospodarstva koja su u prethodnoj kalendarskoj godini ostvarila više od 48.000,00 kuna primitaka od izravnih plaćanja jest status obveznika poreza na dohodak nositelja gospodarstva po osnovi obavljanja djelatnosti poljoprivrede,**
- zahtjev za sve vrste plaćanja u okviru programa jedinstvenih plaćanja za tekuću godinu podnosi se do 15. svibnja tekuće godine.

U tablicama su navedene minimalno poticane količine kao i maksimalna visina javne potpore u 2012. - 2013. godini:

Minimalno poticane količine

Vrsta izravnog plaćanja	Jedinica mjere	Minimalno poticane količine
Osnovno plaćanje po površini - livade i pašnjaci	ha	1,00
Osnovno plaćanje po površini - za gospodarstva koja imaju isključivo trajne nasade	ha	0,25
Osnovno plaćanje po površini - ostale vrste korištenja	ha	1,00
Šećerna repa	ha	1,00
Maslinovo ulje, ekstra djevičansko i djevičansko	l	50
Duhan	kg	sve isporučene količine
Krave dojilje	grlo	1
Ovce i koze	grlo	10
Tov goveda	grlo	1
Mliječne krave	grlo	1
Krmače	grlo	6
Mlijeko kravlje	kg	6.000
Mlijeko ovčje ili kozje	kg	500

Državna pomoć za proizvodno vezana plaćanja u razdoblju od tri godine nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju

Vrsta izravnog plaćanja	Godišnja vrijednost (kuna)	Jedinica mjere	Maksimalni jedinični iznos
Šećerna repa	30.969.000	ha	1.395
Maslinovo ulje, ekstra djevičansko i djevičansko	15.380.000	l	10,00
Duhan	40.125.780	kg	3,35
Mliječne krave	48.000.000	grlo	836
Krmače	33.120.000	grlo	530

Nacionalna omotnica za 2012. godinu

Vrsta izravnog plaćanja	Godišnja vrijednost (kuna)	Jedinica mjere	Maksimalni jedinični iznos (kuna)
1. Jedinstveno regionalno plaćanje po poljoprivrednoj površini (Regionalno plaćanje)			
Osnovno plaćanje po površini - livade i pašnjaci	52.041.103	ha	525
Osnovno plaćanje po površini - ostale vrste korištenja	1.603.469.418	ha	2.100
2. Proizvodno vezana plaćanja			
Krave dojilje	147.134.004	grlo	1.408
Ovce i koze	43.403.626	grlo	86
3. Nacionalna rezerva			
Mlijeko (kravlje, ovčje, kozje), tov goveda, ovce i koze, duhan	502.286.836		
4. Državna pomoć			
Šećerna repa	30.969.000	ha	1.395
Maslinovo ulje, ekstra djevičansko i djevičansko	15.380.000	l	10,00
Duhan	40.125.780	kg	3,35
Mliječne krave	48.000.000	grlo	836
Krmače	33.120.000	grlo	530

Maksimalna visina javne potpore u 2012. i 2013. godini prema članku 62. stavku 3.

Mjera	Maksimalna visina potpore
Osiguranje od mogućih šteta proizvodnje u poljoprivredi	do 25% troška premije osiguranja godišnje
Očuvanje izvornih i zaštićenih pasmina domaćih životinja	godišnje, do: - 3.000,00 kn/grlu goveda - 2.000,00 kn/grlu konja - 1.000,00 kn/grlu magarca - 700,00 kn/grlu svinje - 350,00 kn/grlu ovce i koze - 150,00 kn/kljunu zagorskog purana - 60,00 kn/kljunu kokoši hrvatice
Ekološka poljoprivredna proizvodnja	godišnje, do: - 4.300,00 kn/ha za povrće i višegodišnje nasade - 2.646,00 kn/ha za oranice - 1.323,00 kn/ha za livade i pašnjake
Integrirana poljoprivredna proizvodnja	godišnje, do: - 1.000,00 kn/ha za povrće - 800,00 kn/ha za oranice i višegodišnje nasade
Teži uvjeti gospodarenja u poljoprivredi	godišnje, do: - 1.050,00 kn/ha za brdsko-planinska područja i otoke - 250,00 kn/ha za ostala područja
Organizacija manifestacija	godišnje: - za znanstveno-stručne skupove - do 150 kn po sudioniku skupa, ali ne više od 30.000 kn po manifestaciji i organizatoru - za gospodarske manifestacije - do 300 kn po izlagaču, ali ne više od 45.000 kn po manifestaciji i organizatoru - za lokalno-tradicijske manifestacije - do 5.000 kn po manifestaciji i organizatoru

Maksimalne obveze državnog proračuna na godišnjoj razini prema članku 62. stavku 4.

Mjera	max godišnje obveze, kn	
	2011.	2012.
Osiguranje od mogućih šteta proizvodnje u poljoprivredi	27.000.000	30.000.000
Očuvanje izvornih i zaštićenih pasmina domaćih životinja	23.000.000	23.500.000
Ekološka poljoprivredna proizvodnja	65.357.486	84.964.732
Integrirana poljoprivredna proizvodnja	21.613.300	29.177.955
Teži uvjeti gospodarenja u poljoprivredi:		
- za brdsko-planinska područja i otoke	40.823.469	53.580.803
- za ostala područja	33.922.679	50.867.741
Organizacija manifestacija	5.000.000	5.000.000

Maksimalna visina javne potpore za 2012. godinu i maksimalne obveze državnog proračuna na godišnjoj razini za mjeru iz članka 60a. stavka 3., prema članku 62. stavku 5.

Mjera	Maksimalna visina potpore
Potpora dohotku poljoprivrednih gospodarstava	- I. skupina do 12.000 kn/osobi, a maksimalno do 24.000, 00 kn po poljoprivrednom gospodarstvu - II. skupina do 5.000 kn/osobi, a maksimalno do 10.000 kn po poljoprivrednom gospodarstvu - vrijednost ukupnih sredstava za mjeru u 2011. godini iznosi do 135.000.000 kn
	max godišnje obveze, kn
	120.000.000

3. PRIMJENA NOVOG ZAKONA O DRŽAVNIM POTPORAMA U PRAKSI

Primjena Zakona o državnim potporama poljoprivredi i ruralnom razvoju već je u 2011. godini izazvala negodovanje iz razloga što plaćanja u biljnoj proizvodnji po poljoprivrednoj površini nisu izvršena kao što je to bila dosadašnja praksa u 2011. godini za kulture zasijane u 2010. godini (pšenica, ječam, uljana repica) već je Zakonom predviđeno da će isplata poticaja biti za kompletnu proizvodnju 2011. godine do najkasnije 30. lipnja 2012. godine, što većina poljoprivrednika teško prihvaća.

Ipak, najveći problemi očekuju se u proizvodnji mlijeka. Naime, zaštitna cijena od 42 lipe ističe s 31. listopadom 2011. godine, a odluka o produženju zaštitne cijene mlijeka nije donesena. Iduće godine Zakonom je predviđeno da nema više mjesečne isplate za mlijeko koja je iznosila 50 lipa, a koja bi prema najavama bila isplaćena tek u kolovozu iduće godine. Bez tih 50 lipa i navedenih 42 lipe mljekari tvrde da ne mogu izdržati, a i nije jasno ponašanje države jer je upravo država uložila znatna sredstva u izgradnju farmi kroz kapitalna ulaganja, stoga mljekari zahtijevaju da se iznađe mogućnost produženja zaštitne cijene mlijeka od 42 lipe i da se nastavi s isplatom premije za mlijeko mjesec za mjesec.

Prema podacima iz EU mlijeko u Hrvatskoj danas stoji kao u Švedskoj i Austriji, mlijeka u Europi ima viška, te konkurirati tako moćnoj industriji neće se moći bez pozamašnih subvencija.

4. OBITELJSKO POLJOPRIVREDNO GOSPODARSTVO

4.1. Registracija

OPG se opisuje u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava (u nastavku: Upisnik), a za poslove njegovog vođenja ovlaštena je Agencija za plaćanja u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju. Postoje dva Upisnika i to:

- Upisnik seljačkih gospodarstava ili obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava (OPG) i
- Upisnik trgovačkih društava, zadruga i obrtnika u poljoprivredi.

Upisnik je obveza za gospodarstva koja:

- podnose zahtjev za državnu potporu,
- prema posebnim propisima moraju biti registrirana u upisnicima, registrima ili evidencijama što ih vodi Ministarstvo poljoprivrede, ribarstva i ruralnog razvoja,
- na tržištu prodaju vlastite poljoprivredne proizvode proizvedene na OPG-u.

Obrt za poslove u poljoprivredi osniva se prema odredbama Zakona o obrtu te se upisuje u Obrtni registar, ali se mora upisati i u Upisnik trgovačkih društava, zadruga i obrtnika u poljoprivredi.

4.2. Prijava u Registar obveznika poreza na dohodak

Radi osiguranja podataka potrebnih za utvrđivanje poreza, porezni obveznici su dužni ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema njihovom prebivalištu odnosno uobičajenom boravištu podnijeti prijavu radi upisa u registar obveznika poreza na dohodak - RPO.

RPO se mora podnijeti i radi početka ostvarivanja dohotka od djelatnosti poljoprivrede i šumarstva. Prijava se podnosi u roku 8 dana od dana početka obavljanja djelatnosti.

U ime gospodarstva u RPO se upisuje nositelj gospodarstva, a u slučaju obrta u poljoprivredi u RPO se obvezno upisuje osoba na koju glasi obrt.

4.3. Prijava u Registar obveznika PDV-a

Poduzetnici koji počinju s obavljanjem djelatnosti i žele da se na njih primjenjuju odredbe Zakona o PDV-u u istoj godini u kojoj su započeli s obavljanjem djelatnosti obvezni su Poreznoj upravi podnijeti prijavu radi upisa u Registar obveznika PDV-a najkasnije prije prve isporuke dobara i usluga koja podliježe oporezivanju.

Poduzetnici koji procijene da neće imati tijekom godine oporezive isporuke veće od 85.000,00 kn ne moraju se upisati u Registar obveznika PDV-a, no ukoliko ipak obave oporezive isporuke iznad 85.000,00 kn postaju porezni obveznici od 01. siječnja iduće godine i moraju najkasnije do 15. siječnja te godine Poreznoj upravi podnijeti prijavu radi upisa u Registar obveznika PDV-a.

Prijava se vrši na obrascu P-PDV, a u ime gospodarstva u Registar obveznika PDV-a uvijek se upisuje ista osoba koja je upisana i u RPO.

4.4. Prijava u Registar obveznika doprinosa

Uz popunjen obrazac Prijava u RPO, obvezno se popunjava i Prijava za upis u Registar obveznika doprinosa (Obrazac ROD-DOP) čiji su oblik i sadržaj propisan Pravilnikom o doprinosima.

U slučaju da je nositelj gospodarstva zaposlen ili da je korisnik starosne mirovine nema obveze ulaska u osiguranje.

Prijava na mirovinsko osiguranje, treba se izvršiti u roku 8 dana od dana početka obavljanja samostalne djelatnosti.

U roku 8 dana treba predati i zahtjev u slučaju prestanka ili promjene u obavljanju samostalne djelatnosti.

Pored prijave u mirovinsko osiguranje vrši se i prijava na zdravstveno osiguranje (tiskanica T-1 i T-2).

Rokovi za prijavu i odjavu osigurane osobe u HZZO su isti kao i za prijave u HZMO.

4.5. Obračun doprinosa rješenjem Porezne uprave ili prema poduzetničkoj plaći

Rješenje o obvezi doprinosa Porezna uprava donosi na temelju podataka o statusu osiguranika što ih preuzima od nositelja osiguranja (HZMO i HZZO).

Rješenje se donosi za svaku godinu i utvrđuju se vrste i mjesečni iznos doprinosa koji važe za svaki mjesec te godine.

OPG koje je obveznik poreza na dobit dužno je samo obračunati mjesečne obveze i o nastalim obvezama izvijestiti Poreznu upravu jer oni vrše obračun doprinosa prema poduzetničkoj plaći.

Obračun moraju sastaviti za svaki mjesec, a izvješće Poreznoj upravi sastavljaju na obrascu ID.

Za osiguranika po osnovi obavljanja samostalnih djelatnosti od koje utvrđuju dobit te su sami dužni obračunati doprinose (PODUZETNIČKA PLAĆA), doprinosi se uplaćuju u korist žiroračuna Državnog proračuna broj: 1001005-1863000160, uz brojčane oznake:

- oznake **8303** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za MO I. stup i identifikator R-Sm obrasca;
- oznake **8680** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za ZO i identifikator R-Sm obrasca;
- oznake **8699** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za zaštitu zdravlja na radu i identifikator R-Sm obrasca;
- oznake **2216** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za MO II. stup (doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje) i identifikator R-Sm obrasca.

4.7. Djelatnost OPG-a uz radni odnos i korištenje mirovine

Samostalna djelatnost poljoprivrede može se obavljati istovremeno uz radni odnos, s tim da se samostalnu djelatnost poljoprivrede obavlja kao drugu djelatnost.

Mjesečni iznos obveza za 2012. godinu:

R.B.	Skupina osiguranika	Propisani koeficijent	Iznos prosječne plaće	Iznos mjesečne osnovice	DOPRINOSI				UKUPNE OBVEZE
					MO I stup	MO II stup	ZO	Ozljeda	
					15%	5%	15%	0,50%	
1.	Osiguranici po osnovi obavljanja djelatnosti poljoprivrede od djelatnosti utvrđuju dohodak	0,55	7.756,00	4.265,80	639,87	213,29	639,87	21,33	1.514,36
2.	Osiguranici po osnovi obavljanja djelatnosti poljoprivrede od djelatnosti porez na dohodak plaćaju prema paušalnom dohotku	0,40	7.756,00	3.102,40	465,36	155,12	465,36	15,51	1.101,35
3.	Osiguranici po osnovi obavljanja djelatnosti od koje utvrđuju dobit, a ne isplaćuju si poduzetničku plaću ili je iznos poduzetničke plaće niži od propisanog iznosa najniže osnovice	1,10	7.756,00	8.531,60	1.279,74	426,58	1.279,74	42,66	3.028,72
4.	Osiguranici po osnovi obavljanja poljoprivredne djelatnosti koji nisu obveznici poreza na dohodak	0,35	7.756,00	2.714,60	407,19	135,73	407,19	13,57	963,68

4.6. Način i rokovi plaćanja

Za osiguranike po osnovi obavljanja samostalnih djelatnosti kojima obveze doprinosa utvrđuje Porezna uprava, rješenjem doprinosi dospijevaju 15. dana u mjesecu za prethodni mjesec, a uplaćuju se u korist žiroračuna Državnog proračuna broj: 1001005-1863000160, uz brojčane oznake:

- oznake **8214** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za MO I. stup;
- oznake **8478** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za ZO;
- oznake **8591** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za zaštitu zdravlja na radu;
- oznake **2046** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za MO II. stup (doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje).

Po osnovu obavljanja druge djelatnosti obvezu doprinosa utvrđuje Porezna uprava, rješenjem, a obveze se utvrđuju na godišnjoj razini, prema godišnjoj osnovici.

Godišnja osnovica je dohodak ostvaren u poreznom razdoblju (razlika primitka i izdataka), kod obveznika poreza na dohodak, a kod obveznika poreza na dobit osnovica je dobit ostvarena u poreznom razdoblju (razlika prihoda i rashoda).

Godišnja osnovica može iznositi najviše za 2012. godinu 60.496,80 kn (prosječna plaća x 0,65 x 12).

Doprinosi se uplaćuju u korist žiroračuna Državnog proračuna broj: 1001005-1863000160, uz brojčane oznake:

- oznake **8320** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za MO I. stup;
- oznake **8800** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za ZO;

- oznake **2046** i OIB-a osiguranika za uplatu doprinosa za MO II. stup (doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje).

Osobe koje obavljaju poljoprivrednu djelatnost i upisane su u Upisnik OPG-a u svojstvu nositelja ili člana OPG-a mogu biti istovremeno i korisnici mirovine.

Prema odredbama Zakona o doprinosima porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost istovremeno uz korištenje prava na mirovinu, ako su zadržali status umirovljenika i tijekom razdoblja u kojem obavljaju tu djelatnost nisu obveznici doprinosa prema dohotku odnosno dobiti što ga ostvare od obavljanja druge djelatnosti.

5. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE IZRAVNIH PLAĆANJA I POTPORA KAPITALNIM ULAGANJIMA OBVEZNIKA POREZA NA DOHODAK

Primjenjuje se načelo blagajne, što znači da se poticaji evidentiraju u Knjizi primitaka i izdataka u trenutku isplate.

Ministarstvo poljoprivrede i šumarstva isplaćuje u zakonskim rokovima poticaje i potpore na žiroračune poljoprivrednika, iznimno investicijska potpora za kapitalna ulaganja za investicije sukladno Operativnom programa razvitka govedarske proizvodnje RH doznačuje se HBOR-u.

Zbog manjka sredstava u državnom proračunu, ali i zbog velikog broja Zahtjeva za ostvarivanje potpora kapitalnim ulaganjima u poljoprivredi Ministarstvo poljoprivrede, ribarstava i ruralnog razvoja dostavilo je korisnicima potpora kapitalnim ulaganjima Odluku o odobrenju i isplati investicijskih potpora za kapitalna ulaganja s dospijećem 30. 06. 2012. godine.

Ministarstvo će do kraja godine dostaviti Odluke o odobrenju i isplati investicijske potpore za kapitalna ulaganja svim korisnicima investicijske potpore koji su pravovremeno dostavili zahtjeve s tim da će u Odluci biti upisan datum kada će se sredstva isplatiti, što znači da će se isplata investicijskih potpora isplaćivati i s dospijećem na 30. 06. 2012. godine.

Korisnici investicijskih potpora imaju mogućnost da kod poslovnih banaka prije roka dospijeća naplate sredstva potpore uz plaćanje kamata (diskonta).

Banka će doznačiti iznos potpore na žiroračun korisnika uz umanjen iznos za kamate, odnosno postoji mogućnost da banka namiri svoje obveze po kreditima ukoliko korisnik ima nepodmirenih dospjelih obveza po kreditima.

Na temelju izvatka sa žiroračuna vrši se knjiženje u Knjigu primitaka i izdataka.

Primjer:

1. *Agencija za plaćanje doznačila je odobrena sredstva na žiroračun OPG-a ZZ za osnovno plaćanje po poljoprivrednoj površini, posebna i ostala plaćanja u biljnoj proizvodnji u iznosu 250.000,00 kuna, datuma 15. 04. 2011. godine, te za plaćanju po grlu stoke iznos od 50.000,00 kuna, dana 25. 06. 2011. godine.*
2. *Odobrena je potpora kapitalnim ulaganjima u iznosu 40% vrijednosti*

traktora bez PDV-a, što iznosi 160.000,00 kn, kapitalna potpora isplaćena je na žiroračun društva, s tim da je nositelj OPG-a prije vremena naplatio kapitalna ulaganja kod poslovne banke uz diskont od 7% i iz odobrene kapitalne potpore podmirio je i dospjele obveze prema banci u iznosu od 25.000,00 kn (20.000,00 kn glavnica i 5.000,00 kn kamata).

Evidencija u Knjizi primitaka i izdataka:

				PRIMICI					IZDACI					
R.B.	Nadnevak primitaka i izdataka	Broj temeljnice	Opis isprava	U gotovini	Na žiroračun	U naravi	Porez na dodanu vrijednost	Ukupni primici	U gotovini	Na žiroračun	U naravi	Porez na dodanu vrijednost	Izdaci iz čl. 22. st. 1. i 6.	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	15. 04. 2011.	I1-038	Poticaj		250.000.00			250.000,00						
2.	25. 06. 2011.	I1-062	Poticaj		50.000,00			50.000.00						
3.	**Primjer 2. 01. 09. 2011.**	I1-93	Kapitalna ulaganja		123.800,00			123.800,00						
4.	**Primjer 2. 01. 09. 2011.**	Komp-14	Obavijest			11.200,00		11.200,00						
5.	**Primjer 2. 01. 09. 2011.**	Komp-14	Obavijest - trošak diskonta								11.200,00	2.094,31		9.105,69
6.	**Primjer 2. 01. 09. 2011.**	Komp-13	Obavijest			25.000,00		25.000,00						
7.	**Primjer 2. 01. 09. 2011.**	Komp. 13	Za kredite								25.000,00		20.000,00	5.000,00
			UKUPNO:		**423.800,00**	**37.000,00**		**460.000,00**			**36.200,00**	**2.094,31**	**20.000,00**	**14.105,69**

6. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE KOD OBVEZNIKA KOJI POSLOVNE KNJIGE VODE PREMA ZAKONU O RAČUNOVODSTVU

Računovodstvena načela za iskazivanje potpora i državnih pomoći sadržana su u Međunarodnom računovodstvenom standardu - 20 - Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državnih pomoći. U načelu pri računovodstvenom iskazivanju potpora postoje dva pristupa: kapitalni i dobitni. U pravilu se primjenjuje dobitni pristup.

U dobitnom pristupu, sukladno točki 12. Međunarodnog računovodstvenog standarda 20 - državne potpore treba priznati kao prihod tijekom razdoblja i sustavno povezati s troškovima koje trebaju nadoknaditi.

HSFI 17 - Poljoprivreda - točka 17.14. Državnu potporu vezanu uz biološku imovinu koja se mjeri po FER vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje, priznaje

se kao prihod u računu dobiti i gubitka poduzetnika u razdoblju kada je nastalo potraživanje.

Primjer:

1. Agencija za plaćanje doznačila je odobrena sredstva na žiroračun XX d.o.o. za osnovno plaćanje po poljoprivrednoj površini, posebna i ostala plaćanja u biljnoj proizvodnji u iznosu 300.000,00 kuna, datuma 13. 04. 2011. godine, te za plaćanje po grlu stoke iznos od 90.000,00 kuna, dana 26. 05. 2011. godine, s tim da je Zahtjev Agenciji za plaćanje podnesen u 2010. godini, te je prihod iskazan u 2010. g. za biljnu proizvodnju.

R.B.	OPIS	Račun	IZNOS	
			Duguje	Potražuje
1.	Obavijest Agencije (Potr. za poticaj) I-080 Žiroračun - naplata I-080	 160 100	 300.000,00	 300.000,00
2.	Potraživanje od Agencije za stoku Prihod od potpora	 160 753	 90.000,00	 90.000,00
3.	Obavijest Agencije (Potr. za poticaj) I-095 Žiro-račun I-095	 160 100	 90.000,00	 90.000,00

Evidentiranja primljene potpore kapitalnim ulaganjima za ulaganje u nabavku traktora - iskazivanjem odgođenog prihoda:

2. *Primljen je R-1 račun od dobavljača za traktor na iznos 430.500,00 kn s uključenim PDV-om.*
3. *Poslovna banka je odobrila kredit, te kredit plasirala na način da je plaćen račun dobavljaču.*
4. *Odobrena je potpora kapitalnim ulaganjima u iznosu 40% vrijednosti traktora bez PDV-a, što iznosi 140.000,00 kn, kapitalna potpora isplaćena je na žiroračun društva.*
5. *Procijenjeni vijek uporabe traktora je 5 godina, obračunata amortizacija za prvu godinu korištenja traktora po stopi od 20% iznosi 70.000,00.*
6. *Priznaje se prihod u visini troška amortizacije traktora.*

R.B.	OPIS	Račun	IZNOS	
			Duguje	Potražuje
1.	Obavijest Agencije (Potraživanje za poticaj) Odgođeni prihodi	 160 298	 140.000,00	 140.000,00
2.	Naplata od Agencije I-092 Žiroračun I-092	 160 100	 140.000,00	 140.000,00
3.	Dobavljači za investiciju-traktor DI - traktor u pripremi DI - traktor u uporabi PDV DI - traktor	 220 025 025 180 0215	 350.000,00 80.500,00 350.000,00	 430.500,00 350.000,00
4.	Kredit poslovne banke Asignacija - plaćanje dobavljaču	 952 220	 430.500,00	 430.500,00
5.	Amortizacija traktora Troškovi amortizacije	 0291 430	 70.000,00	 70.000,00
6.	Odg. prihod od potpora Prihod od potpora	 298 753	 70.000,00	 70.000,00

Evidentiranja primljene potpore kapitalnim ulaganjima za ulaganje u nabavku traktora - tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa imovine:

R.B.	OPIS	Račun	IZNOS	
			Duguje	Potražuje
1.	Obavijest Agencije (Potraživanje za poticaj) Odgođeni prihodi	 160 298	 140.000,00	 140.000,00
2.	Naplata od Agencije I-092 Žiroračun I-092	 160 100	 140.000,00	 140.000,00
3.	Dobavljači za investiciju-traktor DI - traktor u pripremi DI - traktor u uporabi PDV DI - traktor	 220 025 025 180 0215	 350.000,00 80.500,00 350.000,00	 430.500,00 350.000,00
4.	Kredit poslovne banke Asignacija - plaćanje dobavljaču	 952 220	 430.500,00	 430.500,00
5.	Odgođeni prihodi Umanjenje vrijednosti za kapit. ulag.	 298 0291	 140.000,00 	 140.000,00
6.	Amortizacija traktora Troškovi amortizacije	 0291 430	 70.000,00	 70.000,00

Kao što sam naveo postoji mogućnost da korisnici potpore kapitalnim ulaganjima dobiju Odluku o odobrenju i isplati investicijske potpore za kapitalna ulaganja s dospijećem 30. 06. 2012. godine s tim da korisnici navedenu Odluku mogu naplatiti prije dospijeća kod poslovnih banaka uz plaćanje troškova diskonta ili mogu podmiriti dospjele obveze po kreditima.

Primjer:

R.B.	OPIS	Račun	IZNOS	
			Duguje	Potražuje
1.	Obavijest Agencije (Potraživanje za poticaj) Odgođeni prihodi	 160 298	 140.000,00	 140.000,00
2.	Naplata od Agencije I-092 Žiroračun I-092	 160 100	 130.200,00	 130.200,00
2.1.	Kompenzacija-diskont banke Troškovi diskonta banke	 160 720	 9.800,00	 9.800,00
3.	Kredit poslovne banke Troškovi diskonta banke Kamate kredita Potraživanja za poticaj	 952 720 724 160	 98.200,00 9.800,00 32.000,00 	 140.000,00

Agencija za plaćanje izravna plaćanja vrši isključivo doznakom na žiroračun.

Bitno je izravno plaćanje uključiti u ostvareni prihod u godini kada su i troškovi proizvodnje priznati kao rashodi.

Konkretno u proizvodnji pšenice koja je započeta u 2010. godini, a okončana je u 2011. godini ispravno je izravno plaćanje uključiti u ostvaren prihod u 2011. godini, tj. u godini kada su i troškovi proizvodnje pšenice s uključenim troškovima za sjeme i umjetno gnojivo priznati kao rashod, odnosno kod proizvodnje uljarica koja se odvija u jednoj proizvodnoj godini državnu potporu uključit ćemo u prihode 2010. godine i to na temelju podnesenog Zahtjeva Agenciji za plaćanje, bez obzira što će isplata poticaja uslijediti u 2011. godini.

U nastavku citiramo jedno mišljenje vezano uz porezni tretman poticaja u poljoprivredi Ministarstva financija RH, Klasa: 320-01/06-01/6, Ur. broj: 513-07-21-01/06-2, Zagreb, 28 prosinca 2006. godine:

"Kako porezni obveznik može ispraviti iskazane prihode temeljem zahtjeva za poticaje u poljoprivredi, što nisu naplaćeni, te može li se priznati ispravak tih potraživanja bez tužbe?

Godine 2004. bio je u primjeni Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 127/00., 168/03.), u kojem je članak 4. stavak 16. propisivao da se u prihode poreznog razdoblja uključuje i svote državnih pomoći i poticaja povezano s pripadajućim rashodima. Od 01. siječnja 2005. primjenjuje se novi Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05.), gdje se u članku 5. stavak 1. propisuje da je porezna osnovica dobit što je se utvrđuje prema računovodstvenim propisima, kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećanu i umanjenu sukladno Zakonu. Prema članku 9. stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05.), prihodima se razdoblja za koja se utvrđuje porez (porezno razdoblje), sukladno članku 5. stavak 1. Zakona, smatraju bruto-povećanja gospodarstvenih koristi za isporučena dobra, obavljene usluge i prema drugim osnovama, u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje kapitala do kraja toga razdoblja.

Zahtjev za potporu nije isprava ispostavljena za isporučena dobra ili obavljene usluge. Ispostavljanjem samog zahtjeva, na temelju zakonskog prava, ne dolazi do priljeva ili povećanja imovine. Zahtjev, prema tome, nije prihod i ne mora ga se dokazivati kao prihod, dok se ne ostvari priljev na ime poticaja.

Sukladno članku 33. stavka 1. Zakona, poreznu se osnovicu utvrđuje na temelju podataka unesenih u poslovne knjige što ih se vodi prema propisima o računovodstvu i financijskim izvješćima što ih se sastavlja na temelju tih propisa (Bilanca, Račun dobiti i gubitka), ako Zakon ne određuje drukčije. Primjena propisa o računovodstvu znači i primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) i Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS), prema članku 15. novog Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 146/05.), odnosno članku 15. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 90/92.). Prema MRS-u 20, što uređuje pitanje potpora i poticaja, dopušten je kapitalni i dobitni pristup u iskazivanju potpora. Kako će se primljena sredstva iskazivati u poslovnim knjigama, ovisi o računovodstvenoj politici poduzetnika.

Kapitalni pristup primjenjuje se u pravilu, kada davatelj sredstava (ovdje država) postaje suvlasnikom ili povećava vlasnički udjel u poduzeću. Osnovica se poreza na dobit umanjuje za svotu ulaganja iskazanog u prihodima.

U dobitnom pristupu, primjerenom okolnosti opisanoj u pismu poreznog obveznika, primljena sredstva poticaja iskazuju se kao odgođen prihod kojeg se unosi u prihod razdoblja (dobit) u istom razdoblju kada i pripadajuće rashode. Pritom se postupa ovisno o namjeni potpora odnosno poticaja:

- ako je potpora odnosno poticaj povezan s dugotrajnom imovinom, iskazuje ga se kao odgođen prihod u razdoblju vijeka uporabe sredstava kojeg se amortizira. U prihode (dobit) razdoblja unosi ga se razmjerno visini amortizacije,
- ako je potpora odnosno poticaj u vezi s određenim rashodima, priznaje ga se kao prihod u razdoblju kada nastanu rashodi. Ako je namijenjena pokriću rashoda u više razdoblja oporezivanja, prihode treba odgoditi i priznati razmjerno nastalim rashodima.

Zahtjeve za poticaj ne iskazuje se, sukladno tome, kao prihode, nego su prihodi primljena novčana sredstva za poticaje. Zato se za vrijednost zahtjeva za poticaje što nisu naplaćeni, a knjiženi su u prihodima, može smanjiti prihode odnosno osnovica poreza na dobit.“

Literatura:

1. Čevizović I., Računovodstveni tretman primljenih državnih potpora, Računovodstvo i financije, broj 03/2008.
2. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, Nar. nov., br. 30/2008.
3. Nar. nov., br. 92/10.
4. Nar. nov., br. 124/11.
5. Porezni vjesnik - službeno glasilo Porezne uprave RH, 2010. g.
6. Šnajder T., OPG, Financije, pravo i porezi, broj 7/11.

Zdravko GRUBEŠA, Đakovo

KONZULTACIJE I SAVJETI:
(u cijeni pretplate na časopis Rif)

➤ **telefonom:**
01 / 46 86 506 svakodnevno od 8 do 13 sati

➤ **osobno:**
po dogovoru sa savjetnicima od 13 do 15 sati

e-mail: rif@rif.hr

MARTINA KOSTANTINOV

Stručni članak UDK 657.2

Novosti iz revizije i računovodstva u Europskoj uniji

Europska komisija usvojila je Prijedlog izmjena i dopuna Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća o zakonom propisanim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja.

Europski parlament odobrio je mjere pojednostavljenja financijskog izvještavanja za mala društva.

1. REVIZIJA

Europska komisija nastoji povećati kvalitetu, dinamičnost i otvorenost tržišta revizije kako bi se vratilo povjerenje u financijske izvještaje.

Tijekom 2008., financijskom krizom naglašeni su znatni nedostatci u europskom revizorskom sustavu. Revizorska izvješća pojedinih velikih financijskih institucija prije, ali i tijekom krize, prikazivala su urednu financijsku sliku unatoč ozbiljnim i bitnim nedostatcima u financijskom „zdravlju“ istih institucija. Nedavni izvještaji vezani uz nadzor izvršeni od strane nacionalnih nadzornih tijela također su rezultirali kritikom na kvalitetu revizije.[1]

Na temelju “Zelene knjige” iz listopada 2010. (izvorno engleski *Green Paper „Audit Policy: Lessons from the Crisis“*) i provedenih javnih konzultacija, o čemu smo prethodno izvještavali, Europska komisija usvojila je 30. studenoga 2011. *Prijedlog izmjena i dopuna Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća o zakonom propisanim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja* (izvorno engleski *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*)[2] i Prijedlog Uredbe Europskog parlamenta i Vijeća o posebnim zahtjevima zakonom propisane revizije društava od javnog interesa (izvorno engleski *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities*)[3]. Glavni elementi Prijedloga mogu se sažeti u sljedeće:

- **Obvezna rotacija revizorskih društava:** Od revizorskih društava zahtijevat će se rotacija nakon maksimalnog razdoblja angažmana od 6 godina (s određenim iznimkama). Primjenjivat će se razdoblje u trajanju od 4 godine u kojem klijent ne može ponovno angažirati isto revizorsko društvo (izvorno engleski *cooling of period*) nakon isteka angažmana od 6 godina. Ako se provode zajedničke revizije razdoblje obvezne rotacije revizorskih društava može se produžiti na 9 godina. Potiče se primjena zajedničkih revizija, ali one nisu obvezne.
- **Obvezno provođenje javnog natječaja:** Društva od javnog interesa prilikom odabira revizora bit će obvezna provesti transparentan postupak javnog natječaja. Predlaže se jačanje uloge revizorskog odbora u postupku odabira revizora.
- **Ne revizorske usluge:** Revizorskim društvima bit će zabranjeno pružanje ne revizorskih usluga svojim klijentima. Velika revizorska društva bit će obvezna odvojiti revizorske usluge od ne revizorskih usluga kako bi se izbjegli svi rizici sukoba interesa.
- **Europska supervizija revizorskog sektora:** Uzimajući u obzir globalne razmjere revizije važno je osigurati koordinaciju i suradnju u svezi s nadzorom revizorskih mreža na razini Europske unije, ali i na međunarodnoj razini. Komisija predlaže ESMA-u (*European Securities and Markets Authority*) kao tijelo unutar kojeg je potrebno osigurati aktivnosti nadzora revizora.
- **Omogućavanje revizorima obavljanje profesije diljem Europe:** Predlaže se stvaranje jedinstvenog tržišta revizije (izvorno engleski *Single Market for statutory audits*) uvođenjem Europske putovnice za revizorsku profesiju te primjena Međunarodnih revizijskih standarda.

[1] *Press Release “Restoring confidence in financial statements: the European Commission aims at a higher quality, dynamic and open audit market“*, dostupno na: http://europa. eu/rapid/press Releases Action. do?reference= IP/11/1480&format =HTML&aged =0&language=en&guiLanguage=en

[2] http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm

[3] http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm

- **Smanjivanje zahtjeva za mala revizorska društva:** Prijedlogom će također biti dozvoljena proporcionalna primjena standarda u slučaju malih i srednjih društava.

Michel Barnier, europski povjerenik za unutarnje tržište i usluge izjavio je kako se povjerenje investitora u reviziju smanjilo krizom te vjeruje kako su promjene u tom sektoru neophodne kako bi se vratilo povjerenje u financijske izvještaje. Također, navodi kako su prijedlozi Europske komisije usmjereni ka postizanju neovisnosti revizora, otvaranju tržišta revizorskih usluga i unapređenju djelovanja unutarnjeg tržišta i jačanju nadzora.[4]

2. RAČUNOVODSTVO

Jednostavnija pravila za mala društva na području računovodstva koncept je kojim se teži u Europskoj uniji te smo o njemu već prethodno izvještavali. Potrebno je nadodati kako je 14. prosinca 2011. Michel Barnier izjavio kako pozdravlja glasovanje Europskoga parlamenta kojim su odobrene mjere pojednostavljenja financijskog izvještavanja za više od 5 milijuna najmanjih društava u Europi te se pozivaju države članice usvojiti nova jednostavnija računovodstvena pravila za takva društva[5]. Države članice trebale bi osigurati da koristi pojednostavljenja obuhvate svaki mikro subjekt u Europskoj uniji, a što čini oko 75% društava u Europskoj uniji. Po prijedlogu Direktive, mikro subjekti su društva koja ne prelaze dva od tri sljedeća uvjeta: ukupna aktiva EUR 350.000, prihod EUR 700.000 i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine 10.

Obzirom kako se smatralo da je Četvrta Direktiva Vijeća 78/660/EEZ od 25. srpnja 1978. koja se temelji na članku 54. stavku 3. točki g) Ugovora o godišnjim financijskim izvještajima za određene vrste trgovačkih društava prezahtjevna za mikro subjekte Europska komisija izradila je u 2009. godini prijedlog izmjena i dopuna navedene Direktive. Prijedlog izmjena i dopuna Direktive po prvi puta tretira mikro subjekte kao odvojenu kategoriju društava, a države članice moći će izuzeti mikro subjekte od određenih računovodstvenih zahtjeva i na taj način istim društvima pojednostaviti financijsko izvještavanje.

U tom smislu, države članice moći će mikro subjektima dopustiti sastavljanje vrlo pojednostavljene bilance i računa dobiti i gubitka u skladu sa zahtjevima određenima u Direktivi.

Bilanca mikro subjekata trebala bi sadržavati najmanje sljedeće stavke: potraživanja za upisani a neuplaćeni kapital, osnivački izdaci, dugotrajna imovina, kratkotrajna imovina, kapital i rezerve, dobit ili gubitak poslovne godine, rezerviranja i obveze.

Račun dobiti i gubitka mikro subjekata trebao bi sadržavati najmanje sljedeće stavke: neto prihod, ostali prihodi, troškovi sirovina i materijala, troškovi osoblja, vrijednosna usklađenja, ostali troškovi, porez i dobit ili gubitak.

Također, države članice mogu zahtijevati vrlo ograničeno objavljivanje u bilješkama uz financijske izvještaje. Jedna od mogućnosti rasterećenja mikro subjekata bit će vezana uz javnu objavu godišnjih financijskih izvještaja. Naime, trenutno u mnogim zemljama mikro subjekti imaju obvezu dostaviti podatke sadržane u bilanci različitim tijelima uključujući poreznoj upravi, sudskom registru i zavodu za statistiku pored javne objave podataka u nacionalnom službenom glasilu. Prijedlogom izmjena i dopuna Direktive države članice moći će omogućiti mikro subjektima podnošenje bilance jednom nadležnom tijelu. Međutim, ovo se neće odnositi na one mikro subjekte čiji su vrijednosni papiri uvršteni u trgovanje na uređenom tržištu.

Važno je naglasiti kako predložena pojednostavljenja za mikro subjekte nisu obvezna odnosno svaka država članica moći će odlučiti želi li zadržati sve trenutne zahtjeve računovodstvenih direktiva ili izuzeti mikro subjekte gdje postoji takva mogućnost. Komisija će kontinuirano pratiti ovaj proces i sve promjene koje će države članice učiniti po ovom pitanju te će o učinkovitosti promjena i smanjenju administrativnog tereta izvijestiti prije 2017. godine. Potencijalne uštede ovakvog pojednostavljenja procijenjene su na oko 6,3 milijardi eura (u rasponu od 5,9 do 6,9 milijardi eura).

2.1. Sljedeći koraci

Direktiva kojom se mijenja Direktiva Vijeća 78/660/EEZ o godišnjim financijskim izvještajima određenih vrsta trgovačkih društava u dijelu koji se odnosi na mikro subjekte će, nakon odobrenja Vijeća, stupiti na snagu nakon objave u Službenom listu Europske unije, a što se očekuje početkom 2012. godine. Pravila o financijskim izvještajima mikro subjekata bit će uključena u Prijedlog Europske komisije iz 2011. godine o izmjeni računovodstvenih direktiva (Četvrte Direktive (78/660/EEZ) i Sedme Direktive (83/349/EEZ)).

2.2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

22. studenoga 2011. godine donesena je Uredba Komisije broj 1205/2011 kojom se izmjenjuje i dopunjuje Uredba (EZ) broj 1126/2008 kojom se donose određeni međunarodni računovodstveni standardi sukladno Uredbi (EZ) broj 1606/2002 Europskoga parlamenta i Vijeća u vezi s Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja (MSFI) 7 koja je objavljena u Službenom listu Europske unije.[6] Odbor za standarde financijskog izvještavanja Republike Hrvatske trenutno je u postupku pripreme prijevoda navedene Uredbe i donošenja Odluke o izmjenama i dopunama Odluke o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, čija se objava u Narodnim novinama očekuje u siječnju 2012.

[4] MEMO/11/860 *"Statement by Commissioner Barnier on the proposals by the European Commission to reform the audit sector"* 30. studeni 2011., dostupno na: http://europa. eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/860&format= HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en.

[5] MEMO/11/912 *"Commissioner Barnier welcomes Parliament vote on reducing accounting red tape for more than 5 million small companies", MEMO/11/911 "Financial Reporting: burden reduction for micro-entities - Frequently Asked Questions"* 14. prosinac 2011., dostupno na: http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/912&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en.

[6] *Commission Regulation (EU) No 1205/2011 of 22 November 2011 amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council as regards International Financial Reporting Standard (IFRS) 7,* dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:305:0016:0022:EN:PDF.

Martina KOSTANTINOV, Ministarstvo financija RH, Zagreb

Mr. sc. IVAN ČEVIZOVIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Prijava poreza na dobit za 2011. godinu

Utvrđivanje osnovice poreza na dobit, a zatim i samog iznosa poreza, kao i predujmova poreza na dobit koji će se plaćati u sljedećoj godini, vrši se u Prijavi poreza na dobit. Prijavu poreza na dobit podnose svi obveznici ovog poreza najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez. Obrazac prijave poreza na dobit propisan je Pravilnikom o porezu na dobit. U članku donosimo najznačajnije odredbe vezane uz utvrđivanje porezne obveze za 2011. godinu.

1. POREZNI OBVEZNIK

Obveznik poreza na dobit, prema čl. 2. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08. i 80/10.) je:

- trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi;
- tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident);
- izička osoba, koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak;
- poduzetnik fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti:
  - ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 2.000.000,00 kuna, ili
  - ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario dohodak veći od 400.000,00 kuna, ili
  - ako ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna, ili
  - ako u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka, kao niti državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit, osim ako obavljaju gospodarstvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu. U tom slučaju Porezna uprava na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrđuje da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.[1]

Prema čl. 2. st. 8., otvoreni investicijski fondovi koji su osnovani i posluju u skladu sa zakonom po kojemu su osnovani, također, nisu obveznici poreza na dobit.

2. POLAZNA VELIČINA

R.br.	Opis	Iznos
	I. DOBIT / GUBITAK IZ RAČUNA DOBITI I GUBITKA	
1.	UKUPNI PRIHODI	
2.	UKUPNI RASHODI	
3.	**DOBIT** (r. br. 1. – r. br. 2.)	
4.	**GUBITAK** (r. br. 2. – r. br. 1.)	

Prema odredbama čl. 5. Zakona, porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona. To znači da su računovodstveni propisi sastavni dio metodologije utvrđivanja porezne osnovice, te da u Hrvatskoj postoje dvije skupine poreznih obveznika poreza na dobit:

1. porezni obveznici čiji se rezultat poslovanja utvrđuje u skladu s HSFI;
2. porezni obveznici čiji se rezultat poslovanja utvrđuje u skladu s MSFI.

Temeljem ukupnog iznosa prihoda i rashoda, utvrđenih primjenom odgovarajućeg seta standarda, iskazanih u računu dobiti i gubitka potrebno je iskazati podatke na rednom broju 1. i 2., i to iznos ukupnih prihoda, odnosno ukupnih rashoda ostvarenih u 2011. godini. Ovi iznosi odgovaraju AOP 146 i AOP 147 iz obrasca GFI koji se predaje u FINA-u.

Razlika prihoda i rashoda predstavlja dobit, odnosno gubitak koji se iskazuju na rednom broju 3., odnosno 4.

[1] Članak 2. stavak 5., 6. i 7. Zakona o porezu na dobit.

3. POVEĆANJE DOBITI/SMANJENJE GUBITKA

	II. POVEĆANJE DOBITI / SMANJENJE GUBITKA
5.	Amortizacija (čl. 12. st. 13., 16., 17., 18. i 19. Zakona)
6.	70% troškova reprezentacije (čl. 7. st. 1. t. 3. Zakona)
7.	30% troškova za osobni prijevoz (čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona)
8.	Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore (čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona)
9.	Rashodi utvrđeni u postupku nadzora (čl. 7. Zakona)
10.	Troškovi prisilne naplate poreza i drugih davanja (čl. 7. st. 1. t. 6. Zakona)
11.	Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe (čl. 7. st. 1. t. 7. Zakona)
12	Zatezne kamate između povezanih osoba (čl. 7. st. 1. t. 8. Zakona)
13.	Povlastice i drugi oblici imovinskih koristi (čl. 7. st. 1. t .9. Zakona)
14.	Rashodi darovanja iznad propisanih svota (čl. 7. st. 1. t. 10. Zakona)
15.	Kamate na zajmove dioničara i članova društva (čl. 8. Zakona)
16.	Kamate između povezanih osoba (čl. 14. Zakona)
17	Rashodi od nerealiziranih gubitaka (čl. 7. st. 1. t. 1. Zakona)
18.	Amortizacija iznad propisanih stopa (čl. 12. st. 5. i 6. Zakona)
19.	Iznos povećanja porezne osnovice zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)
20.	Vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja (čl. 9. Zakona)
21.	Vrijednosno usklađenje zaliha (čl. 10. Zakona)
22.	Vrijednosno usklađenje financijske imovine (čl. 10. Zakona)
23.	Troškovi rezerviranja (čl. 11. Zakona)
24.	Povećanja porezne osnovice za sve druge rashode (čl. 7. st.1. t. 13. Zakona) i ostala povećanja
25.	Povećanja dobiti za ostale prihode, te porezni gubitak za koji je prestalo pravo korištenja (čl. 17. st. 5., 6. i 7. Zakona)
26.	UKUPNA POVEĆANJA DOBITI / SMANJENJA GUBITKA (r. br. 5. do 25.)

Na rednom broju 5. iskazuje se iznos amortizacija iznad svote propisane člankom 12. stavkom 13. Zakona, a odnosi se na amortizaciju osobnih automobila čija je nabavna vrijednost veća od 400.000 kn, a porezni obveznik nije registriran za djelatnost najma ili prijevoza. Ovaj iznos izračunava se kao razlika amortizacije obračunate na trošak nabave i amortizacije obračunate na 400.000 kn.

Ovaj redni broj uključuje i troškove iz čl. 12. st. 16. do 19. Zakona, a koji se odnose na poreznog obveznika koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor. Kao rashod amortizacija takve imovine priznaje se pod uvjetima:

1) da je porezni obveznik registriran za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima, odnosno za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuća za odmor, i
2) da po osnovi korištenja plovila i zrakoplova ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini od 7% nabavne vrijednosti takve imovine, i
3) da po osnovi korištenja apartmana i kuća za odmor ostvaruje u poreznom razdoblju prihod najmanje u visini od 5% nabavne vrijednosti takve imovine.

Ukoliko nije ispunjen neki od navedenih uvjeta na ovom rednom broju se iskazuju rashod amortizacije takve imovine, te svi pripadajući troškovi koji su nastali u svezi s korištenjem takve imovine.

U slučaju da je imovina u najmu, prihodi moraju biti ostvareni najmanje u visini nastalih troškova najma.

U slučaju pružanja kombinacije usluga koje uključuju korištenje ove imovine potrebno je rasporediti prihod na pojedinačne usluge i o tome osigurati potrebnu kalkulaciju.

Redni broj 6. odnosi se na porezno nepriznate troškove reprezentacije. Na ovom rednom broju iskazuje se 70% troškova reprezentacije i pripadajući iznos PDV-a. Prema čl. 7. st. 1. t. 3. reprezentacijom se smatraju troškovi ugošćavanja, troškovi darova, s ili bez utisnutog znaka tvrtke, ili proizvoda, troškovi odmora, športa, rekreacije i razonode, troškovi zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor nastali iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom. Prema čl. 7. st. 6. Zakona, ne smatraju se reprezentacijom proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom "nije za prodaju", te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame (čaše, pepeljare, stolnjaci, podmetači, olovke, rokovnici, upaljači, privjesci i slično) dani za uporabu u prodajnom prostoru kupca, a ako se daju potrošačima, ne smatraju se reprezentacijom do 80,00 kuna pojedinačne vrijednosti.

Na rednom broju 7. iskazuje se, u skladu s čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona, iznos 30% troškova sredstava za osobni prijevoz nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov, i sl.) poslovodnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća ili se ne koriste za izravno obavljanje djelatnosti (autoškole, taksi-službe, djelatnosti iznajmljivanja sredstava prijevoza, pomoć na cesti i na vodi, djelatnosti izvođenja i/ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija i druge slične djelatnosti) i ako sredstva za osobni prijevoz služe isključivo za takvu djelatnost. U iznos ovih troškova ne uključuju se troškovi osiguranja i kamata, plaćeni porez na cestovna motorna vozila i porez na plovila, te naknade koje se plaćaju pri registraciji vozila za osobni prijevoz.

Prema Mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave Klasa: 410-01/10-01/224, ur.broj: 513-07-21-01/10-2 od 8. ožujka 2010. godine dio pretporeza (30%) po nabavi osobnih automobila sastavni dio troška nabave, ali koji nije priznat za potrebe oporezivanja dobiti u cijelosti. To znači da je stavku uvećanja potrebno izračunati na sljedeći način:

Opis	cijeli pretporez se može odbiti	osobni automobil
ukupna vrijednost fakture	123.000,00	123.000,00
pretporez	23.000,00	16.100,00
trošak nabave	100.000,00	106.900,00
vijek upotrebe - godina	5	5
godišnja amortizacija	20.000,00	21.380,00
porezno nepriznati dio:		
30% amortizacije da je cijeli pretporez odbijen	6.000,00	
100% dijela TN koji se odnosi na pretporez koji nije odbijen	1.380,00	
r.b. 7. PD obrasca	7.380,00	

Na rednom broju 8. iskazuju se, sukladno čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona, porezno nepriznati iznosi manjkova na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost, ako se ne plaća porez na dohodak, odnosno ako je odluku da se ne tereti odgovorna osoba donio upravni odbor, nadzorni odbor ili skupština trgovačkog druš-

tva, a zbog nepostojanja objektivne mogućnosti utvrđivanja osobne odgovornosti radnika, člana društva ili druge fizičke osobe (čl. 26. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 5/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11.).

Na rednom broju 9. iskazuju se iznosi koji se odnose na skrivene isplate dobiti za koje se uvećava porezna osnovica u visini rashoda utvrđenih u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama. Izmijenjenim stavkom 2. uređeno je da se u slučaju nastanka rashoda iz čl. 7. st. 1. t. 9. (povlastice i drugi oblici imovinskih koristi) i t. 12. (izuzimanja i skrivene isplate dobiti temeljem nadzora) uvećava porezna osnovica poreza na dobit, bez obzira jesu li navedeni rashodi oporezovani porezom na dohodak.

Iz navedenih odredbi proizlazi da porezni obveznik ne može u prijavi poreza na dobit sam iskazati izuzimanja i skrivene isplate dobiti već to može isključivo Porezna uprava po provedenom nadzoru pri čemu bi se takav iznos trebao oporezivati dva puta - jednom porezom na dohodak, a onda još jednom porezom na dobit.

Novim člankom 26.a Pravilnika uvedena je obveza poreznom obvezniku vođenja evidencije o troškovima učinjenim za privatne potrebe fizičkih osoba (skrivene isplate dobiti odnosno izuzimanja, te povlastice) koja osobito sadrži sljedeće podatke:

- nadnevak nastalih troškova,
- ime i prezime, adresa, te OIB osobe kojoj su podmireni takvi troškovi,
- vrsta troškova, te iznos nastalih troškova.

Pri tome se povezanim osobama smatraju rodbinski ili blisko povezane osobe. Nažalost, Pravilnik ne daje definiciju „bliski povezane osobe“. Kako je izmjenama Zakona smanjen obuhvat izuzimanja i skrivenih isplata dobiti (ograničen na one utvrđene u nadzoru) proizlazi da je obveza vođenja ove evidencije isključivo za potrebe nadzora koji će onda, na temelju ove evidencije, obračunati porez na dohodak i uvećati osnovicu poreza na dobit!

Prema računovodstvenim propisima svaka transakcija s dioničarima ili članovima društva u tom njihovom svojstvu znači promjenu kapitala, i ne može rezultirati niti prihodima niti rashodima. To proizlazi iz osnovnih definicija prihoda i rashoda. To znači da je priznavanje troškova po navedenoj osnovi moguće samo u slučaju kada se čini računovodstvena pogreška, koju je po otkrivanju društvo dužno ispraviti (što znači isključiti iz rashoda i priznati kao smanjenje kapitala - isplata dobiti ili predujma dobiti). U račun dobiti i gubitka uključuje se samo razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i fer vrijednosti imovine koja je dodijeljena dioničarima ili članovima društva (detaljnije je ovo uređeno s IFRIC Tumačenjem 17 - Raspodjela nenovčane imovine vlasnicima, Nar. nov., br. 18/10.).

Na rednom broju 10. iskazuju se troškovi prisilne naplate poreza ili drugih davanja. Ovi troškovi ne uključuju iznos poreza i drugih davanja već samo troškove nastale u svezi s prisilnom naplatom, kao što su troškovi čuvanja, pristojbe i slični troškovi postupka prisilne naplate (čl. 27. Pravilnika).

Redni broj 11. koristi se za iskazivanje plaćenih kazni za prekršaje i prijestupe koje izriču upravna tijela i sudovi, a koje mora platiti porezni obveznik. Kazne koje se odnose na odgovornu osobu, a koje je eventualno platilo društvo, ne iskazuju se na ovom broju već se iste tretiraju kao plaća odgovorne osobe.

Na rednom broju 12. iskazuju se iznosi zateznih kamata između povezanih osoba koji su prema odredbama čl. 7. st. 1. t. 9. Zakona porezno nepriznati rashod.

Na rednom broju 13. iskazuju se iznosi povlastica i drugih oblika imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, tj. da se određena radnja obavi, primjerice, bolje ili brže nego inače ili da se propusti obaviti (čl. 7. st. 1. t. 10. Zakona).

Na rednom broju 14. iskazuju se rashodi darovanja u naravi ili novcu, učinjena u tuzemstvu za kulturne, znanstvene, odgojno-obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske, ekološke i druge općekorisne svrhe udrugama i drugim osobama koje navedene djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, ako su veća od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini (čl. 7. st. 7. Zakona). Iznimno, svota može biti i veća od 2% prihoda prethodne godine ako je dana prema odlukama nadležnih ministarstava o provedbi financiranja posebnih programa i akcija. Prema odredbama čl. 7. st. 8. Zakona ova darovanja uključuju i plaćanje troškova za zdravstvene potrebe fizičkih osoba (operativne zahvate, liječenja, nabavu lijekova i ortopedskih pomagala, i dr.) koji nisu pokriveni osnovnim, dopunskim i privatnim zdravstvenim osiguranjem, odnosno plaćanje troškova koje snose same fizičke osobe, pod uvjetom da je plaćeno na račun primatelja dara, zdravstvene ustanove, a ako je darovani lijek ortopedsko ili drugo medicinsko pomagalo, uz vjerodostojnu ispravu.

Na rednom broju 15. iskazuju se troškovi kamate na zajmove dioničara i članova društva koji imaju najmanje 25% udjela u kapitalu i zajmovi premaše četverostruki iznos njihovog udjela (čl. 8. Zakona). Ukoliko se ovakve kamate isplaćuju bankama i drugim financijskim institucijama ili tuzemnim poreznim obveznicima poreza na dobit ili se po osnovi tih kamata plaća porez na dohodak one se ne iskazuju kao porezno nepriznati rashod na ovom broju već se u cijelosti smatraju porezno priznatim rashodom.

Redni broj 16. koristi se za iskazivanje prekomjerne dužničke kamate između povezanih osoba. Prema odredbama čl. 14. Zakona kamate između povezanih osoba priznaju se najviše do kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba. Ovu stopu propisuje ministar financija prije početka razdoblja za koje se primjenjuje, a ako on to ne učini primjenjuje se eskontna stopa HNB.

Redni broj 17. služi za iskazivanje rashoda od nerealiziranih gubitaka od vrijednosnog usklađenja dionica i udjela koji su prema čl. 7. st. 1. t. 1. Zakona privremeno porezno nepriznati. Međutim, ukoliko je u prethodnim razdobljima u prihodima bilo iskazano povećanje vrijednosti ulaganja u dionice i udjele (nerealizirani dobici) koje je bilo uključeno u poreznu osnovicu, rashodi od nerealiziranih gubitaka se priznaju do iznosa do kojeg poništavaju prethodno priznate nerealizirane dobitke.

Drugim riječima, porezno nepriznati su oni nerealizirani gubici koji rezultiraju vrijednošću ove imovine ispod troška nabave.

Na rednom broju 18. iskazuje se iznos amortizacije iznad stopa propisanih u čl. 12. st. 5. i 6. Zakona.

U okviru ovog rednog broja iskazuje se i iznos amortizacije koji je nastao kao rezultat primjene neke druge metode amortizacije u visini u kojoj prelazi iznos amortizacije koji se dobije primjenom linearne metode.

Redni broj 19. služi za iskazivanje iznosa povećanja porezne osnovice koja proistječe iz promjene metode utvrđivanja porezne osnovice prema čl. 16. Zakona. Ovaj redni broj mogu popuniti samo oni porezni obveznici, fizičke osobe, koji su u sustav poreza na dobit prešli iz sustava poreza na dohodak 1. siječnja 2011. godine. Iznos koji se treba iskazati na ovom broju dobije se kao zbroj sljedećih pozicija iskazanih u početnoj bilanci 1. 1. 2011. godine:

- vrijednost zatečenih zaliha,
- dani predujmovi za robu i usluge,
- potraživanja od kupaca za robu i usluge,
- potraživanja od kupaca za prodane predmete dugotrajne imovine iz popisa dugotrajne imovine,
- aktivna vremenska razgraničenja,
- zahtjevi za povrat poreza na promet i istovrsnih poreza.

Ova uvećanja potrebna su kako bi se osiguralo da određeni iznosi ne bili izostavljeni iz oporezivanja (prethodno porezom na dohodak ili porezom na dobit) ili pak da ne bi rezultirali dvostrukim uključivanjem u poreznu osnovicu, jednom pri utvrđivanju dohotka, zatim pri utvrđivanju dobiti. Potreba za ovim usklađenjima proizlazi iz činjenice da se u sustavu poreza na dohodak primjenjuje načelo blagajne, dok se sustav poreza na dobit zasniva na načelu nastanka događaja.

Redni broj 20. koristi se za iskazivanje iznosa vrijednosnog usklađenja i otpisa potraživanja koje nije porezno priznati rashod prema odredbama čl. 9. Zakona. To se odnosi na ona potraživanja za koje je iskazan rashod temeljem vrijednosnog usklađenja po osnovi ispravka vrijednosti potraživanja, a za koje nisu obavljene sve radnje za osiguranje naplate duga, pažnjom dobroga gospodarstvenika (utužena ili se zbog njih vodi ovršni postupak, ako su prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom ili ako je postignuta nagodba s dužnikom, koji nije fizička osoba ili povezana osoba, u postupku sanacije ili stečaja).

Iznimno, rashod temeljem vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, priznaje se (i ako nisu poduzete prethodno navedene mjere) ako je od dospijeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo više od 120 dana, a ista nisu naplaćena do 15. dana prije podnošenja porezne prijave. Drugim riječima, na ovom rednom broju će biti iskazana ona potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, za koja je od dospijeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo:

- manje od 120 dana (dospjela nakon 2. 9. 2011.), a ista nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave;
- manje od 120 dana (dospjela nakon 2. 9. 2011.), a ista su naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave;
- više od 120 dana (dospjela prije 2. 9. 2011.), a ista su naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave.

Na ovom rednom broju iskazuju se i iznosi otpisa potraživanja za koja nisu poduzete mjere za osiguranje naplate duga, pažnjom dobroga gospodarstvenika. Iznimno, ako dužnik nije fizička osoba priznaje se iznos otpisa potraživanja do 5.000,00 kuna godišnje u slučaju kada pojedinačno zastarjelo potraživanje (pojedini račun ili druga isprava koja ima značenje računa), ne glasi na iznos veći od 5.000,00 kuna.

Na rednom broju 21. iskazuje se iznos vrijednosnog usklađenja zaliha koji nije porezno priznati rashod prema odredbama čl. 10. Zakona. To znači da se na ovom rednom broju iskazuju rashodi temeljem vrijednosnog usklađenja zaliha koji su iskazani u 2011. godini, a odnose se na zalihe koje do kraja 2011. godine nisu prodane ili na drugi način uporabljene.

U okviru rednog broja 22. iskazuju se iznosi vrijednosnog usklađenja financijske imovine nastali u 2011. godini, a odnose se na imovinu koja nije do kraja 2011. godine prodana ili na drugi način uporabljena (čl. 10. Zakona). Ovo se odnosi na svu financijsku imovinu, osim u dijelu koji se odnosi na nerealizirane gubitke koji su iskazani u okviru rednog broja 17. Ovo se ne odnosi na banke u dijelu financijske imovine koja se odnosi na dane kredite, ukoliko su ovi rashodi utvrđeni u skladu s odlukama HNB.

Prema Mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave, kl.: 410-01/11-01/1912, ur.br.: 513-07-21-01/11-2 od 7. 10. 2011. godine, s tečajnim razlikama kod derivativa, odnosno financijskog instrumenta koji se prema ugovoru podmiruje na neki budući datum prilikom utvrđivanja obveze poreza na dobit, postupa se na način utvrđen za usklađenje vrijednosti financijske imovine.

Redni broj 23. koristi se za iskazivanje rezerviranja koja su iskazana kao rashod u računovodstvu, ali sukladno odredbama čl. 11. Zakona nisu porezno priznata. Porezni propis ne navodi koja rezerviranja nisu priznata nego navodi koja jesu priznata, a sva ostala, nenavedena, proglašava nepriznatima. Prema odredbi čl. 11. Zakona porezno su priznata rezerviranja:

- za rizike i troškove na temelju zakona ili drugog propisa i rezerviranja koja su uvjetovana ugovorima (rezerviranja za otpremnine, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava, rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima i rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima);
- kod banaka, za rizike od potencijalnih gubitaka najviše do visine koju određuju propisi Hrvatske narodne banke;
- kod osiguravajućih društava, koja se obvezno formiraju u skladu sa zakonom koji uređuje osiguranje, najviše do visine ili gornje granice u skladu sa zakonom koji uređuje osiguranje.

Na rednom broju 24. iskazuje se iznos svih drugih rashoda koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti prema članku 7. stavak 1. točka 13. Zakona. Drugim riječima, ovdje na ovom broju se iskazuju svi rashodi koji nisu porezno priznati, a nisu posebno navedeni, odnosno nisu uključeni, u okviru nekog drugog rednog broja.

Povećanje dobiti za ostale prihode, te porezni gubitak za koji je prestalo pravo korištenja (čl. 17.) iskazuje se na rednom broju 25., a odnosi se na prihode koji nisu iskazani u računovodstvenoj dobiti, a uključuju se u poreznu osnovicu. To znači da se na ovom rednom broju najčešće iskazuju:

- realizirana revalorizacijska rezerva, koja se prema odredbama MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema (HSFI 6 - Dugotrajna materijalna imovina) i MRS 38 - Nematerijalna imovina (HSFI 5 - Dugotrajna nematerijalna imovina), u trenutku kada su realizirane prenose izravno u zadržanu dobit;
- prihodi od kamata između povezanih osoba, ako je ugovorena kamatna stopa niža od one koju propisuje ministar financija, odnosno eskontne stope HNB;
- prihodi, odnosno dobit poslovnih jedinica u inozemstvu, ako nije uključena u polaznu veličinu;
- iznos vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca iskazan u ranijim godinama, ako u 2011. godini nastupa zastara, a nisu poduzete sve mjere radi naplate pažnjom dobrog gospodarstvenika (osim do iznosa od 5.000 kn po pojedinom dužniku koji nije fizička osoba);
- iznos poreznog gubitka za koje prestaje mogućnost korištenja zbog promjene djelatnosti, osim u slučaju sanacije ili očuvanja radnih mjesta.

4. SMANJENJE DOBITI/POVEĆANJE GUBITKA

	III. SMANJENJE DOBITI / POVEĆANJE GUBITKA															
27.	Prihodi od dividendi i udjela u dobiti (čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona)															
28.	Nerealizirani dobici (čl. 6. st. 1. t. 2. Zakona)															
29.	Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja (čl. 6. st. 1. t. 3. Zakona)															
30	Ostali rashodi ranijih razdoblja (čl. 6. st. 2. Zakona)															
31.	Smanjenje dobiti za ostale prihode															
32.	Smanjenje dobiti zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)															
33.	Trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat (čl. 6. st. 1. t. 4. Zakona)															

Na rednom broju 27. iskazuju se prihodi od dividendi i udjela u dobiti koji se prema čl. 6. st. 1. t. 1. Zakona isključuju iz porezne osnovice jer je na njih već plaćen porez na dobit kod isplatitelja. Ovdje se iskazuju dividende i udjeli u dobiti koji su iskazani kao prihod 2010. godine, bez obzira jesu li u toj godini i naplaćeni.

Pod udjelima u dobiti smatra se dobit koju ostvaruje član društva (d.o.o., komanditno, javno), a ne dobit koja je nastala primjenom metode udjela kao računovodstvene metode za vrjednovanje ulaganja u povezana društva. U slučaju kada ovisno društvo, na ulaganje u kojem se primjenjuje metoda udjela, isplaćuje dobit, ta isplata se priznaje kao smanjenje ulaganja u ovisno društvo, a ne kao prihod te je u tom razdoblju potrebno izvršiti korekciju porezne osnovice za ovaj udjel u dobiti. Drugim riječima, prihod nastao primjenom metode udjela uključuje se u poreznu osnovicu do razdoblja isplate dobiti kada je za isplaćeni iznos potrebno smanjiti poreznu osnovicu.

Redni broj 28. koristi se za iskazivanje prihoda od nerealiziranih dobitaka prema čl. 6. st. 1. t. 2. Zakona. Prema odredbama čl. 13. st. 3. Pravilnika ukoliko se nerealizirani dobici iskažu kao prihod u računu dobiti i gubitka s njima se postupa kao da su realizirani. Iz navedenih odredbi proizlazi da će ovaj redni broj ostati nepopunjen jer se svako iskazivanje nerealiziranog dobitka u računu dobiti i gubitka, za svrhe poreza, smatra realiziranim.

U okviru rednog broja 29. iskazuje se iznos prihoda od naplaćenih otpisanih potraživanja prema čl. 6. st. 1. t. 3. Zakona. Riječ je o potraživanjima kod kojih je u prošlim razdobljima provedeno vrijednosno usklađenje koje nije bilo porezno priznato, stoga se prihod od naplate ovih potraživanja iskazan u računu dobiti i gubitka za 2011. godinu isključuje iz porezne osnovice. Ukoliko se radi o naplati potraživanja čije vrijednosno usklađenje je bilo priznato i u svrhe poreza ono se neće iskazati na ovom rednom broju.

Redni broj 30. koristi se za iskazivanje ostalih rashoda prethodnih razdoblja koji su bili uključeni u poreznu osnovicu (čl. 6. st. 2. Zakona). Na ovom rednom broju najčešće će biti iskazani:

- vrijednosna usklađenja potraživanja za koja u prošlim razdobljima nisu bili ispunjeni uvjeti za njihovo priznavanje u svrhe poreza (npr. potraživanje od kupaca koje je dospjelo na naplatu 1. 12. 2010. godine i vrijednosno je usklađeno u 2010. godini bilo je tretirano kao porezno nepriznati rashod u poreznoj prijavi za 2010. godinu. Kako potraživanje nije naplaćeno niti u 2011. godini, ni 15 dana prije podnošenja porezne prijave za 2011. godinu, u 2011. godini su ispunjeni uvjeti za priznavanje ovog rashoda u porezne svrhe);
- rezerviranja koja su bila porezno nepriznata u prijašnjim razdobljima, a realizirana su 2011. godini;
- vrijednosna usklađenja zaliha iskazana u prethodnim razdobljima, ako su zalihe prodane u 2011. godini;
- nerealizirani gubici i vrijednosna usklađenja financijske imovine nastali u prethodnim razdobljima, ako je ova imovina prodana u 2011. godini.

Redni broj 31. koristi se za iskazivanje iznosa smanjenja dobiti za ostale prihode. Ovdje će se iskazati iznos prihoda koji je priznat u računu dobiti i gubitka, ali se ne uključuje u poreznu osnovicu. Primjeri ovakvih prihoda su:

- prihodi nastali usklađenjem vrijednosti dionica na fer vrijednost koji su iskazani kao prihod u računu dobiti i gubitka za 2011. godinu, do iznosa kojim se poništava prethodno iskazano smanjenje vrijednosti ove imovine (nerealizirani gubitak) koji nije bio priznat za svrhe poreza;
- prihodi nastali ukidanjem rezerviranja u 2011. godini, za koje nisu bili porezno priznati rashodi temeljem rezerviranja.

Na rednom broju 32. iskazuje se iznos za koji se smanjuje dobit zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice prema čl. 16. Zakona. Ovaj redni broj popunjavaju samo fizičke osobe koje su 1. 1. 2011. godine prešle iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit, a rezultat su ispravak porezne osnovice. Ovaj redni broj treba promatrati zajedno s rednim brojem 19. Na ovom rednom broju iskazuje se iznos koji je zbroj (iz početne bilance 1. 1. 2011. godine):

- obveze prema dobavljačima za robu i usluge;
- obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge;
- pasivna vremenska razgraničenja;
- dugoročna rezerviranja;
- obveze za porez na promet i istovrsne poreze.

Redni broj 33. koristi se za iskazivanje troška amortizacije koja nije bila porezno priznata u prethodnim razdobljima zbog odstupanja od propisane metode i propisanih amortizacijskih

stopa. Ovaj iznos amortizacije postaje porezno priznat u 2011. godini, iako je u računovodstvu iskazan u prijašnjim razdobljima.

Redni broj 34. (od 34.1. do 34.3.) odnosi se na ukupan iznos državnih potpora za:

1) istraživačko-razvojne projekte[2]
   - odnosi se na iznos državne potpore koju porezni obveznik ostvaruje za istraživačko-razvojne projekte na način propisan u članku 111.c Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (Nar. nov., br. 123/03., 105/04., 174/04., 2/07. - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 46/07., 45/09., 63/11.) i Obrascu 2 Pravilnika o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte (Nar. nov., br. 116/07.);
2) obrazovanje i izobrazbu
   - odnosi se na iznos državne potpore koju porezni obveznik ostvaruje za obrazovanje i izobrazbu u visini i na način propisan Zakonom o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 109/07., 134/07., 152/08.). Prema navedenom Zakonu državna potpora ovisi o vrsti obrazovanja i o veličini društva, a utvrđuje se kao postotak opravdanih troškova obrazovanja i izobrazbe.

Prema odredbama čl. 3. st. 3. Zakona o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu, korisnik državne potpore, koji prema posebnim propisima ispunjava uvjete za dodjelu regionalne državne potpore, može smanjenje osnovice poreza na dobit uvećati do:

- 10 postotnih bodova ako djelatnost obavlja na području koje je Kartom regionalnih potpora određeno kao područje Središnje i Istočne (Panonske) Hrvatske ili Jadranske Hrvatske,
- 5 postotnih bodova ako djelatnost obavlja na području Sjeverozapadne Hrvatske.

U primjeru porezne prijave na kraju ovog članka iznos ove potpore utvrđen je na sljedeći način:

Tablica: Primjer poreznog obveznika na području Sjeverozapadne Hrvatske

Opis	Iznos nastalih troškova	Stopa	Iznos
Pretplata na časopis RIF	1.180,00	80%	944,00
Troškovi stručnih seminara (s uključenim putnim troškovima i troškovima smještaja)	8,996,25	80%	7.197,00
Ukupno državna potpora			**8.141,00**

[2] Način utvrđivanja ovih potpora detaljnije je obrađen u posebnom članku.

5. POREZNA OSNOVICA/POREZNI GUBITAK

	IV. POREZNA OSNOVICA													
36.	Dobit / gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3. + 26. – 35.) ili (r. br. 4. – 26. + 35.)													
37.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)													
38.	**Porezna osnovica** (r. br. 36. – r. br. 37.)													
	V. POREZNI GUBITAK													
39.	Dobit / gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3. + r. br. 26. – r. br. 35.) ili (r. br. 4. – r. br. 26. + r. br. 35.)													
40.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)													
41.	Porezni gubitak za prijenos (r. br. 39. – r. br. 40.)													
	VI. POREZNA OBVEZA													
42.	Porezna osnovica (r. br. 38.)													
43.	Porezna stopa (čl. 28. Zakona)													
44.	Porezna obveza (r. br. 42. x r. br. 43.)													

Na rednom broju 36. iskazuje se porezna osnovica, odnosno polazna veličina uvećana za stavke povećanja dobiti/smanjenja gubitka i umanjena za stavke smanjenja dobiti/povećanja gubitka (r.b. 3. + 26. - 35. ili r.b. 4. - 26. + 35.).

Na rednom broju 37. iskazuje se iznos prenesenog poreznog gubitka koji se prema čl. 17. Zakona može prenositi 5 godina od godine nastanka.

Godina	2004.	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.
Preneseni gubitak	0	6.554.333	8.677.758	8.143.415	7.156.291	5.619.614	2.123.424	0
Iskorišteni gubitak			534.343	987.124	1.536.677	2.554.633	1.792.345	
Nastali gubitak u godini	6.554.333	2.123.424						
Gubitak za prijenos	6.554.333	8.677.758	8.143.415	7.156.291	5.619.614	2.123.424	0	0

Iz prikazane tablice vidljivo je da je u 2004. godini nastao porezni gubitak koji je u 2005. godini uvećan za porezni gubitak nastao u toj godini. U sljedećim razdobljima društvo je koristilo preneseni porezni gubitak. Do 2009. godine društvo je koristilo porezni gubitak nastao u 2004. godini, te je neiskorišteni dio ovog gubitka, u iznosu od 941,556 kn, prestalo prenositi u sljedećim razdobljima. U 2010. godini društvo je koristilo porezni gubitak nastao u 2005. godini, te je, zbog proteka razdoblja od 5 godina, prestalo neiskorišteni dio prenositi nakon 2010. godine. Pri utvrđivanju porezne osnovice za 2011. godinu moguće je koristiti porezni gubitak nastao u 2006. i kasnijim godinama.

Redni brojevi 39. i 40. odgovaraju rednim brojevima 36. i 37., razlika je samo u tome radi li se o poreznoj osnovici ili poreznom gubitku. Na rednom broju 38. utvrđuje se porezna osnovica, dok se na rednom broju 41. utvrđuje porezni gubitak za prijenos.

Temeljem porezne osnovice na rednom broju 38. i primjene stope poreza na dobit od 20%, na rednom broju 44. iskazuje se porezna obveza.

6. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI[3]

	VII. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI
45.	**Olakšice i oslobođenja za područje posebne državne skrbi, čl. 6. st. 1. t. 5. Zakona (r. br. 45.1. + r. br. 45.2. + r. br. 45.3.)**
45.1.	Oslobođenja za područje prve skupine (čl. 42. Pravilnika)
45.2.	Olakšice za područje druge skupine (čl. 42. Pravilnika)
45.3.	Olakšice za područje treće skupine (čl. 42. Pravilnika)
46.	Oslobođenja na području Grada Vukovara (čl. 42. Pravilnika)
47.	Olakšice na brdsko-planinskim područjima (čl. 42. Pravilnika)
48.	**Olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama (r. br. 48.1.+ r. br. 48.2. + r. br. 48.3.)**
48.1.	Iznos olakšice za korisnike slobodne zone (čl. 43. Pravilnika)
48.2.	Olakšice za korisnike slobodne zone (čl. 43. Pravilnika)
48.3.	Olakšice za korisnike slobodne zone (čl. 43. Pravilnika)

Na rednim brojevima 45. do 48. iskazuju se iznosi poreznih olakšica i oslobođenja za porezne obveznike na područjima posebne državne skrbi, Grada Vukovara, brdsko-planinskim područjima, te ukupne olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama.

49.	**Poticaji ulaganja čl. 15. st. 3. Zakona o poticanju ulaganja (NN br. 138/06) (r. br. 49.1. + r. br. 49.2. + r. br. 49.3. + r. br. 49.4.)**
49.1.	Iznos poticaja (čl. 53. Pravilnika)
49.2.	Iznos poticaja (čl. 53. Pravilnika)
49.3.	Iznos poticaja (čl. 53. Pravilnika)
49.4.	Iznos poticaja (čl. 53. Pravilnika)
50.	**Poticaji ulaganja (čl. 4. Zakona o poticanju ulaganja (NN br. 138/06)) (r. br. 50.1. + r. br. 50.2. + r. br. 50.3. + r. br. 50.4.)**
50.1.	Iznos poticaja (čl. 43.a Pravilnika)
50.2.	Iznos poticaja (čl. 43.a Pravilnika)
50.3.	Iznos poticaja (čl. 43.a Pravilnika)
50.4.	Iznos poticaja (čl. 43.a Pravilnika)
51.	**Ukupno poticaji ulaganja (r. br. 49. + r. br. 50.)**
52.	**Ukupni iznos olakšica, oslobođenja i poticaja (r. br. 45. + r. br. 46. + r. br. 47. + r. br. 48. + r. br. 51.)**

Redni broj 49. odnosi se na ukupan iznos poticaja ulaganja. Na ovome rednom broju iskazuje se iznos za koji se umanjuje porezna obveza poreza na dobit s naslova poticanja ulaganja temeljem stečenih prava prema čl. 15. st. 3. Zakona o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 138/06., 61/11.). Na ovom rednom broju iznos poticaja ulaganja iskazuju trgovačka društva (porezni obveznici) koja koriste poticajne mjere, porezne i carinske povlastice za ulaganje, na temelju Zakona o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 73/00.).

Na rednom broju 50. iskazuje se ukupan iznos poticaja ulaganja prema Zakonu o poticanju ulaganja.

7. POREZNA OBVEZA

	VIII. POREZNA OBVEZA NAKON ODBITKA OLAKŠICA, OSLOBOĐENJA I POTICAJA
53.	Porezna obveza (r. br. 44. – r. br. 52.)
54.	Uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu (čl. 30. Zakona)
55.	Porezna obveza (r. br. 53. – r. br. 54.)
56.	Uplaćeni predujmovi
57.	Razlika za uplatu (r. br. 55. – r. br. 56.)
58.	Razlika za povrat (r. br. 56. – r. br. 55.)
59.	Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje (r. br. 53. / broj mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju za koje se podnosi

Na rednom broju 53. iskazuje se porezna obveza nakon umanjenja za olakšice, oslobođenja i poticaje, a dobije se kao razlika rednog broja 44. i 52.

Na rednom broju 54. iskazuje se iznos poreza plaćenog u inozemstvu sukladno odredbama članka 30. Zakona. Kad se navedeni iznos oduzme od iznosa iskazanog na prethodnom rednom broju dobije se konačna porezna obveza koja se iskazuje na rednom broju 55. Od ovako utvrđene obveze oduzimaju se uplaćeni predujmovi poreza na dobit (iskazani na rednom broju 56.)[4] i utvrđuje se razlika za uplatu (redni broj 57.) ili razlika za povrat (redni broj 58.).

Na rednom broju 59. utvrđuje se iznos mjesečnog predujma poreza na dobit za sljedeće porezno razdoblje. Ovaj iznos izračunava se tako da se porezna obveza iskazana na rednom broju 53. podijeli s brojem mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju za koje se podnosi prijava poreza na dobit. Ukoliko je porezni obveznik poslovao cijelu godinu to je jedna dvanaestina navedenog iznosa. Ovako utvrđeni iznosi predujmova počinju se uplaćivati za mjesec u kojem je predana porezna prijava. To znači, ako je porezna prijava predana u veljači, predujam za veljaču 2012., koji se plaća do kraja ožujka 2012. godine, plaća se u iznosu predujma utvrđenog u poreznoj prijavi za 2011. godinu.

8. PRILOZI

Uz poreznu prijavu porezni obveznik mora priložiti:

- pregled podataka o jahtama, zrakoplovima i apartmanima;
- pregled isplaćenih predujmova dobiti;
- izjavu o načinu korištenja više plaćenog poreza;
- fizičke osobe koje su postali obveznici poreza na dobit od 1. siječnja 2011. godine, početnu bilancu na dan 1. siječnja 2011. godine;
- pregled neiskorištenih prava na prijenos gubitka, prema godinama nastanka gubitka;
- u slučaju statusnih promjena bilancu, račun dobiti i gubitka s danom koji prethodi nadnevku nastanka statusne promjene, Rješenje o upisu statusne promjene u trgovački registar, te ugovor o statusnoj promjeni;
- obveznici koji obavljaju poduzetničku djelatnost u inozemstvu i na poreznoj prijavi su iskazali uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu dostavljaju dokaze o porezu plaćenom u inozemstvu i obračune koji su dostavljeni inozemnim poreznim vlastima;
- korisnici olakšica, oslobođenja, povlastica i poticaja dostavljaju obračune za iznose korištenih olakšica, oslobođenja i poticaja;
- pregled isplaćenih naknada inozemnim osobama, koje nisu fizičke osobe, a koje se oporezuju porezom po odbitku, s podacima o nazivu inozemnog primatelja, datumu i iznosu isplate i uplaćenom porezu kao i primijenjenoj stopi poreza po odbitku.

Od 2010. godine porezni obveznici koji su prema računovodstvenim propisima razvrstani u velike i srednje poduzetnike obvezno podnose prijavu poreza na dobit elektroničkim putem (čl. 35. st. 3. Zakona).

Čl. 46. st. 5. Pravilnika propisano je da se bilanca i račun dobiti i gubitka koji su dostavljeni u propisanim rokovima Financijskoj agenciji (FINA) radi statističkih i drugih potreba sukladno posebnim propisima, smatraju se dostavljenima uz

[3] Detaljni prikaz utvrđivanja olakšica, oslobođenja i poticaja sadržan je u RIF-u br. 1/2012.

[4] U obzir se uzimaju predujmovi plaćeni do 6. 2. 2012.

prijavu poreza na dobit, te se stoga ovi obrasci ne prilažu uz prijavu poreza na dobit.

9. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN POREZA NA DOBIT

Budući da je gotovo nemoguće očekivati potpunu jednakost između rezultata poslovanja utvrđenog u računovodstvu i porezne osnovice, određenu pozornost treba posvetiti tim razlikama koje mogu biti:

1. stalne razlike, ili
2. privremene razlike.

Stalne razlike su takve razlike između rezultata poslovanja u računovodstvu i porezne osnovice, koje "nastaju u tekućem razdoblju, a ne ispravljaju se u sljedećim razdobljima."[5] Drugim riječima, stalne razlike rezultat su činjenice da neki rashodi ili prihodi koji su, sukladno okviru financijskog izvještavanja, priznati u računu dobiti i gubitka, što znači uključeni u rezultat poslovanja u računovodstvu, nisu priznati, u cijelosti ili djelomično, kao rashod ili prihod za porezne svrhe u tekućem razdoblju, niti u nekom drugom razdoblju.

Privremene razlike su takve razlike, koje nastaju kao posljedica "razlike između knjigovodstvenog iznosa imovine ili obveze i njihove porezne osnovice"[6] i ukidaju se u budućnosti. Najčešće to znači takve razlike između rezultata poslovanja utvrđenog u računovodstvu i porezne osnovice, koje rezultiraju priznavanjem porezno priznatih prihoda i rashoda u različitim razdobljima za svrhe financijskog izvještavanja i svrhe utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit. To znači da ove razlike nastaju u jednom razdoblju, ali se ukidaju u nekom drugom razdoblju ili više razdoblja. Rezultat privremenih razlika pojavljuje se u bilanci kao odgođena porezna imovina ili odgođena porezna obveza.

Ova usklađivanja rezultata poslovanja i porezne osnovice, odnosno iznosa poreza, potrebno je objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje "u jednom ili u oba sljedeća oblika:

i. računsko usklađivanje između poreznog rashoda (prihoda) i rezultata umnoška računovodstvene dobiti pomnožene s primjenjivanom poreznom stopom(ama), uz objavu osnove na kojoj je primjenjivana porezna stopa(e) izračunana,
ii. računsko usklađivanje između prosječne efektivne porezne stope i primjenjivane porezne stope, također uz objavljivanje osnove na kojoj je primjenjivana porezna stopa izračunana."[7]

9.1. Stalne razlike

Prvi korak pri usklađivanju rezultata poslovanja utvrđenog u računovodstvu na poreznu osnovicu je korigiranje rezultata poslovanja za stalne razlike, odnosno one prihode i rashode koji su inače uključeni u rezultat poslovanja, ali se, sukladno poreznim propisima, kao takvi ne priznaju za porezne svrhe. Ovo neuključivanje određenih stavki prihoda i rashoda u poreznu osnovicu neće se ispraviti niti u nekom budućem razdoblju.

9.1.1. Stalne razlike kod prihoda

Sukladno članku 6. stavku 1. točka 1. Zakona o porezu na dobit porezna osnovica umanjuje se za prihode od dividendi i udjela u dobiti upravo zbog činjenice da su prihodi od dividendi i udjela u dobiti nastali rasporedom dobiti nekog drugog društva, poreznog obveznika, te je porez na dobit već plaćen kod isplatitelja dividende, odnosno udjela u dobiti.

Iznimno, pri utvrđivanju prihoda od kamata na dane zajmove kod povezanih osoba obračunava se kamata najmanje do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma, a koju propisuje ministar financija.[8] U slučaju da su stvarno obračunate kamate u iznosu nižem od navedenog, poreznu osnovicu treba uvećati do iznosa propisane kamate.

9.1.2. Stalne razlike kod rashoda

Od rashoda navedenih u članku 7. Zakona u trajno porezno nepriznate rashode ubrajaju se:

1. 70% troškova reprezentacije (ugošćenja, darovi s ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškovi odmora, športa, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom;
2. 30% troškova, osim troškova osiguranja i kamata, nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov, i sl.) poslovodnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća;
3. troškovi koji se odnose na privatni život dioničara i članova društva (izuzimanja), te zaposlenika (za zabavu, odmor, sport i rekreaciju), uključujući i pripadajući porez na dodanu vrijednost i skrivene isplate dobiti;
4. manjkovi;
5. troškovi prisilne naplate poreza ili drugih davanja;
6. kazne koje izriče mjerodavno tijelo;
7. zatezne kamate između povezanih osoba;
8. povlastice i druge oblike imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, tj. da se određena radnja obavi, primjerice, bolje ili brže nego inače ili da se propusti obaviti;
9. darovanja u iznosu većem od 2% prihoda ostvarenog u prethodnoj godini, osim ako su dana prema odlukama nadležnih ministarstava o provedbi financiranja posebnih programa i akcija;
10. kamate koje nisu porezno priznati rashod prema odredbama Zakona;
11. sve druge rashode koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti.

U trajno porezno nepriznate rashode ubraja se i amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz čiji je trošak nabave po jednom sredstvu viši od 400.000,00 kuna, osim ako sredstvo služi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza.

Trajno porezno nepriznati rashod je i amortizacija goodwilla nastalog pri statusnim promjenama.[9]

[5] *Ekonomski leksikon*, Leksikografski zavod Miroslav Krleža i Masmedia, CD-ROM izdanje, Zagreb, 1996.
[6] Točka 5. MRS 12. i 14.13. HSFI 14.
[7] Točka 81. MRS 12.
[8] Članak 14. Zakona o porezu na dobit.
[9] Članak 22. stavak 6. Pravilnika o porezu na dobit.

U slučaju da je neki od navedenih rashoda oporezovan porezom na dohodak, tada se za taj iznos ne povećava porezna osnovica poreza na dobit.[10] Drugim riječima, takav rashod postaje porezno priznat pri utvrđivanju osnovice poreza na dobit.

9.2. Privremene razlike

Privremene razlike mogu biti:

a) oporezive privremene razlike - to su privremene razlike koje će imati za posljedicu oporezive iznose pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) u budućim razdobljima kada će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena, ili
b) odbitne privremene razlike - to su privremene razlike koje će imati za posljedicu iznose koji se mogu odbiti pri određivanju oporezive dobiti (poreznog gubitka) budućeg razdoblja u kojemu će knjigovodstveni iznos imovine biti nadoknađen ili obveza podmirena.[11]

Oporezive privremene razlike su, dakle, one privremene razlike koje su nastale kao rezultat činjenice da je vrijednost imovine veća ili obveze manja za svrhe financijskog izvještavanja u odnosu na njihovu vrijednost za porezne svrhe pa se pojavljuje odgođeno plaćanje poreza na dobit, primjerice korištenjem viših stopa amortizacije za porezne svrhe od onih primijenjenih u računovodstvu.

Odbitne privremene razlike su one razlike koje će u budućnosti rezultirati iznosom koji se može odbiti za svrhe poreza. Drugim riječima, knjigovodstvena vrijednost imovine je manja ili obveze veća za svrhe financijskog izvještavanja nego za porezne svrhe, što rezultira unaprijed plaćenim porezom, odnosno odgođenim pokrićem poreza. Primjerice, umanjenje vrijednosti zaliha za svrhe financijskog izvještavanja koje nije priznato za porezne svrhe dok se zalihe ne otuđe.

9.2.1. Razlike kod prihoda

Vremenske razlike kod prihoda ne pojavljuju se u financijskim izvještajima poreznih obveznika poreza na dobit u Hrvatskoj. Naime, privremene razlike koje bi nastale priznavanjem prihoda u računovodstvu prije nego za potrebe poreza nisu moguće budući da je polazna veličina za utvrđivanje porezne osnovice dobit utvrđena u računovodstvu, a niti za jednu vrstu prihoda nije poreznim propisom određeno kasnije priznavanje za svrhe poreza. Isto tako, niti za jednu vrstu prihoda nije propisano priznavanje u porezne svrhe prije nego je isti prihod priznat za svrhe financijskog izvještavanja. Iznimka se može pojaviti u konsolidiranim financijskim izvještajima.

9.2.2. Razlike kod rashoda

U financijskim izvještajima poreznih obveznika u Hrvatskoj vremenske razlike mogu nastati temeljem sljedećih rashoda:

1. vrijednosnog usklađenja zaliha;
2. vrijednosnog usklađenja financijske imovine (koja se ne mjeri po fer vrijednosti);
3. vrijednosnog usklađenja potraživanja;
4. rezerviranja;
5. amortizacije dugotrajne imovine, ako je amortizacija obračunana po stopama iznad propisanih poreznim propisima.

[10] Članak 7. stavak 2. Zakona o porezu na dobit.

[11] Točka 5. MRS 12. i 14.13. HSFI 14.

9.2.3. Konsolidacija

Konsolidirani financijski izvještaji su financijski izvještaji grupe prikazani kao da su jedan subjekt.[12] Ovi izvještaji pripremaju se onda kada su dva ili više društva povezana matično-podružničkom vezom te djeluju kao jedinstven ekonomski subjekt.[13] To znači da se prihodi i rashodi, odnosno dobici i gubici nastali unutar grupe, i uključeni u utvrđivanje rezultata poslovanja, a samim time i porezne osnovice, pojedinih članica grupe u njihovim pojedinačnim izvještajima, eliminiraju iz konsolidiranih izvještaja dok se ne ostvare izvan grupe. Drugim riječima, "kada matica proda zalihe podružnici i iz te transakcije ostvari dobit, ova dobit neće se priznati u konsolidiranom izvještaju o dobiti sve dok se prodaja zaliha ne potvrdi kod izvanjskog subjekta koji nije podružnica."[14] Unutargrupni dobici i gubici mogu nastati kao rezultat prodaje zaliha unutar grupe, prodaje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, prodaje financijske imovine, kreditiranja, i sl. Budući da su ovi dobici i gubici uključeni u rezultat poslovanja u pojedinačnim financijskim izvještajima, a samim time i u poreznu osnovicu, njihovom eliminacijom u konsolidiranim financijskim izvještajima nastaje vremenska razlika. Naime, sa stajališta konsolidiranih financijskih izvještaja, radi se o dobicima i gubicima koji su za svrhe oporezivanja priznati prije nego su priznati u računovodstvu.

9.2.4. Imovina iskazana po fer vrijednosti

Za neku imovinu je određeno ili je dopušteno da se iskazuje po fer vrijednosti, odnosno da se revalorizira (npr. financijska imovina po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka ili imovina raspoloživa za prodaju u skladu s MRS 39, odnosno HSFI 9, nekretnine postrojenja i oprema u skladu s MRS 16, odnosno HSFI 6, nematerijalna imovina u skladu s MRS 38, odnosno HSFI 5 ili ulaganja u nekretnine u skladu s MRS 40, odnosno HSFI 7. Ovakvo usklađenje može biti priznato i za porezne svrhe, te tada privremena razlika ne nastaje jer nema razlike između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njene porezne osnovice. Međutim, u slučaju da ovo usklađenje nije priznato za porezne svrhe, ili nije u cijelosti priznato nastaje privremena razlika.

U Hrvatskoj ove privremene razlike nastaju kod financijske imovine koja se vodi po fer vrijednosti, osim u dijelu koji je uključen u prihode jer se tada ovo usklađenje uključuje i u poreznu osnovicu.[15] Isto tako, učinak ne nastaje niti u slučaju iskazivanja rashoda u razmjeru u kojem poništava prethodno priznati prihod uključen u poreznu osnovicu.[16] Primjerice, ako je financijska imovina koja se mjeri po fer vrijednosti početno priznata u iznosu 1.000 kuna, a na sljedeći datum bilance fer vrijednosti iznosi 1.300 kuna, i to povećanje je priznato kao prihod u financijskim izvještajima, privremena razlika ne nastaje jer je isto usklađivanje priznato i za svrhe poreza. Međutim,

[12] Točka 4. MRS 27. i 2.10. HSFI 2.

[13] Gulin, D.: *Konsolidacija financijskih izvjetaja* u Gulin, D.; et. al.: *Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa*, HZRFD, Zagreb, 2006., str. 747.

[14] Orsag, S.; Gulin, D.: Poslovne kombinacije, HZRFD, Zagreb, 1996., str. 342.

[15] Točka 10. Zakona o porezu na dobit.

[16] *Usklađenje vrijednosti financijske imovine,* Mišljenje Ministarstva financija - Porezne uprave, klasa: 410-01/06-01/299., ur. br.: 513-07-21-01/06-2, Zagreb, 31. 3. 2006., www.pu-mfin.hr, stranica posjećena u svibnju 2007. godine.

ako u sljedećem razdoblju fer vrijednost te imovine bude 800 kuna, nastaje privremena razlika od 200 kuna, jer je 300 kuna priznato i za svrhe poreza kao poništenje prethodno priznatog povećanja koje je uključeno u poreznu osnovicu te za taj iznos ne nastaje privremena razlika.

Osim kod financijske imovine koja se vrednuje po fer vrijednosti, ovakve privremene razlike nastaju i kod dugotrajne imovine koja se revalorizira jer je povećani trošak amortizacije ove imovine priznat uz uvjet da je realizirani dio revalorizacijske rezerve uključen u poreznu osnovicu.[17] To znači da je u slučaju, primjerice revalorizacije stroja čija je knjigovodstvena vrijednost prije revalorizacije 10.000 kuna, a revalorizirana vrijednost 30.000 kuna, 20.000 kuna oporeziva privremena razlika. Naime, realizirani dio revalorizacijske rezerve treba se uključiti u poreznu osnovicu, što znači da će, ako je preostali korisni vijek trajanja ovog stroja 4 godine, godišnji iznos amortizacije od 7.500 kuna biti porezno priznat uz uvjet da je u poreznu osnovicu uključen i iznos od 5.000 kuna, koji se odnosi na realiziranu revalorizacijsku rezervu.

9.2.5 Ulaganja u podružnice, filijale, pridružena društva i zajedničke pothvate

Privremene razlike mogu nastati i kao posljedica razlika knjigovodstvenog iznosa ulaganja u podružnice, filijale, pridružena društva i zajedničke pothvate i porezne osnovice ovih ulaganja. Pri sagledavanju poreznih efekata ovih ulaganja porez na dobit uključuje i porez po odbitku koji je porezna obveza podružnice, pridruženog društva ili zajedničkog pothvata kod raspodjele matici odnosno, ulagatelju.[18] Primjeri okolnosti koje mogu dovesti do ovih razlika su:

a) postojanja neraspodijeljene dobiti podružnica, filijala, pridruženih društava i zajedničkih pothvata,
b) promjene tečajeva kada su matica i njezine podružnice smješteni u različitim državama, i
c) smanjenja knjigovodstvenog iznosa ulaganja u pridruženo društvo na njegov nadoknadiv iznos.[19]

Specifičnost ovih okolnosti kod matice ili ulagatelja u podružnice, filijale, pridružena društva i zajedničke pothvate proizlazi iz činjenice da postoji kontrola, odnosno značajni utjecaj matice odnosno ulagatelja. Primjerice, matica kontrolira politiku dividendi svoje podružnice. Zbog toga se uvjeti priznavanja poreznih učinaka privremenih razlika mogu razlikovati u odnosu na ostale slučajeve nastanka privremenih razlika. Sukladno tome, subjekt treba priznati odgođenu poreznu obvezu za sve oporezive privremene razlike povezane s ulaganjem u podružnice, filijale, pridružena društva i zajedničke pothvate, izuzev iznosa za koje su ispunjena oba sljedeća uvjeta:

a) matica, ulagatelj i pothvatnik je u mogućnosti kontrolirati vrijeme ukidanja privremenih razlika, i
b) vjerojatno je da se privremene razlike neće ukinuti u predvidivoj budućnosti.[20]

Odnosno, subjekt treba priznati odgođenu poreznu imovinu za sve odbitne privremene razlike koje proizlaze iz ulaganja u podružnice, filijale, pridružena društva i zajedničke pothvate samo i isključivo u razmjeru u kojem je vjerojatno da će:

a) privremene razlike biti ukinute u predvidivoj budućnosti, i
b) oporeziva dobit će biti raspoloživa i za koju privremena razlika može biti upotrijebljena.[21]

Privremena razlika vezana uz neraspodijeljenu dobit primjerice podružnice, kod poreznih obveznika u Hrvatskoj može se pojaviti, u konsolidiranim financijskim izvještajima, samo ako se radi o inozemnoj podružnici koja pri isplati dobiti mora obračunati porez po odbitku, a ne postoji ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s državom u kojoj je podružnica. Ovo proizlazi iz činjenice da se dobit utvrđena u računovodstvu kao polazna veličina pri utvrđivanju porezne osnovice uvećava za prihode od dividendi i udjela u dobiti, te se oni na taj način isključuju iz porezne osnovice. Budući da se ovakav tretman dividendi i udjela u dobiti može očekivati i u budućnosti, privremena razlika ne nastaje.

9.2.6. Računovodstveno praćenje privremenih razlika

Prethodno su opisane privremene razlike koje se pojavljuju kod poreznih obveznika kao rezultat vremenske nepodudarnosti priznavanja prihoda i rashoda, odnosno različitog vrjednovanja imovine i obveza za svrhe financijskog izvještavanja i za porezne svrhe. Učinci privremenih razlika priznaju se u financijskim izvještajima ako zadovolje kriterije priznavanja, što znači da:

1. odgođenu poreznu obvezu treba priznati za sve oporezive privremene razlike, osim ako odgođena porezna obveza proizlazi iz:
   a. početnog priznavanja goodwilla, ili
   b. goodwilla za koji amortizacija nije odbitak za porezne svrhe, ili
   c. početnog priznavanja imovine ili obveze u transakciji koja:
      i. nije poslovno spajanje, i
      ii. u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak);[22]
2. odgođenu poreznu imovinu treba priznati za sve odbitne privremene razlike u visini za koju je vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se može iskoristiti odbitna privremena razlika, osim ako odgođena porezna imovina nastaje početnim priznavanjem imovine ili obveze u transakciji koja:
   a. nije poslovno spajanje, i
   b. u vrijeme transakcije ne utječe na računovodstvenu dobit niti na oporezivu dobit (porezni gubitak).[23]

Odstupanje od ovih kriterija priznavanja odgođene porezne imovine, odnosno obveza moguće je samo za privremene razlike koje se odnose na ulaganja u podružnice, filijale i pridružena društva te u zajedničke pothvate, što je prethodno detaljnije obrađeno.

Drugi važan segment vezan uz uključivanje efekata privremenih razlika u financijske izvještaje vezan je uz njihovo vrjednovanje, odnosno mjerenje koje "treba odražavati porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji subjekt očekuje, na datum bilance, povrat ili podmirenje knjigovodstvenih iznosa njegove imovine ili obveza,"[24] a to znači da "odgođenu poreznu imovinu i obveze treba mjeriti poreznim stopama za koje se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će

[17] Članak 39. Pravilnika o porezu na dobit.
[18] Točka 2. MRS 12.
[19] Točka 38. MRS 12.
[20] Točka 39. MRS 12. i 14.24. HSFI 14.
[21] Točka 44. MRS 12. i 14.23. HSFI 14.
[22] Točka 15. MRS 12. i 14.24. HSFI 14.
[23] Točka 24. MRS 12. i 14.23. HSFI 14.
[24] Točka 51. MRS 12. i 14.34. HSFI 14.

imovina biti nadoknađena ili obveza podmirena."[25] U pravilu, ovo znači primjenu tekuće stope poreza na dobit.

Prethodno opisani način vrjednovanja odgođene porezne imovine ili obveza primjenjuje se i u kasnijim razdobljima kada dolazi do ukidanja privremenih razlika, a samim time i odgođene porezne imovine ili obveza. Ovdje svakako treba dodati obvezu testiranja odgođene porezne imovine na umanjenje na svaki sljedeći datum bilance, što znači da u financijskim izvještajima "treba smanjiti knjigovodstveni iznos odgođene porezne imovine u visini u kojoj više nije vjerojatno da će oporeziva dobit biti dostatna - raspoloživa da se upotrijebi za dio ili cijeli iznos odgođene porezne imovine. Svako takvo smanjenje treba poništiti do iznosa za koji postaje vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa."[26]

Do sada prikazani postupak vrjednovanja i priznavanja odgođene porezne imovine ili obveza odnosio se na bilancu, međutim porez na dobit sastavni je dio i drugih financijskih izvještaja. U računu dobiti i gubitka, treba priznati tekući i odgođeni porez, osim u dijelu u kojem porez nastaje iz:

a) transakcije ili poslovnog događaja koji je priznat izravno u glavnicu u istom ili nekom drugom razdoblju, ili
b) poslovnog spajanja koje je stjecanje.[27]

To znači da se porez koji se odnosi na stavke koje su priznate izravno u glavnicu isto tako treba priznati u glavnicu. Slično je i kod poslovnog spajanja jer postojanje odgođene porezne imovine ili obveze utječe na utvrđivanje fer vrijednosti stečene imovine i obveza, a samim time i na utvrđivanje goodwilla.

9.3. Porezni gubici

Osim porezne osnovice, društvo može iskazati i porezni gubitak, odnosno negativnu poreznu osnovicu. Ukoliko država omogućava prenošenje ovih gubitaka u buduća razdoblja i na taj način smanjenje buduće porezne obveze, društvo u svojim financijskim izvještajima priznaje odgođeno pokriće poreza na dobit.[28] Pri utvrđivanju iznosa odgođenog pokrića poreza primjenjuju se stope poreza na dobit za koje se očekuje da će biti primijenjene u razdoblju u kojem će imovina biti nadoknađena.[29] Osim na porezne gubitke, odgođeno pokriće poreza priznaje i za neiskorištene porezne olakšice, ako je dozvoljen njihov prijenos u buduća razdoblja.

Priznavanje odgođenog pokrića poreza temeljem iskazanih poreznih gubitaka u Hrvatskoj je dozvoljeno u razdoblju od pet godina.[30] Ukoliko porezni obveznik u nekoj godini iskaže porezni gubitak treba procijeniti njegovu nadoknadivost u sljedećih pet godina. To znači utvrditi koji dio poreznog gubitka će se iskoristiti. Za ovo primjerice, mogu poslužiti planovi za buduće razdoblje. Ukoliko je vjerojatno da će se u budućem razdoblju iskoristiti samo dio poreznih gubitaka, tada se samo za taj dio priznaje odgođeno pokriće poreza. Iznos odgođenog pokrića poreza dobije se umnoškom porezne stope i iznosa poreznog gubitka koji se očekuje iskoristiti u budućim razdobljima.

Učinke koji proizlaze iz prenesenih poreznih gubitaka treba procjenjivati na svaki sljedeći datum bilance. To znači da je potrebno utvrditi možebitnu potrebu umanjenja priznatog iznosa odgođenog pokrića poreza. Isto tako, potrebno je provjeriti i mogućnost korištenja prethodno nepriznatih učinaka koji proizlaze iz poreznih gubitaka za koje se nije očekivalo da će se nadoknaditi.

10. PRIMJER PD OBRASCA

Ovaj primjer temelji se na financijskim izvještajima iz sastavljenima prema MSFI iz primjera u Rif-u 1/2012.

UTVRĐIVANJE POREZNE OSNOVICE I POREZNE OBVEZE

u kunama i lipama

R.br.	Opis	Iznos
	I. DOBIT / GUBITAK IZ RAČUNA DOBITI I GUBITKA	
1.	UKUPNI PRIHODI	36 484 309
2.	UKUPNI RASHODI	35 923 012
3.	**DOBIT (r.br. 1 - r.br. 2)**	**561 297**
4.	**GUBITAK (r.br. 2 - r.br. 1)**	
	II. POVEĆANJE DOBITI / SMANJENJE GUBITKA	
5.	Amortizacija iznad propisanog iznosa (čl. 12. st. 13. Zakona)	
6.	70% troškova reprezentacije (čl. 7. st. 1. t. 3. Zakona)	54 226
7.	30% troškova za osobni prijevoz (čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona)	84 137
8.	Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske gospodarske komore, odnosno Hrvatske obrtničke komore (čl. 7. st. 1. t. 5. Zakona)	
9.	Rashodi utvrđeni u postupku nadzora (čl. 7. Zakona)	
10.	Troškovi prisilne naplate poreza i drugih davanja (čl. 7. st. 1. t. 7. Zakona)	
11.	Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe (čl. 7. st. 1. t. 8. Zakona)	
12	Zatezne kamate između povezanih osoba (čl. 7. st. 1. t. 9. Zakona)	
13.	Povlastice i drugi oblici imovinskih koristi (čl. 7. st. 1. t. 10. Zakona)	
14.	Rashodi darovanja iznad dopuštenih (čl. 7. st. 1. t. 11. Zakona)	12 703
15.	Kamate na zajmove dioničara i članova društva (čl. 8. Zakona)	
16.	Kamate između povezanih osoba (čl. 14. Zakona)	
17.	Rashodi od nerealiziranih gubitaka (čl. 7. st. 1. t. 1. Zakona)	
18.	Amortizacija iznad stopa propisanih (čl. 12. st. 5. i 6. Zakona)	87 333
19.	Iznos povećanja porezne osnovice zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)	
20.	Vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja (čl. 9. Zakona)	
21.	Vrijednosno usklađenje zaliha (čl. 10. Zakona)	
22.	Vrijednosno usklađenje financijske imovine (čl. 10. Zakona)	
23.	Troškovi rezerviranja (čl. 11. Zakona)	
24.	Povećanja porezne osnovice za sve druge rashode (čl. 7. st. 1. t. 13. Zakona) i ostala povećanja	186 817

[25] Točka 47. MRS 12. i 14.29. HSFI 14.
[26] Točka 56. MRS 12.
[27] Točka 58. MRS 12., 15.40. HSFI 15. i 12.42. HSFI 12.
[28] Točka 34. MRS 12.
[29] Točka 47. MRS 12.
[30] Članak 17. stavak 2. Zakona o porezu na dobit.

25.	Povećanja dobiti za ostale prihode, te porezni gubitak za koji je prestalo pravo korištenja (čl. 17. st. 5., 6. i 7. Zakona)														
26.	UKUPNA POVEĆANJA DOBITI / SMANJENJA GUBITKA (red. br. 5 do 25.)				1	9	0	7	9	3	3	1	0	8	
	III. SMANJENJE DOBITI / POVEĆANJE GUBITKA														
27.	Prihodi od dividendi i udjela u dobiti (čl. 6. st. 1. toč. 1. Zakona)														
28.	Nerealizirani dobici (čl. 6. st. 1. toč. 2. Zakona)														
29.	Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja (čl. 6. st. 1. toč. 3. Zakona)														
30.	Ostali rashodi ranijih razdoblja (čl. 6. st. 2. Zakona)							2	3	8	2	7	0	0	
31.	Smanjenje dobiti za ostale prihode														
32.	Smanjenje dobiti zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice (čl. 16. Zakona)														
33.	Trošak amortizacije koji ranije nije bio priznat (čl. 6. st. 1. toč. 4. Zakona)														
34.	**Ukupni iznos državnih potpora i olakšica, čl. 6. st. 1. toč. 5. (r.br. 34.1. do r.br. 34.3.)**						**5**	**2**	**4**	**8**	**8**	**4**	**8**	**4**	
34.1.	Državna potpora za istraživačko razvojne projekte (čl. 15. Pravilnika)														
34.2.	Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu (čl. 14. Pravilnika)						5	2	4	8	8	4	8	4	
35.	UKUPNA SMANJENJA DOBITI /POVEĆANJA GUBITKA (r. br. 27 do 34)						5	4	8	7	1	1	8	4	
	IV. POREZNA OSNOVICA														
36.	Dobit / gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3 + 26 - 35) ili (r.br. 4 - 26 + 35)				2	4	1	4	8	9	3	0	7	1	
37.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)														
38.	**Porezna osnovica** (r.br. 36 - r.br. 37)				**2**	**4**	**1**	**4**	**8**	**9**	**3**	**0**	**7**	**1**	
	V. POREZNI GUBITAK														
39.	Dobit / gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3 + r.br. 26 - r.br. 35) ili (r.br. 4 - r.br. 26 + r.br. 35)														
40.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)														
41.	Porezni gubitak za prijenos (r.br. 39 - r.br. 40)														
	VI. POREZNA OBVEZA														
42.	Porezna osnovica (r.br. 38)				2	4	1	4	8	9	3	0	7	1	
43.	Porezna stopa (čl. 28. Zakona)											2	0	%	
44.	Porezna obveza (r.br. 42 x r.br. 43)					4	8	2	9	7	8	6	1	4	
	VII. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI														
45.	**Olakšice i oslobođenja za područje posebne državne skrbi, čl. 6. st. 1 toč. 5. Zakona (r.br. 45.1. + r.br. 45.2. + r.br. 45.3.)**														
45.1.	Oslobođenja za područje prve skupine (čl. 42. Pravilnika)														
45.2.	Olakšice za područje druge skupine (čl. 42. Pravilnika)														
45.3.	Olakšice za područje treće skupine (čl. 42. Pravilnika)														
46.	Oslobođenja na području Grada Vukovara (čl. 42. Pravilnika)														
47.	Olakšice na brdsko-planinskim područjima (čl. 42. Pravilnika)														
48.	**Olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama (r.br. 48.1. + r.br. 48.2 + r.br. 48.3)**														
48.1.	Iznos olakšice za korisnike slobodne zone (čl. 43. Pravilnika)														
48.2.	Olakšice za korisnike slobodne zone (čl. 43. Pravilnika)														
48.3.	Olakšice za korisnike slobodne zone (čl. 43. Pravilnika)														
49.	**Poticaji ulaganja čl. 15. st. 3. Zakona o poticanju ulaganja (NN br. 138/06.) (r.br. 49.1 + r.br. 49.2. + r.br. 49.3. + r.br. 49.4.)**														
49.1.	Iznos poticaja (čl.53. Pravilnika)														
49.2.	Iznos poticaja (čl. 53. Pravilnika)														
49.3.	Iznos poticaja (čl. 53. Pravilnika)														
49.4.	Iznos poticaja (čl. 53. Pravilnika)														
50.	**Poticaji ulaganja (čl. 4. Zakona o poticanju ulaganja (NN br. 138/06.)) (r.br. 50.1. + r.br. 50.2. + r.br. 50.3. + r.br. 50.4.)**														
50.1.	Iznos poticaja (čl. 43.a. Pravilnika)														
50.2.	Iznos poticaja (čl. 43.a. Pravilnika)														
50.3.	Iznos poticaja (čl. 43.a. Pravilnika)														
50.4.	Iznos poticaja (čl. 43.a. Pravilnika)														
51.	**Ukupno poticaji ulaganja (rb. 49 + rb. 50)**														
52.	**Ukupni iznos olakšica, oslobođenja i poticaja (r.br. 45 + r.br. 46 + r.br. 47 + r.br. 48 + r.br. 51)**														
	VIII. POREZNA OBVEZA NAKON ODBITKA OLAKŠICA, OSLOBOĐENJA I POTICAJA														
53.	Porezna obveza (r.br. 44 - r.br. 52)						4	8	2	9	7	8	6	1	4
54.	Uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu (čl. 30. Zakona)														
55.	Porezna obveza (r.br. 53 - r.br. 54)						4	8	2	9	7	8	6	1	4
56.	Uplaćeni predujmovi						2	8	8	5	0	2	8	0	8
57.	Razlika za uplatu (r.br. 55 - r.br. 56)						1	9	4	4	7	5	8	0	6
58.	Razlika za povrat (r.br. 56 - r.br. 55)														
59.	Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje (r.br. 53/ broj mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju za koje se podnosi ova prijava)							4	0	2	4	8	2	1	8

ZA ISTINITOST I VJERODOSTOJNOST PODATAKA JAMČIM VLASTITIM POTPISOM

NADNEVAK |_2|_7| |_0|_1| |_2|_0|_1|_2|

(porezni obveznik/opunomoćenik/ovlašteni porezni savjetnik)

Mr. sc. Ivan ČEVIZOVIĆ, Ekonomski fakultet, Zagreb

OSKAR
bezobrazno povoljan

Visoko integrirani poslovni program
glavna knjiga (GFI, TSI, e-fina, automatsko knjiženje izvoda), obračun plaća, osnovna sredstva, trgovačko poslovanje, porezne evidencije (PDV, UR-a, IR-a), materijalno poslovanje, saldakonti, kamate, fakture, poslovanje obrtnika, putni nalozi, blagajna, normativi, ...

Petra Zrinskog 5
43000 Bjelovar
Tel./fax: 043 241 830
www.selcom.hr

098 340 602
091 1 340 602
zb@selcom.hr

selcom

JEDNOSTAVNOST / MREŽNI RAD / INTEGRIRANOST / PRILAGODBA POTREBAMA KORISNIKA / STRUČNA PODRŠKA / MOGUĆNOST NAJMA PROGRAMA / OBROČNA OTPLATA

KATICA AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu - porezna olakšica kod oporezivanja dobiti za 2011. g.

Prema odredbi čl. 6. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. - 80/10.), porezna osnovica poreza na dobit može se smanjiti za svotu poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima. Tako su Zakonom o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 109/07., i 152/08.) te Pravilnikom o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 12/08. i 13/08.), propisani uvjeti i pravila za dodjelu državne potpore za obrazovanje i izobrazbu radnika u obliku poreznih olakšica kod utvrđivanja osnovice za obračun poreza na dobit za obračunsko razdoblje u kojemu su poreznom obvezniku ovi troškovi nastali. Autorica u članku piše o obveznoj evidenciji i dokumentaciji koju trebaju osigurati obveznici poreza na dobit za umanjenje porezne osnovice pri obračunu poreza na dobit za 2011. godinu.

1. UVOD

Državne potpore za obrazovanje i izobrazbu realiziraju se i putem smanjenja obveze za porez na dobit. Realizacija tih potpora uvedena je na sadašnji način od 1. siječnja 2007. godine, a do tada su bile propisane porezne olakšice za školovanje i stručno usavršavanje, koje su se, također, ostvarivale putem smanjenja porezne osnovice za troškove istraživanja i razvoja.

Potporu za obrazovanje i izobrazbu mogu ostvariti obveznici poreza na dobit u nekoliko oblika, a budući da se svaki oblik olakšice smatra državnom potporom, propisano je ograničenje ukupne vrijednosti potpore. Putem prijave poreza na dobit, potpora se ostvaruje kao porezna olakšica, iako prema svojim temeljnim obilježjima to nije potpora, jer nije selektivna, niti geografski, niti prema djelatnosti niti prema bilo kojemu selektivnom kriteriju.

Porezne olakšice odnosno potpore, u sustavu oporezivanja dobiti, ostvaruju se smanjenjem porezne osnovice, a kvantificiraju se i putem smanjenja porezne obveze. Državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, koje se ostvaruju smanjenjem osnovice poreza na dobit za troškove obrazovanja i izobrazbe, nisu regulirane u poreznom propisu nego u posebnim propisima.

2. ZAKONSKI OKVIR

U 2011. g. nije bilo izmjena propisa koje se odnose na potporu za obrazovanje i izobrazbu. Porezno priznavanje ove potpore temelji se na odredbi članka 6. stavak 1. točka 5., Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08. i 80/10.), u kojoj je propisano da se porezna osnovica smanjuje za svotu poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima, a u stavku 4. istoga članka da ti poticaji, koji sadrže državnu potporu moraju biti odobreni sukladno posebnim propisima o državnim potporama. Zato se pravo na smanjenje osnovice poreza na dobit ostvaruje na temelju posebnih propisa u kojima su uređene potpore i poticaji, a to su:

- Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 109/07. i 152/08., dalje: Zakon),
- Pravilnik o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 12/08., 13/08., dalje: Pravilnik).

U Zakonu su propisani uvjeti i pravila za dodjelu državne potpore za obrazovanje i izobrazbu radnika. Pojmovi i status porezne olakšice za troškove obrazovanja i izobrazbe, rezultat

su usklađivanja s Uredbom (EC) br. 68/2001. od 12. siječnja 2001. o primjeni članka 87. i 88. Ugovora o EZ-u, na potporu za izobrazbu, te jezičnim zahtjevima. Sukladno tome, obrazovanje je pojam koji se često koristi kao sinonim za formalno školovanje. U svom širem značenju, pojam pokriva različita iskustva, od formalnog učenja do stjecanja znanja i razumijevanja kroz svakodnevna iskustva. Izobrazba bi bila poseban oblik obrazovanja, suženog na posebna, unaprijed određena i neposredno primjenjiva znanja i motorne vještine uže transferne vrijednosti. Proces izobrazbe obično se izvodi u posebnim ustanovama: centrima za izobrazbu u poduzećima ili drugim specijaliziranim ustanovama.

Uz navedene temeljne propise o olakšicama za obrazovanje i izobrazbu, treba voditi računa i o drugim propisima koji se odnose na potpore, budući da su i te olakšice kategorizirane kao potpore. O drugim propisima kojima su uređene potpore treba voditi računa, posebice u slučaju korištenja i drugih potpora (potpore za ulaganja, poslovanje u zonama, područjima od posebne državne skrbi, brdsko-planinskom području, potpore za Grad Vukovar). To su sljedeći propisi:

- Zakon o državnim potporama (Nar. nov., br. 140/05.),
- Uredba o državnim potporama (Nar. nov., br. 50/06.),
- Karta regionalnih potpora (Nar. nov., br. 52/08.),
- Odluka o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti (Nar. nov., br. 45/07.),
- Odluka o objavljivanju pravila o regionalnim potporama (Nar. nov., br. 58/08.).

3. KORISNICI POTPORE

Korisnici državne potpore za obrazovanje i izobrazbu propisani su u članku 2. pod c) Zakona, u kojem je navedeno da su korisnici državne potpore, pravne i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost, te sudjeluju u prometu robe i usluga. Iz članka 3. Zakona, u dijelu u kojemu se propisuje visina potpore, razvidno je da su korisnici potpore obveznici poreza na dobit (veliki, srednji i mali poduzetnici), te obveznici poreza na dohodak odnosno fizičke osobe koje ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti (mali i srednji poduzetnici).

4. SADRŽAJ POTPORE

Prema Zakonu, potpore se mogu ostvariti **kao porezne olakšice putem troškova obrazovanja i izobrazbe.**

Obrazovanje i izobrazba podijeljeni su na opće i posebno, a temeljno obuhvaćaju sljedeće:

- **opće obrazovanje i izobrazba** je ono kojim se omogućuje stjecanje kvalifikacija koje su većim dijelom prenosive kod drugih poduzetnika ili na druga radna područja, a
- **posebno obrazovanje i izobrazba** je ono koje je namijenjeno sadašnjem ili budućem radnom mjestu radnika kod **postojećeg poduzetnika,** tj. stečene kvalifikacije nisu prenosive kod novih poduzetnika.

U navedenim definicijama prilično jasno je povučena granica između posebnog i općeg obrazovanja, te je razvidno da će slučajevi općeg obrazovanja biti znatno učestaliji od posebnog. To znači da, i kada se osoba neke struke, zanimanja, profesije, dodatno obrazuje, doškolava, to spada u opće obrazovanje i izobrazbu, iako se radi o posebnoj struci. To će biti slučaj, na primjer, s računovođama, stolarima, odvjetnicima... Radi se o stručnim poslovima, ali je stečeno znanje prenosivo i pri promjeni poslodavca.

Posebno obrazovanje bit će rjeđa pojava jer se radi o **izobrazbi koja je potrebna upravo za određeno radno mjesto, za određenog poslodavca**. To je primjer obrazovanja stručnog osoblja za održavanje posebne opreme, informatičke, na primjer, ili mehaničara za servisiranje samo određene marke ili tipa vozila. Proizvođači proizvoda novih tehnologija, u pravilu, vežu kupce tih proizvoda i na održavanje, a isto nije moguće bez posebnog obrazovanja koje mogu dati upravo sami proizvođači (ili distributeri). Tako proizvođači putem održavanja i servisiranja proizvoda, sam proizvod višestruko naplate, a sama znanja u svezi istoga sasvim su posebna, i u pravilu, nisu prenosiva na novog poduzetnika.

Razdjelnica između općeg i posebnog obrazovanja je upravo u mogućnosti prenošenja stečenih znanja pri promjeni poslodavca odnosno poduzetnika.

Razlikovanje općeg od posebnog obrazovanja i izobrazbe potrebno je zbog različite visine iznosa troškova koji se uzimaju u obzir pri obračunu potpore za obrazovanje i izobrazbu.

Osim razlike u potpori za opće u odnosu na potporu za posebno obrazovanje, potpore za opće i za posebno obrazovanje i izobrazbu različite su i ovise o veličini poduzetnika. Razvrstavanje po veličini priznaje se na način propisan u Zakonu o računovodstvu.

Prema kriterijima iz toga Zakona, **veliki poduzetnici** su oni koji prelaze dva od tri sljedeća kriterija:

a) ukupna aktiva iznosi 108 milijuna kuna,
b) prihod iznosi 216 milijuna kuna,
c) imaju 250 zaposlenika.

Svi ostali spadaju u male i srednje poduzetnike.

Ovisno o veličini poduzetnika moguća je sljedeća visina potpora, odnosno smanjenje porezne osnovice:

- veliki poduzetnici mogu osnovicu poreza na dobit umanjiti do 50% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika, te do 25% opravdanih troškova u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika,
- mali i srednji poduzetnici, mogu osnovicu poreza na dobit ili dohodak umanjiti do 70% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika, te do 35% opravdanih troškova u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika.

5. MOGUĆNOSTI POVEĆANJA POTPORE

Korisnici državne potpore mogu iznos za koji se umanjuje porezna osnovica **dodatno uvećati prema regionalnoj pripadnosti,** zatim ako zapošljavaju radnike u nepovoljnom položaju, ako obavljaju pomorsku djelatnost, te ako djelatnost obavljaju kao obrt i imaju naučnike.

5.1. Povećanje potpore prema karti regionalnih potpora

Korisnik državne potpore koji, prema posebnim propisima, ispunjava uvjete za dodjelu regionalne državne potpore, može smanjenje porezne osnovice uvećati **do 10 postotnih bodova**, ako obavlja djelatnost **na Području A**, utvrđenom regionalnom kartom državnih potpora, odnosno **do pet postotnih bodova** ako obavlja djelatnost **na Području B,** utvrđenom regionalnom

kartom državnih potpora. Karta regionalnih potpora utvrđena je Odlukom Vlade RH i objavljena u Nar. nov., br. 52/2008.

Prema toj Odluci Republika Hrvatska sastoji se od **tri prostorne jedinice** kako slijedi:

1. Sjeverozapadna Hrvatska
2. Središnja i istočna (Panonska) Hrvatska i
3. Jadranska Hrvatska.

Prema zakonskoj podjeli, Sjeverozapadna Hrvatska spada u Područje B, a Središnja i Istočna (Panonska) Hrvatska i Jadranska Hrvatska spadaju u Područje A.

U članku 3. stavak 3. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu propisano je da korisnik državne potpore koji, prema posebnim propisima, ispunjava uvjete za dodjelu regionalne državne potpore, može smanjenje porezne osnovice uvećati do **10 postotnih bodova,** ako obavlja djelatnost na **Području A** utvrđenom regionalnom kartom državnih potpora, odnosno do **pet postotnih bodova** ako obavlja djelatnost **na Području B** utvrđenom regionalnom kartom državnih potpora.

To znači da korisnik državne potpore, koji prema posebnim propisima, ispunjava uvjete za dodjelu regionalne državne potpore, može smanjenje osnovice poreza na dobit, uvećati do **10 postotnih bodova,** ako djelatnost obavlja na području koje je Kartom regionalnih potpora određeno kao **područje Središnje i Istočne (Panonske) Hrvatske ili Jadranske Hrvatske (područje A)**, odnosno **do 5%-tnih bodova,** ako djelatnost obavlja na **području Sjeverozapadne Hrvatske (područje B).**

5.2. Povećanje potpore za radnike u nepovoljnom položaju

Zakon je predvidio mogućnost da se propisani postoci za izračun porezne olakšice za obrazovanje i izobrazbu mogu povećati, ako korisnici potpore zapošljavaju radnike u nepovoljnom položaju (osobe s invaliditetom, dugotrajno nezaposlene i starije osobe i dr.). Takvi korisnici potpore mogu smanjenje porezne osnovice koje ostvaruju za opće obrazovanje i izobrazbu, te posebno obrazovanje i izobrazbu, uvećati za 10 postotnih bodova.

Smatra se da je **radnik u nepovoljnom položaju** ako je:

1. radnik mlađi od 25 godina koji prethodno nije pronašao nikakav posao s redovitom plaćom,
2. radnik s invaliditetom koji je posljedica tjelesnih, duševnih ili psiholoških oštećenja, a koji je sposoban sudjelovati na tržištu rada,
3. radnik koji se ponovno zaposlio nakon prekida od najmanje tri godine, a posebice svaki radnik koji se ponovno zaposlio nakon što je prestao raditi zbog teškoća u usklađivanju svojih radnih obveza i obiteljskog života, pri čemu se na radnika ovaj pojam primjenjuje u razdoblju od šest mjeseci od njegova ponovnog zapošljavanja, tj. radnik koji se zaposlio nakon korištenja roditeljskih i obiteljskih prava uređenih posebnim propisima,
4. radnik stariji od 45 godina koji nije stekao srednju školsku ili srednju stručnu spremu,
5. svaki dugotrajno nezaposleni radnik, odnosno radnik koji je bio nezaposlen tijekom dvanaest uzastopnih mjeseci, pri čemu se ovaj pojam primjenjuje na ovog radnika u razdoblju od prvih šest mjeseci nakon njegova ponovnog zapošljavanja.

5.3. Potpore u djelatnosti pomorskog prijevoza

U Zakonu je posebno istaknuta kategorija poduzetnika koji obavljaju djelatnost pomorskog prijevoza. **Poduzetnici u pomorskoj djelatnosti**, kao korisnici potpore, mogu umanjiti poreznu osnovicu za 100%-tni iznos opravdanih troškova za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu, uz uvjet da je osoba koja se upućuje na obrazovanje ili izobrazbu pričuvni član posade i da se obrazovanje i izobrazba provode na brodovima upisanim u Hrvatski registar brodova.

5.4. Potpore za naukovanje za obrtnička zanimanja

Zakon u članku 6. propisuje i posebnu potporu za poduzetnike u čijim se pogonima ili radionicama izvodi naukovanje za obrtnička zanimanja. Poduzetnik koji ima naučnike može osnovicu poreza na dobit (ili dohodak od samostalne djelatnosti) umanjiti **za iznos isplaćenih nagrada naučnicima** u vrijeme naukovanja. Taj iznos može biti i veći, ako poduzetnik ima više naučnika, čime se stimulira uzimanje naučnika na naukovanje. Dodatni veći iznos utvrđuje se u postotku, ovisno o broju naučnika:

- poduzetnik kod kojega su na naukovanju **jedan do tri naučnika** može poreznu **osnovicu umanjiti za 5%,**
- poduzetnik kod kojeg su na naukovanju **više od tri naučnika** može postotak umanjenja porezne osnovice povećati za jedan postotni bod po svakom naučniku, a najviše **do 15% porezne osnovice**, ali **ne više od iznosa od 19.200,00 kuna** koliko iznosi godišnja neoporeziva naknada/nagrada koja se isplaćuje naučniku.

Korisnici državne potpore za naukovanje, osim fizičkih osoba, mogu biti i pravne osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost kao obrt i imaju naučnike, a što je propisano odredbama Zakona o obrtu (Nar. nov., br. 49/03. - pročišćeni tekst, 68/07. i 79/07.).

Olakšica za naukovanje je svojevrsna dodatna potpora i **ne isključuje druge** olakšice odnosno potpore za obrazovanje i izobrazbu. Za ostvarenje prava na tu dodatnu olakšicu, propisani su i sljedeći **uvjeti:**

- poduzetnik treba imati **dozvolu (licencu) Hrvatske obrtničke komore** za izvođenje praktičnog dijela naukovanja,
- mora osigurati podatak o broju naučnika koji su na naukovanju,
- može poreznu osnovicu poreza na dobit umanjiti prije drugih umanjenja i uvećanja, **pod uvjetom da je ostvario dobit** prije uvećanja i umanjenja. Ako je ostvario gubitak, poduzetnik ne može koristiti ovaj dio potpore za naukovanje (iz članka 6. stavaka 2. i 3. Zakona),
- kao što je rečeno, potpora ne može biti veća od godišnjeg neoporezivog iznosa nagrada učenicima za vrijeme naukovanja po svakom naučniku na naukovanju, a neoporezivi iznos nagrada učenicima za vrijeme naukovanja utvrđuje se sukladno propisima o oporezivanju dohotka. Taj iznos je i za 2009. godinu 19.200,00 kuna (1.600,00 x 12 mjeseci). Ograničenje je dano za slučaj da je poduzetnik učenicima (naučnicima) isplatio veći iznos od navedenoga (iako bi bilo zanimljivo imati podatak postoji li uopće u praksi takav slučaj, budući da se mora i porezno stimulirati poduzetnike

da uzmu naučnike u naukovanje, a plaćeni naučnici su, zbilja, sretnici).

Napominjemo da se u izračun potpore uzima samo stvarno isplaćeni iznos nagrada naučnicima. Dakle, to nije obračunska troškovna kategorija, nego trošak koji ima i odljev imovine, odnosno, mora biti isplata naučnicima.

6. IZRAČUN POTPORA

Kao što je navedeno, osim primjene navedenih postotaka na ukupne iznose troškova za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu, ovisno o veličini poduzetnika, potpore, odnosno smanjenje porezne osnovice mogu biti veće u sljedećim slučajevima:

- za obrazovanje i izobrazbu radnika u nepovoljnijem položaju,
- za obrazovanje i izobrazbu pričuvnog člana posade poduzetnika koji obavlja pomorsku djelatnost, ako se provodi na brodovima upisanim u Hrvatski registar brodova,
- za naukovanje,
- ako poduzetnik obavlja djelatnost u nekom od Područja A ili B.

To znači da su **moguće kombinacije pri izračunu potpora, a poduzetnik ima pravo koristiti povoljniju potporu.**

Te se kombinacije javljaju kad korisnik olakšice za obrazovanje i izobrazbu koristi i druge potpore, a ukupne potpore uvjetovane su i drugim propisima o potporama, među kojima su osnovni, Zakon o državnim potporama, Uredba o državnim potporama i Odluka o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti.

Nominalno, potpora je iznos manje plaćenog poreza, zbog umanjenja porezne osnovice. Iznos potpore izračunava se primjenom stope poreza na dobit na iznos za koji se umanjuje porezna osnovica, a taj iznos dobije se primjenom propisanih postotaka na iznos troškova koji se uzimaju u obračun.

Primjer:

Mali poduzetnik koji obavlja djelatnost pomorskog prijevoza, ostvario je dobit u iznosu od 308.000,00 kuna. Ima na naukovanju 2 naučnika kojima je platio 4.000,00 kuna nagrade, i sljedeće troškove obrazovanja i izobrazbe:

Vrsta troška		Iznos	%
a)	troškovi za opće obrazovanje - 4 radnika	20.000,00	70
b)	troškovi za posebno obrazovanje - 3 radnika	40.000,00	35
c)	troškovi za obrazovanje na brodu - 3 radnika	30.000,00	100
d)	troškovi obraz. radnika iznad 45 g. - 5 radnika	50.000,00	80
	Ukupno troškovi:	140.000,00	

Iznosi za koje se smanjuje porezna osnovica:

Troškovi		Postotak	Iznos za smanjenje osnovice
a)	20.000,00	x 70% =	14.000,00
b)	40.000,00	x 35% =	14.000,00
c)	30.000,00	x 100% =	30.000,00
d)	50.000,00	x 80% =	40.000,00
e)	308.000,00	x 5% =	15.400,00
f)	Isplaćene nagrade nauč.		4.000,00
	Ukupno:		**117.400,00**

Porezna osnovica može se smanjiti za 117.400,00 kuna.

Smanjenje za naukovanje 15.400,00 dobije se primjenom postotka na ostvarenu dobit, tj. 308.000,00 x 5%.

Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu iznosi 23.480,00, tj. svota ukupnog smanjenja pomnožena s poreznom stopom - 117.400,00 x 20%.

Napomena: Zakon ne propisuje evidenciju troškova po svakom radniku, međutim, u slučajevima u kojima su različite stope, bit će potrebno utvrditi troškove za određene radnike, kao što je to slučaj u danom primjeru.

Primjer:

Mali poduzetnik ima troškove srednjeg obrazovanja određenog broja radnika, (na primjer 10), među kojima ima i 5 iznad 45 godina. To obrazovanje spada u opće i na iznos troškova primjenjuje se stopa 70%. Međutim, za radnike iznad 45 godina može primijeniti stopu 80% (10 postotnih bodova više). To znači da će trebati ukupne troškove podijeliti s ukupnim brojem radnika i pomnožiti s brojem radnika iznad 45 godina starosti. Ako su ukupni troškovi iznosili 80.000,00 kn, po jednom radniku to je 8.000,00 kn. Izračun je sljedeći:

5 radnika x 8.000,00 = 40.000,00 x 70% = 28.000,00
5 radnika x 8.000,00 = 40.000,00 x 80% = 32.000,00
Ukupno: 50.000,00

Porezna osnovica može se smanjiti za 50.000,00 kuna. Potpora iznosi 10.000,00 (50.000,00 x 20%).

U ovom primjeru obračun je sastavljen na temelju ukupnih troškova za sve radnike, te je jednostavnim izračunom utvrđen iznos troškova na koji se primjenjuje povoljnija stopa potpore. Slično će biti i pri izračunu primjenom stope prema regionalnoj karti.

Osim navedenih primjera, bit će raznih kombinacija u kojima će biti potrebno izdvojiti troškove na koje se primjenjuju povoljnije stope.

7. TROŠKOVI NA TEMELJU KOJIH SE IZRAČUNAVA POTPORA

Troškovi na temelju kojih se izračunava potpora odnosno za koje se može umanjiti porezna osnovica propisani su kao **opravdani troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe.** To su, uglavnom, troškovi koji su se prema prethodnim propisima uzimali u obzir kao porezna olakšica, a čine ih sljedeći troškovi:

- troškovi školarine na osnovnim, srednjim, višim i visokim školama i fakultetima te svim drugim obrazovnim institucijama na kojima se stječe osnovno obrazovanje, srednja školska sprema, niža i srednja stručna sprema, viša i visoka stručna sprema, uključujući poslijediplomske studije i doktorske studije,
- naknade za prisustvovanja seminarima, tečajevima i kongresima, troškovi specijalizacija i drugih oblika obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu,
- troškovi predavača i instruktora te troškovi savjetovanja u svezi s projektima obrazovanja i izobrazbe,
- troškovi stručne literature (knjige, časopisi) u papirnatom ili elektroničkom obliku. Stručnom literaturom ne smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu,

- troškovi otpisa (amortizacija) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu.

Opravdani troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe koji su osnova za dodjelu potpore su:

- naknade za prisustvovanja seminarima, tečajevima i kongresima,
- troškovi specijalizacije i drugih oblika posebnog obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu,
- troškovi predavača i instruktora, savjetovanja u svezi s projektima posebnog obrazovanja i izobrazbe,
- troškovi stručne literature (knjige, časopisi) u papirnatom ili elektroničkom obliku. Stručnom literaturom ne smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu,
- troškovi otpisa (amortizacija) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu,
- troškovi prijevoza do visine stvarno nastalih troškova ako se posebno obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika,
- troškovi smještaja do visine stvarno nastalih troškova ako se posebno obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika,
- troškovi dnevnica, ako se posebno obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika.

Prema danom pregledu obuhvata troškova koji se mogu uzeti u obračun, razvidno je, da u slučaju kada se obrazovanje i izobrazba obavljaju izvan mjesta prebivališta ili boravišta, u troškove se uključuju i troškovi prijevoza i smještaja do visine stvarno nastalih troškova i troškovi dnevnica, i to u skladu s propisima o oporezivanju dohotka.

U članku 7. Zakona propisano je da se opravdani troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe te posebnog obrazovanja i izobrazbe priznaju samo za radnike korisnika državne potpore i moraju biti u svezi s djelatnošću korisnika državne potpore.

8. PROVEDBENI PROPISI - PREGLED OSTVARENIH TROŠKOVA

Samo postojanje ovoga Zakona pokazuje da potpore za obrazovanje i izobrazbu nisu u poreznim propisima, iako sva prava, uvjeti, evidencije, dokazivanje, prijavljivanje i kontrola spada u djelokrug Porezne uprave, a potpora se ostvaruje kroz poreznu prijavu. No, budući je Zakon u djelokrugu Ministarstva gospodarstva, rada i poduzetništva, u prijelaznim odredbama propisano je da procjenu vjerodostojnosti opravdanih troškova u svezi s obrazovanjem i izobrazbom te troškova nastalih u svezi s isplaćenim nagradama naučnicima, prema potrebi, obavlja Ministarstvo nadležno za gospodarstvo. To upućuje na podijeljeni djelokrug Ministarstva za gospodarstvo i Ministarstva za financije. Tako je ministar financija donio Pravilnik o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu.

U članku 4. stavak 5. Pravilnika o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, navedeno je da **je korisnik državne potpore obvezan u svojim poslovnim knjigama osigurati posebno knjigovodstveno praćenje troškova obrazovanja i izobrazbe,** osobito praćenje po vrstama troškova obrazovanja i izobrazbe sukladno članku 8., članku 9. i članku 10. Zakona, te posebno praćenje troškova obrazovanja i izobrazbe za koje se dodatno umanjuje porezna osnovica poreza na dobit i dohodak od samostalne djelatnosti sukladno članku 3. stavku 3., članku 4., 5. i 6. Zakona.

Navedena odredba uvjetovana je prijelaznom odredbom članka 11. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu u kojoj je rečeno da će sadržaj evidencija i dokumentaciju za izračun državnih potpora iz članka 2. stavak 1. točaka a), b) i d) Zakona, propisati ministar financija u roku tri mjeseca od stupanja na snagu Zakona.

U samom Pravilniku o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu napravljena je zbrka s pojmovima, kao što je evidencija i pregled troškova, odnosno odstupanje od značenja tih pojmova u računovodstvenim propisima, ali u praksi treba cijeniti bit propisanoga. Tako je rečeno da korisnik državne potpore, može koristiti državnu potporu u godišnjem obračunu poreza na dobit i godišnjem obračunu poreza na dohodak na temelju evidencije koja se prilaže uz godišnju prijavu poreza na dobit - Obrazac PD (kao i uz godišnju prijavu poreza na dohodak - Obrazac DOH ili uz godišnju prijavu dohotka od zajedničke djelatnosti - Obrazac DOH-Z). **Evidencijom se smatra pregled opravdanih troškova** za obrazovanje i izobrazbu i izračun državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, a **evidencija se sastavlja na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama** korisnika državne potpore o opravdanim troškovima za obrazovanje i izobrazbu, a podaci u poslovnim knjigama evidentiraju se na temelju uredne i vjerodostojne dokumentacije.

Dakle, pregled opravdanih troškova nikako ne može biti evidencija, jer je evidencija kronološko bilježenje podataka u poslovnim knjigama o nastalim poslovnim događajima, u ovom slučaju, to je knjiženje računa, obračuna, temeljnica, isprava o plaćanju (gotovinskom i bezgotovinskom), i drugih isprava nastalih u svezi troškova obrazovanja i izobrazbe, na određenim kontima (računima) u okviru računskog plana poduzetnika. Pregled troškova bit će izvadak iz evidencije o troškovima koji se, prema Zakonu, mogu uzeti u obračun pri izračunu potpore, dakle, sažetak podataka iz evidencija poduzetnika, i takav pregled se prilaže uz prijavu poreza na dobit.

Točno je, da je u navedenom Pravilniku propisano da je korisnik državne potpore obvezan u svojim poslovnim knjigama osigurati posebno knjigovodstveno praćenje troškova obrazovanja i izobrazbe, osobito praćenje po vrstama troškova obrazovanja i izobrazbe, sukladno članku 8., članku 9. i članku 10. Zakona, te posebno praćenje troškova obrazovanja i izobrazbe za koje se dodatno umanjuje porezna osnovica poreza na dobit i dohodak od samostalne djelatnosti sukladno članku 3. stavku 3., članku 4., članku 5. i članku 6. Zakona. No, **to su sve podaci koje poduzetnik osigurava u svom knjigovodstvu, temeljem računovodstvenih propisa, a koji se mogu osigurati analitikom konta troškova,** ako se na istom kontu evidentiraju i troškovi koji se ne mogu uzeti u izračun potpore.

Budući da se radi o širokoj lepezi troškova koji se mogu uzeti u obračun olakšice, u najvećem broju slučajeva, to će biti ukupni troškovi, kao što je slučaj sa školarinama, troškovima prisustvovanja seminarima, tečajevima, stručnoj literaturi,..... Iznimke će biti troškovi amortizacije, troškovi putovanja i dnevnica, za koje treba osigurati posebne podatke - evidenciju, da se ne „izgube“ s drugim troškovima iste kategorije.

Iz svega navedenog razvidno je da je izračun visine potpore uvjetovan iznosom pojedinih troškova koji se uzimaju u obračun. To znači **da korisnik potpore mora imati podatke iz kojih može izračunati visinu potpore,** te se odredbe o posebnom knjigovodstvenom praćenju odnose upravo na osiguravanje podataka potrebnih za izračun visine potpore.

9. ISKAZIVANJE POTPORA U PD OBRASCU

Kao što je uvodno rečeno, potpora za obrazovanje i izobrazbu ostvaruje se putem umanjenja osnovice poreza na dobit u godišnjoj prijavi poreza na dobit. Iznos za koji se osnovica može umanjiti, dobije se obračunom, odnosno izračunom, na temelju podataka o visini troškova koji se mogu uzeti u obzir za izračun. Izračunati podaci unose se u PD Obrazac - Prijavu poreza na dobit na redni broj 34.1. - Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu (čl. 14. Pravilnika o porezu na dobit).

Katica AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ, Zagreb

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
u suradnji s
Udrugom poslodavaca u hotelijerstvu Hrvatske
organizira seminar

SASTAVLJANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA ZA 2011. GODINU U HOTELIJERSTVU

OPATIJA, Grand hotel Adriatic, 27. siječnja 2012.

početak u 9,30 sati

PROGRAM:

1. **Sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja - specifičnosti djelatnosti hotelijerstva**
   - računovodstveni okvir za sastavljanje FI - MSFI i HSFI
   - priznavanje prihoda i rashoda u djelatnosti hotelijerstva (specifičnost smještaja, prehrane i turističkih agencija)
   - vrijednosno usklađivanje i otpis potraživanja
   - priznavanje i mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme
     - obračun amortizacije
     - revalorizacija
   - ulaganja u tuđu imovinu za vrijeme trajanja ugovora o zakupu, porezni i računovodstveni tretman
   - izvještavanje po segmentima (iskazivanje internih prihoda)
   - vrednovanje financijskih instrumenata (forward ugovori)
2. **Sastavljanje konsolidiranih financijskih izvještaja za 2011. godinu**
3. **Obračun poreza na dobit**
   - porezni tretman kamata na zajmove između povezanih osoba
   - nepriznati troškovi sredstava za osobni prijevoz
   - troškovi plovila, apartmana i kuća za odmor
   - odgođena porezna imovina i odgođena porezna obveza
   - troškovi promidžbe, reprezentacije
4. **Popis imovine i obveza i porezni aspekt inventurnih razlika**
   - primjena Odluke o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara, loma i tehnološkog manjka u ugostiteljstvu - s aspekta poreza na dobit i PDV-a
   - porezni tretman rashoda sitnog inventara
5. **Konačni obračun PDV-a**
   - izmjene Pravilnika o PDV-u u primjeni od 1. kolovoza 2011. i njihov utjecaj na sastavljanje konačnog obračuna PDV-a
   - primjena stope 10% ili 23% (u slučaju over-booking-a, fiksnog zakupa, charter usluga, privatnog smještaja, rezervacije i sl.)
   - oporezive i oslobođene isporuke i obveznici podjele pretporeza (usluge mjenjačnica i druge financijske usluge)
   - podjela pretporeza i usklađivanje podjele u PDV-K
   - kada nastaje obveza obračuna PDV-a na usluge ino poduzetnika
6. **Zakon o ispunjenju novčanih obveza - primjena od 1. siječnja 2012.**
   - rok plaćanja kod trgovačkih ugovora ne može biti duži od 60 dana
   - pravne posljedice zakašnjenja s ispunjenjem
   - obračun zateznih kamata i uračunavanje ispunjenja
7. **Odgovori na pitanja**

Predavači: savjetnici-urednici HZRiF-a
Literatura: prezentacije predavača
Naknada: uključuje literaturu, radni pribor, osvježavajući napitak i PDV
400,00 kuna za pretplatnike na časopis Računovodstvo i financije i članice UPUHH-a
500,00 kuna za nepretplatnike
Uplate: na žiroračun HZ RIF, 2360000 - 1101241118 ili gotovinom prije početka seminara OIB: 75508100288
Informacije: 01/4686 - 500, 4686 - 505; e-mail: pretplata@rif.hr
Prijave: Molimo prijave unaprijed na www.rif.hr, poštom na adresu: HZRIF, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II ili na telefax: 01/4686 - 496

KATICA AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Državne potpore za istraživačko-razvojne projekte putem olakšice u porezu na dobit

Obveznici poreza na dobit imaju pravo na dodatno umanjenje porezne osnovice za opravdane troškove projekta znanstvenih i razvojnih istraživanja propisane u članku 111.d Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju. Postupak utvrđivanja ispunjenosti uvjeta za ostvarivanje prava na državne potpore za istraživačko-razvojne projekte putem olakšice u porezu na dobit, propisan je Pravilnikom o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte, o čemu autorica piše u nastavku.

1. UVOD

Propisi u svezi državnih potpora za istraživačko-razvojne projekte ostao je isti kao što je bio i u 2010. g. pa se i za 2011. g. ova vrsta olakšice ostvaruje na isti način, uz iste uvjete i na istom PD Obrascu - prijavi poreza na dobit za 2011. godinu, iskazivanjem na rednom broju 34.2. toga obrasca.

Državne potpore za istraživačko-razvojne projekte realiziraju se putem smanjenja porezne osnovice i visina potpore utvrđuje se kao smanjena obveza za porez na dobit. Realizacija potpora za istraživačko-razvojne projekte na sadašnji način uvedena je od 1. siječnja 2007. godine. Do tada su bile propisane porezne olakšice za istraživanje i razvoj, koje su se, također, ostvarivale putem smanjenja porezne osnovice za troškove istraživanja i razvoja, ali nisu bile kvalificirane niti kvantificirane kao državna potpora.

2. ZAKONSKI OKVIR

Iako se potpore za istraživačko-razvojne projekte realiziraju putem godišnje prijave poreza na dobit, način realizacije i izračun prava propisan je u posebnom, a ne poreznom propisu. U Zakonu o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10.), u članku 6. stavak 1. točka 5., propisano je da se porezna osnovica smanjuje za svotu poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima, a u stavku 4. istoga članka da ti poticaji, koji sadrže državnu potporu moraju biti odobreni sukladno posebnim propisima o državnim potporama. A ti posebni propisi su:

- Zakon o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (Nar. nov., br. 123/03., 105/04., 174/04. i 46/07.), i
- Pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte (Nar. nov., br. 116/2007.).

3. KORISNICI POTPORE

Potpore za istraživačko-razvojne projekte mogu ostvariti **svi obveznici poreza na dobit** putem izravnih dotacija (transfera) i putem smanjenja osnovice poreza na dobit za opravdane troškove istraživanja i razvoja. Za razliku od ranijih olakšica za istraživanje i razvoj, koje su umanjivale poreznu osnovicu za ukupne troškove istraživanja i razvoja (100%), prema važećem propisu, postoci su od 100% do 150% troškova nastalih za istraživačko-razvojne projekte, ali je metodologija izračuna posebno propisana, tako da se porezna osnovica ne umanjuje za troškove nego odgovarajući postotak troškova.

4. SADRŽAJ POTPORE

Visina potpore ovisi o vrsti istraživačkog projekta i troškovima, odnosno ulaganjima koja su potrebna za ostvarenje projekta.

U člancima 111.a do 111.f Zakona znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (u nastavku: Zakona), propisano je da obveznici poreza na dobit mogu koristiti porezne olakšice koje se smatraju državnim potporama, u sljedećim vrijednostima:

- do 100% iznosa opravdanih troškova projekta za temeljna istraživanja,
- do 50% iznosa opravdanih troškova projekta, za primijenjena istraživanja,
- do 25% iznosa opravdanih troškova projekta za razvojna istraživanja.

Dakle, ukupne svote državnih potpora, odnosno svi oblici potpora koje se dodjeljuju bilo izravnim transferima bilo putem manje plaćenog poreza, utvrđuju se u navedenim postotcima od opravdanih troškova za pojedinu vrstu projekta.

Potpora putem smanjenja porezne osnovice utvrđuje se tako da se na svotu za koju se smanjuje porezna osnovica

primijeni porezna stopa, što znači da se izračuna iznos manje plaćenog poreza koji se smatra državnom potporom.

Osim propisanih iznosa ukupne državne potpore za istraživačko-razvojne projekte, propisano je i za koje se iznose može smanjiti porezna osnovica.

Tako je propisano da se potpora koju će porezni obveznici moći ostvariti putem **dodatnog smanjenja osnovice poreza na dobit** za opravdane troškove projekata znanstvenih i razvojnih istraživanja, utvrđuje u sljedećim ukupnim iznosima:

- **150%** opravdanih troškova projekta za **temeljna istraživanja,**
- **125%** opravdanih troškova projekta za **primijenjena istraživanja,**
- **100%** opravdanih troškova projekta za **razvojna istraživanja.**

U člancima 111.a stavak 2. Zakona, propisano je da se svota državne potpore za **primijenjena i razvojna istraživanja** može povećati za:

- **20%** opravdanih troškova projekta za male poduzetnike,
- **10%** opravdanih troškova projekta za srednje poduzetnike.

5. VRSTE ISTRAŽIVANJA I RAZVOJA

Iz navedenoga razvidno je da su najviše potpore predviđene za temeljna istraživanja, zatim primijenjena i najniže su za razvojna istraživanja. U Zakonu je propisano što spada u pojedina istraživanja. Tako se:

- **temeljnim istraživanjem** podrazumijevaju poslovi namijenjeni širenju znanstvenih i tehničkih znanja koja nisu povezana s industrijskim i komercijalnim ciljevima,
- **primijenjenim istraživanjem** podrazumijevaju se planirana istraživanja ili kritička ispitivanja s ciljem stjecanja novih znanja koja se mogu koristiti za razvoj novih proizvoda, proizvodnih postupaka ili usluga, ili za znatna poboljšanja već postojećih proizvoda, proizvodnih postupaka ili usluga i
- **razvojnim istraživanjem** smatraju se poslovi razvojnog istraživanja namijenjeni pretvaranju rezultata primijenjenih istraživanja u planove, nacrte ili modele za nove, izmijenjene ili poboljšane proizvode, proizvodne postupke ili usluge, bilo da su namijenjeni prodaji ili uporabi, uključujući i izradu prvih prototipova koji nisu komercijalno upotrebljivi. Razvojno istraživanje može, osim toga, uključivati konceptualno planiranje i modeliranje alternativnih proizvoda, proizvodnih postupaka ili usluga te prve demonstracijske ili pilot projekte, pod uvjetom da se ti projekti ne mogu preraditi ili koristiti za industrijsku primjenu ili komercijalno iskorištavati. Razvojno istraživanje ne obuhvaća rutinske ili redovite izmjene na proizvodima, proizvodnim linijama, proizvodnim postupcima, postojećim uslugama i drugim tekućim poslovima, čak i ako rečene izmjene predstavljaju poboljšanja.

6. TROŠKOVI KOJI SE UZIMAJU U OBZIR ZA SMANJENJE POREZNE OSNOVICE

Prema članku 111.d Zakona, opravdanim troškovima istraživanja, koji se mogu uzeti u obzir za umanjenje porezne osnovice, odnosno za izračun visine potpore, smatraju se:

a) **plaće zaposlenika** i naknade osobama koje izravno sudjeluju u istraživanjima,
b) **materijalni troškovi za istraživanja**, a to su: utrošene sirovine i materijal uključujući ambalažu i sitni inventar, utrošena energija, rezervni dijelovi korišteni ili potrošeni tijekom istraživanja; utrošeni materijal i dijelovi za tekuće i investicijsko održavanje objekata i opreme koji se koriste neposredno za istraživanja,
c) **troškovi usluga korištenih tijekom istraživanja**, kao što su intelektualne usluge vezane uz istraživanja te sve druge usluge koje su uvjet za ostvarivanje istraživanja,
d) **troškovi amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme** u dijelu u kojem se ta sredstva koriste za istraživanja kod onih poreznih obveznika koji sami obavljaju istraživanja, a rashodi amortizacije utvrđuju se na način propisan člankom 12. Zakona o porezu na dobit,
e) **troškovi amortizacije nabavljenih patenata i licencija** koji se koriste za konkretno istraživanje, a rashodi amortizacije utvrđuju se na način propisan člankom 12. Zakona o porezu na dobit,
f) **opći troškovi,** pod kojima se razumijevaju samo oni troškovi koji su nužni za istraživanja i koji se mogu rasporediti na razumnoj i dosljednoj osnovi na tu djelatnost, kao što su premije osiguranja procesa, odgovornosti i opreme za istraživanja te najamnine i članarine stručnih udruga za istraživanja.

7. NAČIN OSTVARENJA PRAVA NA POTPORU - NA POREZNU OLAKŠICU

U Pravilniku o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte (u nastavku: Pravilnik), propisan je postupak za ostvarenje prava na poreznu olakšicu kao i obrasci na kojima se iskazuju traženi podaci, u svrhu ostvarivanja prava na potporu, koji se nastavno navode:

a) **Obveznik poreza na dobit, na početku projekta, a najkasnije do isteka poreznog razdoblja** za koje želi ostvariti državnu potporu, dostavlja zahtjev Ministarstvu nadležnom za znanost (dalje: Ministarstvo), za izdavanjem Potvrde da je nositelj potpore. Zahtjev se podnosi na **Obrascu 1,** koji se zove „Obrazac za prijavu zahtjeva za državnu potporu za istraživačko-razvojni projekt".

U Obrascu 1 navode se procijenjeni troškovi projekta te vrsta istraživanja. Obrazac 1 dostavlja se za svaki projekt, a ako porezni obveznik ima više projekata, dužan je, uz Obrazac 1, dostaviti i zbirni pregled procijenjenih troškova, po vrstama, za sve projekte.

b) **Ministarstvo izdaje potvrdu u roku 30 dana od dana zaprimljene, uredno sastavljene prijave zahtjeva.** Potvrda služi kao dokaz o razvrstavanju projekta u temeljna, primijenjena ili razvojna istraživanja. Porezni obveznik dostavlja primljenu potvrdu **uz prijavu poreza na dobit**, za prvo porezno razdoblje za koje se koristi potpora.

Ako Ministarstvo ne izda potvrdu u roku 30 dana, dužno je, **najkasnije petnaest dana (15) prije isteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit** o tome pisano izvijestiti poreznog obveznika i njemu nadležnu ispostavu Porezne uprave. U obavijesti Ministarstvo je dužno navesti rok u kojemu će odlučiti o prijavi zahtjeva, ali taj rok ne može biti dulji **od 60 dana** od dana isteka roka za podnošenje prijave poreza na

dobit, dakle, **najkasnije do 30. lipnja tekuće za proteklu godinu.**

c) **Porezni obveznik utvrđuje visinu državne potpore,** odnosno svotu za koju može umanjiti poreznu osnovicu, na temelju ostvarenih opravdanih troškova, koje iskazuje na Obrascu za prijavu troškova istraživanja **(Obrazac 2),** posebno za svaki projekt za porezno razdoblje na koje se troškovi odnose. Ako korisnik potpore ima više projekata za koje koristi potporu, dužan je dostaviti i podatke o ukupnim troškovima i kumulativnim troškovima za sve projekte. Korisnik potpore obvezan je uz prijavu poreza na dobit za svako porezno razdoblje dostaviti uredno ispunjeni Obrazac 2.

Dakle, porezni obveznik dužan je dostaviti Poreznoj upravi potvrdu Ministarstva i presliku Obrasca 1 pri podnošenju prve prijave poreza na dobit, a Obrazac 2 dostavlja uz svaku prijavu poreza na dobit prema kojoj ostvaruje potporu. Obrazac 2, dostavlja se za svaki projekt, te ukupni i kumulativni podatci o troškovima od početka projekta do kraja obračunskog razdoblja za koje se Obrazac 2 podnosi.

Prema tome, u Obrascu 1 iskazuju se predviđeni troškovi istraživačko-razvojnih projekata, a u Obrascu 2 realizirani troškovi.

d) **Porezni obveznik koji nije dobio potvrdu Ministarstva prije predaje porezne prijave, ima pravo umanjiti poreznu osnovicu u prijavi poreza na dobit za svotu iskazanu u Obrascu 2.** Ako u naknadno dostavljenoj potvrdi Ministarstva budu drukčiji podatci od prijavljenih uz poreznu prijavu, Porezna uprava će utvrditi visinu potpore koju korisnik potpore može ostvariti za porezno razdoblje, te prema potrebi ispraviti poreznu osnovicu, sukladno poreznim propisima.

Zakon o porezu na dobit ne uređuje ispravak prijave poreza na dobit. Ispravak porezne prijave uređen je u članku 66. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08.), u kojemu je propisano da porezni obveznik može izvršiti ispravak prijave ako uoči da je porezna prijava koju je podnio ili koja je podnesena za njega netočna ili nepotpuna i da zbog toga može doći do manje ili više plaćenog poreza.

Prema tom članku 66. OPZ-a, ispravak prijave porezni obveznik može izvršiti najkasnije u roku dvanaest mjeseci od isteka roka za podnošenje prijave. Ako se prije isteka toga roka pokrene postupak poreznog nadzora, ispravak prijave porezni obveznik može izvršiti najkasnije do dostave obavijesti o početku poreznog nadzora.

e) **Ako Porezna uprava želi provjeriti opravdanost nekih troškova** prijavljenih na Obrascu 2, to će učiniti tako da pisanim putem dostavi zahtjev za provjerom korisniku potpore. U tom slučaju korisnik potpore obvezan je zatražiti provjeru opravdanosti troškova projekta od Ministarstva. U tu svrhu dostavlja Ministarstvu presliku Obrasca 2 prethodno priloženog uz poreznu prijavu, te druge podatke koje Ministarstvo zatraži. O zahtjevu za provjerom opravdanosti troškova, Porezna uprava istodobno izvješćuje i Ministarstvo. Ministarstvo ima obvezu u roku 30 dana od dana zaprimljenog pisanog zahtjeva korisnika potpore, procijeniti opravdanost troškova i izdati potvrdu s iznosom opravdanih troškova projekta.

U takvom slučaju, Porezna uprava postupa sukladno poreznim propisima, odnosno donosi konačnu odluku o priznavanju iskazanih troškova.

Dakle, s obrascima se postupa na sljedeći način: Potvrda ministarstva i preslika Obrasca 1. dostavljaju se Poreznoj upravi pri podnošenju prve prijave poreza na dobit, prema kojoj se koristi porezna olakšica, a Obrazac 2 pri svakoj prijavi poreza na dobit prema kojoj se koristi olakšica.

8. PRIMJERI IZRAČUNA VISINE POTPORA

U nastavku prikazujemo tri primjera obračuna državnih potpora za različite slučajeve istraživanja malih, srednjih i velikih poduzetnika.

a) TEMELJNA ISTRAŽIVANJA:

Opravdani troškovi		1.000.000,00
Iznos za koji se može smanjiti porezna osnovica	(150%)	1.500.000,00

Iznos potpore = 1.500.000,00 x 20% = 300.000,00

Fiskalna potpora za temeljna istraživanja, za koju se može smanjiti porezna obveza je 300.000,00 kuna. Maksimalno moguća svota ukupno svih potpora za temeljna istraživanja, koji osim poreza, može biti i u drugom obliku utvrđena je 100% opravdanih troškova za temeljna istraživanja, tj. u ovom primjeru 1.000.000,00 kuna.

b) PRIMIJENJENA ISTRAŽIVANJA:

Opravdani troškovi	1.000.000,00
Svota za koju se može smanjiti porezna osnovica (125%)	1.250.000,00

Svota potpore = 1.250.000,00 x 20% = 250.000,00 koja se ostvaruje kroz prijavu poreza na dobit (PD obrazac).

Fiskalne potpore za primijenjena istraživanja, prema iskazanim troškovima u našem primjeru od 1.000.000, kuna, porezni obveznici mogu iskoristiti, ovisno o veličini poreznog obveznika, i prema danom primjeru mogu biti:

- za velike 500.000,00 odnosno 50% svote troškova
- za srednje 600.000,00 odnosno 60% svote troškova, tj. (50% + 10%)
- za male 700.000,00 odnosno 70% svote troškova, tj. (50% + 20%).

Budući da je poduzetnik u obrascu PD iskoristio 250.000,00 kuna potpora za primijenjena istraživanja, razliku do utvrđene svote može iskoristiti u drugim oblicima državnih potpora.

c) RAZVOJNA ISTRAŽIVANJA:

Opravdani troškovi	1.000.000,00
Svota za koju se može umanjiti porezna osnovica (100%)	1.000.000,00

Svota potpore iznosi. 1.000.000,00 x 20% = 200.000,00 koja se ostvaruje kroz prijavu poreza na dobit (PD obrazac).

Fiskalne potpore (ukupne) za razvojna istraživanja prema iskazanim troškovima, ovise o veličini poreznog obveznika i prema danom primjeru mogu biti:

- za velike 250.000,00 odnosno 25% svote troškova
- za srednje 350.000,00 odnosno 35% svote troškova, tj. (50% + 10%)
- za male 450.000,00 odnosno 45% svote troškova, tj. (50% + 20%).

Prema našem primjeru, porezni obveznik je za razvojna istraživanja kroz PD obrazac iskoristio potpore u svoti od 200.000,00 kn, a razliku do maksimalne svote potpore (ovisne o veličini poduzetnika) mogao bi iskoristiti na druge načine.

Veliki poduzetnik mogao bi iskoristiti još 50.000,00 kn, tj. (250.000 - 200.000), srednji još 150.000,00 kn, tj. (350.000 - 200.000) i mali poduzetnik još 250.000,00 kn odnosno (450.000 - 200.000).

9. ISKAZIVANJE VISINE POTPORE U PD OBRASCU

Za ostvarivanje prava na potporu za istraživačko-razvojne projekte, kao što je navedeno, propisana je posebna procedura i posebni obrasci. Uz prijavu poreza na dobit treba priložiti Presliku Obrasca 1, Potvrde Ministarstva za znanost, te popunjeni Obrazac 2, a može i bez Potvrde, ako nije izdana do dana podnošenja porezne prijave.

U Obrazac 2 unose se podaci o troškovima istraživačko-razvojnih projekata koji su iskazani u poslovnim knjigama za 2011. godinu, te ne temelju prijavljenih troškova obračun iznosa potpore, odnosno iznosa za koji se smanjuje porezna osnovica.

Obrazac samoga obračuna nije propisan, što znači da isti treba posebno sastaviti koristeći podatke iz Obrasca 2, a dobiveni iznos upisuje se na redni broj 34.2. PD Obrasca - Državna potpora za istraživačko-razvojne projekte (čl. 15. Pravilnika o porezu na dobit).

Prilog: Obrasci iz Pravilnika o državnim potporama za istraživačko-razvojne projekte

(Obrazac 1)

OBRAZAC ZA PRIJAVU ZAHTJEVA ZA DRŽAVNU POTPORU ZA ISTRAŽIVAČKO-RAZVOJNI PROJEKAT

U skladu s „Mjerama poticanja istraživanja i razvoja“ propisanim Zakonom o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (članci 111a - 111f) obveznici poreza na dobit koji ulažu u istraživanje i razvoj imaju pravo na dodatno umanjenje porezne osnovice za troškove nastale radom na temeljnim, primijenjenim i razvojnim istraživanjima.

I. PODACI O POREZNOM OBVEZNIKU

1. Porezni obveznik kod kojeg se provodi istraživanje:

Naziv poreznog obveznika: “DOMOVINA“ d.o.o.

Adresa: Osijek, Zagrebačka 33

Matični (porezni) broj: 12345659

Odgovorna osoba: Ante Anić

Telefon: : 01 2323 239 Fax: 01 2323 2333 E-mail: _____

1.1. *Naziv potpore:*

Državna potpora za znanstvena i razvojna istraživanja

1.2. *Vrsta poduzetnika*

- [ ] mali
- [X] srednjii
- [ ] veliki

1.3. *Vrsta potpore:* (označite tip istraživanja)

- [ ] temeljna istraživanja
- [ ] primijenjena istraživanja
- [X] razvojna istraživanja

1.4. *Visina dodatnog umanjenja porezne osnovice (porezne olakšice) opravdanih troškova za iznos:* (označite kategoriju za koju aplicirate)

- [ ] 150% opravdanih troškova projekta za temeljna istraživanja
- [ ] 125% opravdanih troškova projekta za primijenjena istraživanja
- [X] 100% opravdanih troškova projekta za razvojna istraživanja

1.5. *Prijava za ukupni dozvoljeni iznos državnih potpora po svim osnovama iz Zakona:* (označiti kategoriju za koju se prijavljuje aplicirate)

- [ ] 100% opravdanih troškova za temeljna istraživanja
- [ ] 50% opravdanih troškova za primijenjena istraživanja
- [X] 25% opravdanih troškova za razvojna istraživanja

1.6. *Primjena dozvoljenog uvećanja državne potpore za primijenjena i razvojna istraživanja:* (označiti kategoriju za koju se prijavljuje)

- [ ] 20% iznosa opravdanih troškova za male poduzetnike
- [X] 10% iznosa opravdanih troškova za srednje poduzetnike

1.7. *Iznos državne potpore za studije o tehničkoj izvedivosti za provedbu primijenjenog istraživanja zahtjeva se u iznosu:* (označite traženi iznos)

- [ ] do 75% opravdanih troškova studije za male i srednje poduzetnike
- [ ] do 65% opravdanih troškova studije za velike poduzetnike

1.8. *Iznos državne potpore za studije o tehničkoj izvedivosti za provedbu razvojnog istraživanja zahtjeva se u iznosu:* (označite traženi iznos)

- [X] do 50% opravdanih troškova studije za male i srednje poduzetnike
- [ ] do 40% opravdanih troškova za studije za velike poduzetnike

II. PODACI O PROJEKTU

2.1. Naziv projekta: Utjecaj faktora AMNESTY u proizvodnji rajčice

2.2. Ime i prezime voditelj projekta: Franjo Domić
Adresa: Zagreb, Osječka 33 a
Telefon:_____ Fax: _____ E-mail: _____

2.3. Očekivani cilj projekta (do 2000 znakova): Dokazati utjecaj faktora AMNESTY u proizvodnji rajčice

2.4. Očekivani rezultati projekta (do 2000 znakova): Zaštita proizvoda u procesu sazrijevanja

2.5. Ciljano tržište / tržišni potencijal rezultata projekta (domaće, međunarodno): Hrvatske i EU

2.6. Vrijeme trajanja projekta:
Početak: 2010.
Kraj: 2012.

www.rif.hr

2.7. Rizici koji bi mogli spriječiti uspješnu realizaciju i komercijalizaciju istraživačko razvojnih djelatnosti u projektu:
Vanjski rizici: Nepredviđeni događaji
Unutarnji rizici: Nema dosadašnjih iskustava, i nije ih moguće predvidjeti.

2.8. Očekivani znanstveni doprinos projekta
Publikacije:
Patenti:

Primjena u proizvodnom procesu: Osim u proizvodnji malina, iskustvo je prenosivo i na drugo voće iz iste obitelji.

2.9. Procijenjeni troškovi projekta 1.

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	180.000,00
Materijalni troškovi za istraživanja	220.000,00
Troškovi usluga	160.000,00
Troškovi amortizacije nekretnina	10.000,00
Troškovi patenata i licencija	30.000,00
Opći troškovi	100.000,00
UKUPNO:	**600.000,00**

III. IZJAVA O ISTINITOSTI PODATAKA

Za točnost podataka jamči:

12. travnja 2010. — Ante Mamić

(Datum i mjesto podnošenja prijedloga) — (Odgovorna osoba)

Prilog Obrascu 1

Zbirni pregled procijenjenih troškova svih projekata prema podacima u Obrascu 1:

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	180.000,00
Materijalni troškovi za istraživanja	220.000,00
Troškovi usluga	160.000,00
Troškovi amortizacije nekretnina	10.000,00
Troškovi patenata i licencija	30.000,00
Opći troškovi	100.000,00
UKUPNO:	**600.000,00**

(Obrazac 2)

OBRAZAC ZA PRIJAVU TROŠKOVA ISTRAŽIVANJA

U skladu s „Mjerama poticanja istraživanja i razvoja" propisanim Zakonom o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju (članci 111a - 111f) obveznici poreza na dobit koji ulažu u istraživanje i razvoj imaju pravo na dodatno umanjenje porezne osnovice za troškove nastale radom na temeljnim, primijenjenim i razvojnim istraživanjima.

I. PODACI O POREZNOM OBVEZNIKU

Porezni obveznik **"DOMOVINA" d.o.o.**
Adresa: **Osijek, Zagrebačka 33**
Matični (porezni) broj: **12345659**
Osoba za kontakt: **Ante Mamić**
Telefon: **01 2323 239 Fax: 01 2323 2333** E-mail: _____

II. PODACI O PROJEKTIMA

Ukupan broj projekata koje porezni obveznik provodi: 1

Projekt br. 1.
Naziv Projekta : **Utjecaj faktora AMNESTY u proizvodnji rajčice**
Broj projekta: **001/2010**
Vrsta projekta _____
(temeljni/primijenjeni/**razvojni**)

Troškovi projekta za razdoblje: **01. - 12. 2011.**

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	60.000,00
Materijalni troškovi za istraživanja	80.000,00
Troškovi usluga	90.000,00
Troškovi amortizacije nekretnina	5.000,00
Troškovi patenata i licencija	15.000,00
Opći troškovi	90.000,00
UKUPNO:	**250.000,00**

Kumulativni podaci o troškovima projekta za razdoblje **od svibnja 2010.**
(početak projekta) do prosinca 2011. (kraj poreznog razdoblja):

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	90.000,00
Materijalni troškovi za istraživanja	120.000,00
Troškovi usluga	135.000,00
Troškovi amortizacije nekretnina	7.500,00
Troškovi patenata i licencija	22.500,00
Opći troškovi	135.000,00
UKUPNO:	**375.000,00**

III. UKUPNI TROŠKOVI SVIH PROJEKATA za razdoblje **1. 1. do 31. 12. 2011.**

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	60.000,00
Materijalni troškovi za istraživanja	80.000,00
Troškovi usluga	90.000,00
Troškovi amortizacije nekretnina	5.000,00
Troškovi patenata i licencija	15.000,00
Opći troškovi	90.000,00
UKUPNO:	**250.000,00**

IV. UKUPNI (kumulativni) TROŠKOVI ISTRAŽIVANJA za razdoblje **od svibnja 2010.**
(početak projekta) do **31. prosinca 2011.** (kraj poreznog razdoblja):

IV.1. Troškovi temeljnih istraživačkih projekata

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	-
Materijalni troškovi za istraživanja	-
Troškovi usluga	-
Troškovi amortizacije nekretnina	-
Troškovi patenata i licencija	-
Opći troškovi	-
UKUPNO:	-

IV.2. Troškovi primijenjenih istraživačkih projekata

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	-
Materijalni troškovi za istraživanja	-
Troškovi usluga	-
Troškovi amortizacije nekretnina	-
Troškovi patenata i licencija	-
Opći troškovi	-
UKUPNO:	-

IV.3. Troškovi razvojnih istraživačkih projekata

Vrsta troška:	Iznos u kunama i lipama:
Plaće i naknade zaposlenika	90.000,00
Materijalni troškovi za istraživanja	120.000,00
Troškovi usluga	135.000,00
Troškovi amortizacije nekretnina	7.500,00
Troškovi patenata i licencija	22.500,00
Opći troškovi	135.000,00
UKUPNO:	**375.000,00**

V. IZJAVA O ISTINITOSTI PODATAKA

Za točnost podataka jamči:

31. prosinca 2011. — Ante Mamić

(Datum i mjesto podnošenja prijedloga) — (Odgovorna osoba)

Katica AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ, Zagreb

KATICA AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Porezne olakšice u porezu na dobit za 2011. godinu za poduzetnike koji posluju u slobodnim zonama

Na korisnike slobodnih zona primjenjuje se mnogo propisa, a njihovu primjenu kontroliraju najmanje tri ministarstva. Da bi korisnici slobodnih zona mogli koristiti porezne olakšice, moraju imati Potvrdu Ministarstva gospodarstva o statusu nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone, a oni koji potpadaju pod pravilo o potporama male vrijednosti i Ministarstva za regionalni razvoj . Svi ostali korisnici zona olakšice računaju kao nositelji poticanja ulaganja, a izračun i dinamiku korištenja potpore nadzire Ministarstvo gospodarstva. Za 2011. g. povećana je porezna stopa s 10 na 15% za nositelje porezne povlastice kao korisnika zone u zonama u sjeverozapadnoj Hrvatskoj.

U članku autorica piše o načinu ostvarivanja poreznih olakšica u porezu na dobit za 2011. g. poduzetnika koji posluju u slobodnim zonama.

1. UVOD

Porezne olakšice za poduzetnike koji poslovanje obavljaju u slobodnim zonama, propisane su, temeljno, u Zakonu o slobodnima zonama (Nar. nov., br. 44/96., 92/05. i 85/08.), ali i nizu drugih propisa.

Slobodne zone bile su svojevrsne poduzetničke oaze, i bit će donekle do 2016. godine, osim zona koje se nalaze u prostornoj jedinici za statistiku II. Razine - sjeverozapadna Hrvatska (HR 01), kojima olakšice prestaju 2013. godine. Porezne olakšice koje su uživali poduzetnici koji su djelatnost obavljali u zonama, postigle su svrhu - razvoj gospodarstva i povećanje zapošljavanja, a u vrijeme izmjene Zakona, odnosno ukidanja dotadašnjeg statusa, bilo ih je 13 u Republici Hrvatskoj.

No, sustav olakšica u zonama promijenio se, jer pravna stečevina i praksa EU ne poznaje takav sustav olakšica. Zato su u fazi usklađivanja naših propisa s pravnom stečevinom EU, svi oblici poreznih olakšica preuređeni, sve olakšice stavljene su u kategoriju državnih potpora, i njihovo uređenje uvjetovano je europskim pravilima o potporama. Tako poduzetnici, u najvećem broju slobodnih zona u Hrvatskoj, u pravilu posluju kao na svakom drugom području RH.

Za prijelazno razdoblje propisani su uvjeti, prema kojima se postupno smanjuju porezne olakšice, do konačnog ukidanja 2016. godine.

Izmijenjeni Zakon o slobodnim zonama u 2008. godini, poslovanje u zonama izjednačio je s poslovanjem na bilo kojem drugom području u RH, te, prema sadašnjoj regulativi, ulaskom Hrvatske u EU, zone će biti posebno carinsko područje, i to samo u odnosu na treće zemlje, dakle one koje nisu članice EU.

U obrazloženju danom pri donošenju Zakona navedeno je da je temeljna svrha i cilj donošenja toga Zakona, usklađivanje hrvatskog sustava mjera za korisnike slobodnih zona, s pravnom stečevinom EU, a radi pripreme Republike Hrvatske za punopravno članstvo Europske unije.

Prijelazni status poreznih olakšica u slobodnim zonama, riješen je i u nekoliko podzakonskih akata o kojima će nastavno biti riječi.

2. ZAKONSKI OKVIR

Temeljni propisi koji uređuju oporezivanje dobiti jesu Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08. i 80/10.) i Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 123/10., i 137/11.). Osim poreznih propisa i Zakona o slobodnim zonama, to su sljedeći propisi:

- Zakon o državnim potporama (Nar. nov., br. 140/05., 49/11.),
- Zakon o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 138/06.),
- Karta regionalnih potpora (Nar. nov., br. 52/08.),
- Pravilnik o načinu izračuna izvršenih ulaganja i iskorištenih potpora za ulaganja i o načinu ostvarenja porezne povlastice za korisnike slobodnih zona (Nar. nov., br. 122/08., 33/10. i 52/10. - ispr.),
- Uredba o poticanu ulaganja (Nar. nov., br. 64/07.),
- Odluka o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti (Nar. nov., br. 45/07.),
- Odluka o objavljivanju pravila o regionalnim potporama (Nar. nov., br. 58/08.).

3. POSLOVANJE U SLOBODNIM ZONAMA

Prema članku 26. Zakona o slobodnim zonama, korisnici zone mogu biti osnivač zone, te druge domaće i strane fizičke i pravne osobe. Domaće i strane fizičke i pravne osobe mogu obavljati gospodarsku djelatnost u slobodnoj zoni, ako su registrirane u Republici Hrvatskoj za obavljanje gospodarske djelatnosti, te ako ispunjavaju uvjete propisane Zakonom. Korisnici su dužni voditi knjigovodstvo za poslovanje u slobodnoj zoni, ili odvojeno knjigovodstvo za dio svog poslovanja koje obavljaju u zoni.

U članku 6. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o slobodnim zonama (Nar. nov., br. 85/08.), propisano je da je korisnik zone koji nije osnovao podružnicu u Republici Hrvatskoj za obavljanje gospodarske djelatnosti, bio to dužan učiniti do 31. prosinca 2008. godine. Ova odredba odnosi se, prije svega, na inozemne poduzetnike, koji obavljaju djelatnost u slobodnoj zoni. Naime, korisnici zone mogu biti osnivač zone, te druge domaće i strane fizičke i pravne osobe, ako su registrirane u Republici Hrvatskoj za obavljanje djelatnosti. Dakle, hrvatske pravne i fizičke osobe moraju biti registrirane za obavljanje gospodarske djelatnosti u Hrvatskoj. Samim time nemaju obvezu osnovati podružnicu (a fizičke osobe to i ne mogu jer je podružnica dio pravne osobe).

Prema tome, samo inozemne pravne osobe, koje u Republici Hrvatskoj nemaju društvo niti podružnicu, a posluju u zoni, bile su obvezne osnovati podružnicu do kraja 2008. godine, a to su dužne učiniti nakon izmjene Zakona, ako žele poslovati u zoni, iako za to više nema poreznih razloga.

Dakle, inozemne pravne osobe, koje posluju u zoni, dužne su osnovati podružnicu u Hrvatskoj, ali to ne treba nužno biti podružnica sa sjedištem u slobodnoj zoni. Slobodna zona nije eksteritorijalno područje, već je dio teritorija Republike Hrvatske, koji je posebno ograđen i označen i u kojem se gospodarske djelatnosti obavljaju uz posebne uvjete, tj. pod posebnim je carinskim i poreznim režimom. Dakle, sjedište podružnice može biti i izvan zone.

4. POREZNE OLAKŠICE U SLOBODNIM ZONAMA

Porezne olakšice za korisnike slobodnih zona propisane su u članku 37.a Zakona (članak 4. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o slobodnim zonama, Nar. nov., br. 85/08.). Prema tim odredbama, posebno su uređene olakšice za korisnike zona koji su djelatnost obavljali do izmjene Zakona u 2008. godini, a posebno za korisnike koji djelatnost u zoni obavljaju nakon stupanja na snagu toga Zakona, dana 21. srpnja 2008. godine.

Nakon navedenog datuma, 21. srpnja 2008. g., svi korisnici zona, koji koriste porezne olakšice, imaju status **korisnika zona koji vrše početno ulaganje i primjenjuju poticajne mjere iz Zakona o poticanju ulaganja.**

Korisnici zona imali su dvije vrste olakšica u porezu na dobit: nižu poreznu stopu - 10%, ili nisu plaćali porez na dobit pet godina, ako su u izgradnju objekata infrastrukture zone uložili više od milijun kuna.

U izmijenjenom Zakonu, za prijelazno razdoblje, posebno su propisana prava za korisnike slobodnih zona, koji su plaćali porez na dobit 10%, ovisno o regionalnoj karti Hrvatske, a posebno za korisnike koji su ulagali u zonu, pa su, izmjenom Zakona, stekli status nositelja poticanja ulaganja. Dakle, svi korisnici zone koji uživaju neku od poreznih povlastica, razvrstani su statusno u dvije grupe:

- **nositelj porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone ili**
- **nositelj porezne povlastice za korisnika slobodne zone.**

Za korisnike zone koji su koristili poreznu olakšicu primjenom porezne stope 10%, i imaju status **nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone,** prema regionalnoj karti, **pri obračunu porezne olakšice za 2011. godinu, nemaju više pravo na smanjenu stopu 10%. Za 2011. g., na njih se primjenjuje porezna stopa 15%.**

Od 2011. do 2013. godine, u svim zonama, osim onih u Vukovaru, obveznicima poreza na dobit, koji su plaćali porez po povlaštenoj stopi od 10%, od 2011. g. propisana je stopa 15%.

Naime, prema navedenom članku 37.a Zakona, korisnici zona, koji su gospodarsku djelatnost u zoni obavljali do dana stupanja na snagu navedene izmjene Zakona u 2008. godini, plaćaju porez na dobit, ovisno o prostornoj jedinici za statistiku II. razine u kojoj se zona nalazi, a sukladno Nacionalnoj klasifikaciji prostornih jedinica za statistiku - NKPJ, i to na sljedeći način:

a) Korisnici zona koje se nalaze u prostornoj jedinici za statistiku II. razine - **sjeverozapadna Hrvatska** (HR 01), plaćaju porez na dobit:
   - u visini od 50% od propisane porezne stope, tj. 10%, u razdoblju od 2008. do 2010. godine,
   - u visini od 75% od propisane porezne stope, tj. 15%, u razdoblju od 2011. do 2013. godine,
   - u visini propisane porezne stope, tj. 20% (ako stopa ostane ista), od 2014. godine.

Iz navedenoga razvidno je da je 2010. g. bila zadnje porezno razdoblje u kojemu su korisnici zona, koje se nalaze u prostornoj jedinici za statistiku II. razine sjeverozapadna Hrvatska (HR 01), plaćali porez na dobit po stopi od 10%. Sljedeća tri porezna razdoblja, plaćat će porez na dobit po stopi od 15%.

b) Korisnici zona koje se nalaze u prostornim jedinicama za statistiku II. razine - **središnja i istočna (Panonska) Hrvatska (HR 02)** i jadranska Hrvatska (HR 03), plaćaju porez na dobit:
- u visini od 50% od propisane porezne stope, tj. 10%, u razdoblju od 2008. do 2013. godine,
- u visini od 75% od propisane porezne stope, tj. 10%, u razdoblju od 2014. do 2016. godine,
- u visini propisane porezne stope, tj. 20% (ako stopa ostane ista), od 2017. godine.

Iz navedenoga razvidno je da korisnici zona koje se nalaze u prostornim jedinicama za statistiku II. razine - središnja i istočna (Panonska) Hrvatska (HR 02) i jadranska Hrvatska (HR 03), plaćaju porez na dobit po stopi od 10% za 2011. g., i to će pravo imati sve do 2013. g.

c) Korisnici zona na području **Grada Vukovara**, koji su gospodarsku djelatnost obavljali u slobodnoj zoni do dana stupanja na snagu izmjene Zakona, plaćaju porez na dobit:
- u visini od 0% od propisane porezne stope u razdoblju od 2008. do 2010. godine,
- u visini od 25% od propisane porezne stope, tj. 5%, u razdoblju od 2011. do 2013. godine,
- u visini od 75% od propisane porezne stope, tj. 15%, u razdoblju od 2014. do 2016. godine,
- u visini propisane važeće porezne stope, tj. 20% (ako stopa ostane ista), od 2017. godine.

Iz navedenoga razvidno je da je 2010. g. bila zadnje porezno razdoblje u kojemu korisnici zona, koji se nalaze na području Grada Vukovara, nisu plaćali porez na dobit. Za 2011. g. plaćaju porez na dobit po stopi 5%, i to pravo imaju sve do 2013. g.

U istom članku 37.a. stavak 2. Zakona, propisano je da se iznos oslobođenja od plaćanja poreza na dobit za navedena vremenska razdoblja, utvrđuje sukladno uvjetima i kriterijima utvrđenim Odlukom o objavi pravila o potporama male vrijednosti. I u članku 47. točki 48. Pravilnika o porezu na dobit, navedeno je, da se iznos oslobođenja od plaćanja poreza na dobit, **utvrđuje sukladno uvjetima i kriterijima utvrđenim Odlukom o objavi pravila o potporama male vrijednosti.** Isto tako, u članku 8. stavak 2. Pravilnika o načinu izračuna izvršenih ulaganja i iskorištenih potpora za ulaganja i o načinu ostvarenja porezne povlastice, propisano je da pri utvrđivanju opravdanosti odobrenja potpore - porezne povlastice za korisnike slobodne zone, na temelju članka 5. Zakona, u potpunosti se primjenjuju zajednička pravila za dodjelu potpora male vrijednosti, sukladno odredbama Uredbe sadržane u Odluci o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti.

4.1. Pravila o potporama male vrijednosti

Korištenje poreznih olakšica u zonama vremenski je ograničeno, ali je ograničeno i uvjetima i kriterijima utvrđenim Odlukom o objavi pravila o potporama male vrijednosti.

Te odredbe su unijete u Zakon kao svojevrsna premosnica u fazi usklađivanja tuzemnih propisa s pravnom stečevinom EU. Kako olakšice ne bi bile naprasno ukinute, a objektivno ne potpadaju pod pravila koja vrijede za regionalne potpore, tako je napravljen uvjetovani "miks" prema regionalnoj karti Hrvatske, ali s ograničenjem koje vrijedi za potpore male vrijednosti.

Naime, potpore male vrijednosti mogu dodjeljivati mnoga tijela državne uprave, a ne samo Ministarstvo regionalnog razvoja, šumarstva i vodnog gospodarstva, koje se, prema najnovijem ustroju, zove Ministarstvo regionalnoga razvoja i fondova Europske unije. U svakom slučaju, posljedica je silno birokratiziranje cijelog postupka za dokazivanje prava na poreznu olakšicu.

Prema pravilima o potporama male vrijednosti, potpora se može dodijeliti svakom poduzetniku, bez obzira na kojem području obavlja djelatnost. Potpora koja se dodjeljuje bilo kojem pojedinom poduzetniku, ne smije premašivati protuvrijednost 200.000 eura, (cca 1.500.000,00 kuna, a točna protuvrijednost izračunava se na dan odobrenja potpore po srednjem tečaju HNB), tijekom bilo kojeg razdoblja od tri fiskalne godine. Ukupna potpora male vrijednosti, koja se dodjeljuje bilo kojem pojedinom poduzetniku u sektoru cestovnoga prometa, ne smije premašivati protuvrijednost 100.000 eura (cca 750.000,00 kuna, a točna protuvrijednost izračunava se na dan odobrenja potpore po srednjem tečaju HNB), tijekom bilo kojeg razdoblja od tri fiskalne godine. Te se gornje granice primjenjuju, bez obzira na oblik potpore male vrijednosti ili na cilj koji se namjerava postići, te neovisno o tome financira li se potpora dodijeljena od strane države članice (EU) u cijelosti, ili djelomično iz sredstava koja su porijeklom iz Zajednice (EU). To se razdoblje utvrđuje pozivajući se na fiskalne godine koje koristi poduzetnik u dotičnoj državi članici (ovaj put još uvijek, nečlanici Hrvatskoj).

Uz navedene vremenske i vrijednosne limite potpora male vrijednosti, postoji i niz drugih. Tako se potpore male vrijednosti ne mogu dodijeliti poduzetnicima:
- koji djeluju u sektorima ribarstva i akvakulture,
- koji djeluju u primarnoj proizvodnji poljoprivrednih proizvoda
- koji djeluju u preradi i stavljanju na tržište poljoprivrednih proizvoda, ako je iznos potpore utvrđen na temelju cijene ili količine takvih proizvoda kupljenih od primarnih proizvođača ili stavljenih na tržište od strane dotičnih poduzetnika, te ako je potpora uvjetovana njenim djelomičnim ili potpunim prenošenjem na primarne proizvođače,
- za djelatnosti usmjerene k izvozu prema trećim zemljama ili državama članicama, odnosno potpora koje su u izravnoj vezi s izvezenim količinama, s uspostavom i funkcioniranjem distribucijske mreže ili s drugim tekućim troškovima vezanim uz djelatnost izvoza,
- djelatnosti uvjetovanih korištenjem domaće, a ne uvezene robe,
- koji djeluju u sektoru ugljena,
- za nabavu vozila za cestovni prijevoz tereta koja se dodjeljuje poduzetnicima koji obavljaju cestovni prijevoz tereta za najamninu ili naknadu,
- poduzetnicima u teškoćama.

Praktična provedba pravila o potporama male vrijednosti za olakšice u porezu na dobit poduzetnicama, koji obavljaju

djelatnost u slobodnim zonama, znači kontrolu primjene svih navedenih pravila, a primjena tih pravila, dana je spomenutom Ministarstvu za regionalni razvoj.

Možda je rješenje trebalo biti takvo da se pravila o potporama male vrijednosti primjenjuju na poduzetnike koji djelatnost obavljaju u slobodnim zonama nakon ulaska Hrvatske u EU. Ovako, imamo prilično "zbrčkanu" situaciju za koju su nadležna tri ministarstva (za regionalni razvoj, gospodarstvo i financije!). Ali, to je već jedan, tipično hrvatski problem koji nije vezan isključivo za zone.

4.2. Ostala ograničenja i uvjeti za ostvarenje poreznih olakšica u slobodnim zonama u prijelaznom razdoblju

Pravilnik o porezu na dobit u izmijenjenom članku 43. propisuje da porezni obveznik, korisnik slobodne zone, može ostvariti pravo na korištenje poreznih oslobođenja i olakšica u visini, na način i pod uvjetima **propisanim posebnim propisima, koji uređuju obavljanje gospodarske djelatnosti u slobodnim zonama i ostvarivanje poreznih povlastica koje se odnose na korisnike slobodnih zona.**

Pravo na korištenje tih poreznih oslobođenja i olakšica ostvaruje korisnik slobodnih zona, koji je stekao **status nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone odnosno, status nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone,** sukladno posebnim propisima koji uređuju obavljanje gospodarske djelatnosti u slobodnim zonama i ostvarivanje poreznih povlastica koje se odnose na korisnike slobodnih zona.

Znači da su korisnici slobodne zone, koji su imali početna ulaganja u zoni, izjednačeni u načinu ostvarenja potpora s ostalim nositeljima poticanja ulaganja izvan zone.

Svaki korisnik slobodne zone, ima jednu od potvrda Ministarstva za gospodarstvo o svome statusu u zoni: ili **status nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone,** ili **status nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone sukladno posebnim propisima, i** temeljem te potvrde može koristiti poreznu olakšicu. Dakle, uz regionalnu uvjetovanost, zatim uvjetovanost kriterijima utvrđenim u Odluci o objavi pravila o potporama male vrijednosti, propisani su i uvjeti povezani s propisima o poticanju ulaganja.

4.2.1. Prijave i Potvrde Ministarstva

Da bi korisnici slobodnih zona (stari, jer novi su u režimu Zakona o poticanju ulaganja), uopće ostvarili neku od poreznih olakšica s naslova obavljanja djelatnosti u zoni, trebali su Zahtjev za korištenjem prava na oslobođenje plaćanja poreza na dobit, odnosno Prijavu za ostvarenje porezne povlastice za korisnike slobodnih zona s pripadajućim obrascima (SZIU1-6 - korisnici koji su imali ulaganje u zonu ili obrasce SZPP 1-4, korisnici koji su koristili smanjenu poreznu stopu) podnijeti Ministarstvu za gospodarstvo (još do 31. prosinca 2008. godine), prema odredbama Pravilnika o načinu izračuna izvršenih ulaganja i iskorištenih potpora za ulaganja i o načinu ostvarenja porezne povlastice za korisnike slobodnih zona.

Ministarstvo je na temelju Prijave, po prethodno pribavljenoj suglasnosti Ministarstva financija - Porezne uprave, trebalo izdati Potvrdu, kojom se potvrđuje da podnositelj Prijave - korisnik slobodne zone, ispunjava uvjete propisane Zakonom, te dobiva jedan od statusa:

- nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone, koji će biti nositelj statusa poticanja ulaganja odnosno potpora za ulaganja korisnika zone. Na ove korisnike zona, primjenjuju se poticajne mjere iz Zakona o poticanju ulaganja, kao da se radi o početnom ulaganju,

odnosno,

- status nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone i korištenja prava na oslobođenje plaćanja poreza na dobit sukladno odredbama članka 37a. Zakona o slobodnim zonama. Na ove korisnike primjenjuju se zajednička pravila za dodjelu potpora male vrijednosti, sukladno odredbama Uredbe sadržane u Odluci o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti.

Obveznici poreza na dobit, koji obavljaju djelatnost u slobodnoj zoni i po tom osnovu namjeravaju koristiti poreznu olakšicu, uz PD Obrazac, moraju priložiti presliku Potvrde Ministarstva za gospodarstvo, koje im je dodijelilo jedan od navedenih statusa - za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone odnosno presliku potvrde o statusu nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone i potvrdu Ministarstva za regionalni razvoj, nadležnog za potpore male vrijednosti.

4.2.2. Posebnosti pojedinog statusa korisnika slobodne zone - potpore male vrijednosti

Prema navedenom u prethodnoj točki, svaki korisnik slobodne zone ima jedan od navedenih statusa, s tim da "stari" korisnici zone, koji su porez plaćali po stopi 10%, imaju status nositelja porezne olakšice i oslobođenje od plaćanja poreza na dobit, prema članku 37.a Zakona, a koji nisu plaćali porez na dobit (0%) temeljem ulaganja u objekte u zoni, imaju status nositelja poticanja ulaganja.

No, ono što je ograničavajuće za korisnike zone, to je dodatna odredba prema kojoj se na nositelja porezne olakšice i oslobođenje od plaćanja poreza na dobit prema članku 37.a, primjenjuju zajednička pravila za dodjelu potpora male vrijednosti, sukladno odredbama Uredbe sadržane u Odluci o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti.

Naime, kako je navedeno, prema pravilima o potporama male vrijednosti, potpora koja se dodjeljuje bilo kojem pojedinom poduzetniku, ne smije premašivati protuvrijednost 200.000 eura, odnosno, 1.500.000,00 kuna, tijekom bilo kojeg razdoblja od tri fiskalne godine.

Znači, pravila o potporama male vrijednosti mogu se dodjeljivati bilo kojem poduzetniku i nisu ograničena niti uvjetovana pravilima o regionalnim potporama, niti su povezana s obavljanjem djelatnosti u slobodnim zonama.

Zato su porezne olakšice od poslovanja u slobodnoj zoni, zbog primjene pravila o potporama male vrijednosti, ograničene vremenski i u apsolutnom iznosu. To znači da korisnici slobodnih zona mogu porezne olakšice koristiti najviše tri porezna razdoblja (počevši od 2008. g.), neovisno o razdobljima navedenim u članku 37.a, odnosno, da je treća fiskalna godina bila 2010., što bi značilo da s 2011. g. počinje teći novo trogodišnje fiskalno razdoblje, za novu potporu male vrijednosti do iznosa od 200.000 eura, protuvrijednosti u kunama. Ali, o tome treba dobiti potvrdu Ministarstva nadležnog za regionalni razvoj.

Prema navedenom, primjena pravila o potporama male vrijednosti na korisnike slobodnih zona, uzeta su kao prijelazno rješenje da se korisnicima slobodne zone ne bi naprasno ukinula stečena prava, ali su ipak ograničena.

4.2.3. Postupanje korisnika slobodne zone koji su imali ulaganja u objekte slobodne zone

Posebna su pravila propisana za korisnike slobodnih zona koji su ostvarivali porezne olakšice s naslova ulaganja u infrastrukturu slobodne zone, prema odredbi članka 36. stavak 1. Zakona.

Prema važećem članku 36. Zakona, korisnici zone, koji su do stupanja na snagu Izmjene Zakona o slobodnim zonama u 2008. godini, uložili u gradnju ili sudjelovali u izgradnji objekata ulaganjem više od 1.000.000,00 kuna, a pri tome nisu iskoristili gornju granicu dopuštenog intenziteta potpore za ulaganje propisane kartom regionalnih potpora, ostvaruju pravo na oslobođenje plaćanja poreza na dobit do godine u kojoj će iskoristiti gornju granicu dopuštenog intenziteta potpore za ulaganje, propisane kartom regionalnih potpora, ali najdulje do 31. prosinca 2016.

Uvjetovanje ukupne potpore kartom regionalnih potpora znači utvrđivanje maksimalnog iznosa potpore koja se utvrđuje prema propisima o poticanju ulaganja, u postotku od opravdanih troškova ulaganja, uvećane ovisno o veličini poduzetnika i regije u kojoj je smještena slobodna zona. S obzirom na visinu BDP-a, korisnici zona u svim regijama imaju pravo na maksimalno dopuštene intenzitete regionalnih potpora. Taj izračun trebalo je utvrditi Ministarstvo za gospodarstvo, na temelju zahtjeva poreznog obveznika, korisnika slobodne zone.

Korisnici zona, koji su imali oslobođenje od plaćanja poreza na dobit s naslova ulaganja u objekte u zoni, trebali su prijaviti ta ulaganja i iznose iskorištenih poreznih olakšica (neplaćenoga poreza na dobit), na temelju kojih je, Ministarstvo za gospodarstvo trebalo, u Potvrdi dati izračunate podatke o neiskorištenom iznosu potpore, potrebne za popunjavanje porezne prijave, kao nositelji porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone.

Prema tome, porezna olakšica za korisnike slobodne zone, koji su ulagali u objekte u zoni u vrijednosti preko 1.000.000,00 kuna, ograničena je ukupnim iznosom potpore utvrđenom od Ministarstva za gospodarstvo, koja će se moći iskoristiti do 31. prosinca 2016. godine.

4.2.4. Posebnosti statusa korisnika slobodne zone - nositelja poticanja ulaganja

Poduzetnik koji obavlja djelatnost u slobodnoj zoni, a imao je početna ulaganja, koristio je porezne povlastice prema Zakonu o poticanju ulaganja, kao i poduzetnici izvan slobodne zone. No, više nije moguće imati olakšice po dva osnova: poticaje ulaganja i olakšice zbog poslovanja u zoni.

Poduzetnik koji je imao početna ulaganja, svoj status i prava na olakšice dokazuje na način propisan za nositelja poticajnih mjera, prema članku 13. Zakona o poticanju ulaganja i članku 13. Uredbe o poticanju ulaganja (opisano u posebnom članku), neovisno o tome što djelatnost obavlja u zoni.

5. OBRAČUN POREZNIH OLAKŠICA ZA 2011. G. ZA KORISNIKE SLOBODNIH ZONA I ISKAZIVANJE PODATAKA U PD OBRASCU - PRIJAVA POREZA NA DOBIT

Porezni obveznici, korisnici slobodnih zona, uz PD obrazac prilažu financijska izvješća (račun dobiti i gubitka i bilancu za 2011. g.), obračun dobiti ostvarene u zoni, ako se djelatnost obavlja i izvan zone, te, kao što je rečeno, dužni su priložiti i presliku potvrde o statusu nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone, odnosno presliku potvrde o statusu nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone, te godišnje izvješće o korištenju potpora za korisnika slobodne zone.

Način obračuna porezne olakšice u porezu na dobit za korisnike slobodnih zona uređen je u člancima 42. 43. i 47. Pravilnika o porezu na dobit. Prema tim odredbama, korisnici slobodnih zona utvrđuju dobit ostvarenu obavljanjem djelatnosti u slobodnoj zoni, koja je temelj za ostvarivanje prava na poreznu olakšicu. Visina porezne olakšice utvrđuje se primjenom povlaštene porezne stope na tako utvrđenu dobit i upisuje na previđene redne brojeve PD Obrasca, kako slijedi:

- **Na rednom broju 48.1. iskazuju podatak svi korisnici zone koji plaćaju porez po stopi od 10% i 15%, a to su:**

a) korisnici zona koje se nalaze u prostornoj jedinici - sjeverozapadna Hrvatska - 15%,

b) korisnici zona koje se nalaze u prostornim jedinicama - središnja i istočna (Panonska) Hrvatska i jadranska Hrvatska - 10%.

Dakle, od 2011. g. povećane su porezne stope za korisnike zona u sjeverozapadnoj Hrvatskoj.

No, napominjemo da će iznos olakšice na ovom rednom broju korisnici slobodnih zona, upisati sukladno uvjetima i kriterijima utvrđenim Odlukom o objavi pravila o potporama male vrijednosti.

- **Na rednom broju 48.2. iskazuju podatak svi korisnici zone koji ne plaćaju porez na dobit,** jer su gradili ili sudjelovali u izgradnji infrastrukturnih objekata u zoni u iznosu većem od 1.000.000 kuna, neovisno u kojem području se slobodna zona nalazi. Na te korisnike zona primjenjuju se poticajne mjere iz Zakona o poticanju ulaganja.

Dakle, korisnici zona, koji su do stupanja na snagu izmjene Zakona, tj. do 17. srpnja 2008. godine, uložili u gradnju ili sudjelovali u izgradnji objekata ulaganjem više od 1.000.000,00 kuna, a pri tome nisu iskoristili gornju granicu dopuštenog intenziteta potpore za ulaganje propisane kartom regionalnih potpora, ostvaruju pravo na oslobođenje plaćanja poreza na dobit, do godine u kojoj će iskoristiti gornju granicu dopuštenog intenziteta potpore za ulaganje, propisane kartom regionalnih potpora, ali najdulje do 31. prosinca 2016.

Pri izračunu maksimalnog intenziteta potpore - gornje granice dopuštenog intenziteta potpore za ulaganje, izraženog kao bruto ekvivalent potpore, u obzir se uzimaju, s jedne strane, kumulativni iznosi iskorištenih potpora za ulaganje do stupanja na snagu ovoga Zakona, uključujući i potpore iz drugih izvora, povezane s opravdanim troškovima ulaganja, a s druge strane kumulativni iznos realiziranih ulaganja do stupanja na snagu Zakona, za svakog korisnika zone.

Maksimalni intenzitet potpore za ulaganje izračunava se kao bruto ekvivalent potpore i ne smije prelaziti iznos gornje granice dopuštenog intenziteta potpore utvrđenog kartom regionalnih potpora.

Pri izračunu visine opravdanih troškova ulaganja u obzir se uzimaju opravdani troškovi ulaganja sukladno odredbama članka 2. stavka 5. Zakona o poticanju ulaganja.

Pod ulaganjima u zonu, razumijevala su se ulaganja u objekte koji spadaju u prostorne, infrastrukturne, komunalne, energetske, sigurnosne i druge objekte potrebne za djelatnost

korisnika zone. Pri tome objekti mogu imati razne pojavne oblike ovisno o području u kojemu se zona nalazi (pomorske, riječne, zračne luke), te ovisno o djelatnosti koju korisnici zone obavljaju u zoni. To, između ostalih, mogu biti zgrade (vezane za zemlju ili montažne), koje služe za gospodarsku djelatnost, za upravu, nadzor i sigurnost, zatim energetski uređaji, hale, hangari, skladišta, objekti za zaštitu okoliša, oprema i uređaji nužni za funkciju objekta, kao što je slučaj sa signalno sigurnosnim, telekomunikacijskim, elektroenergetskim i sličnim uređajima i opremom, zatim, infrastrukturni objekti koji obuhvaćaju ceste, prilaze, pristupe, pruge s uređajima i opremom, zatim obale, lukobrani, uređaji i postrojenja i drugi objekti namijenjeni za pristajanje, sidrenje i zaštitu brodova, ukrcaj i iskrcaj robe, operativne površine, objekti, uređaji, postrojenja, instalacije i oprema namijenjena za kretanje, uzlijetanje, slijetanje i boravak zrakoplova, te prihvat i opremu zrakoplova i robe, te komunalni objekti u koje spadaju vodovod, kanalizacija, čistoća, plinovod i slično.

Na navedenom rednom broju upisuje se iznos koji se dobije kada se na ostvarenu dobit od poslovanja u slobodnoj zoni primijeni stopa 20%, tj. efektivna stopa je 0%. Za dobiveni iznos umanjuje se porezna obveza, **ako je iznos u okviru visine maksimalnog intenziteta potpore, utvrđenog u Potvrdi Ministarstva gospodarstva.**

- **Na rednom broju 48.3. iskazuju podatak korisnici slobodne zone koji djelatnost obavljaju u zoni na području Grada Vukovara,** a koji prema prijavi poreza na dobit za 2011. g., plaćaju porez na dobit po stopi 5%.

To znači da se na dobit ostvarenu od poslovanja u slobodnoj zoni na području Grada Vukovara primjenjuje stopa 15% i upisuje na navedeni redni broj.

Međutim, iznos olakšice i na ovom rednom broju, korisnici slobodnih zona utvrđuju sukladno uvjetima i kriterijima utvrđenim Odlukom o objavi pravila o potporama male vrijednosti.

Porezna olakšica za poslovanje u slobodnoj zoni realizira se kao smanjenje ukupne porezne obveze koju porezni obveznik utvrđuje za 2011. godinu i iskazuje na rednom broju 44. PD obrasca, i iznos porezne olakšice ne može biti veći od iznosa obveze iskazane na tom rednom broju.

U slučaju da je iznos ukupnih olakšica i oslobođenja iskazanih veći od iznosa porezne obveze iskazane na rednom broju 44. PD obrasca, tada porezni obveznik sam odlučuje i u prijavu poreza na dobit unosi iznose olakšica i oslobođenja koje želi koristiti, a koje su njemu u korist.

Iznos olakšice ne može biti veći od iznosa porezne obveze iskazane na rednom broju 44. PD obrasca.

Primjer 1:

Poduzetnik "Garo" d.o.o. za proizvodnju i trgovinu, ima sjedište u Zagrebu, a u slobodnoj zoni u Gradu Vukovaru ima pogon za proizvodnju drvenih paleta. U 2011. g. pogon je ostvario dobit od 780.000,00 kuna, a ukupna dobit društva je 1.460.000,00 kuna.

U PD Obrazac na redni broj 3. upisat će iznos ukupne dobiti od 1.460.000,00 kuna. Nakon uvećanja i smanjenja porezne osnovice za privremene i stalne razlike (porezno priznate i nepriznate rashode i prihode), te primjenom porezne stope 20%, na rednom broju 44. PD Obrasca iskazana je obveza od 306.000,00 kuna, i veća je od iznosa olakšice.

Na redni broj 48.3. upisuje se iznos od 117.000,00 kuna (780.000,00 x 20% = 117.000,00), za koji iznos se smanjuje obveza s rednog broja 44, jasno, uz potvrdu ministarstva nadležnog za regionalni razvoj, koji izdaje potvrde prema pravilima o potporama male vrijednosti.

Primjer 2:

Poduzetnik "Iva" d.o.o. obavlja djelatnost isključivo u slobodnoj zoni, i uložio je u izgradnju objekata u zoni 12 milijuna kuna. Iskorištena porezna olakšica u prethodnim godinama iznosi 1.960.000,00 kuna (podatak s rednog broja 48.2. PD Obrasca - iznos oslobođenja poreza na dobit). Prema Potvrdi Ministarstva gospodarstva, na temelju ulaganja, poduzetnik ima pravo na potporu u iznosu od 7.960.000,00 kuna, dakle neiskorištena potpora je 6 milijuna kuna.

U 2011. ostvario je dobit u iznosu od 3.000.000,00 kuna, iz čega rezultira iznos potpore od 1.500.000,00 kuna, te se u naredna razdoblja (najdulje do 2016. godine), prenosi pravo na neiskorišteni dio potpore od 4.500.000,00 kuna (6.000.000 - 1.500.000).

6. PODACI KOJI SE DOSTAVLJAJU UZ POREZNU PRIJAVU

Korisnik slobodne zone koji ostvaruje pravo na korištenje poreznih oslobođenja, olakšica i potpora, obvezan je uz prijavu poreza na dobit priložiti i presliku potvrde o statusu nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone odnosno presliku Potvrde o statusu nositelja porezne povlastice za korisnika slobodne zone, te godišnje izvješće o korištenju potpora za korisnika slobodne zone, u skladu s navedenim posebnim propisima.

U članku 10. Pravilnika o načinu izračuna izvršenih ulaganja i iskorištenih potpora za ulaganja i o načinu ostvarenja porezne povlastice, koji se odnosi i na korisnike slobodnih zona, propisano je, da godišnja izvješća o korištenju potpora za korisnike slobodnih zona, koja korisnici dostavljaju Ministarstvu gospodarstva, rada i poduzetništva i Ministarstvu financija - Poreznoj upravi, obvezno sadrže sljedeće podatke:

- godišnja izvješća o poslovanju za proteklu godinu, račun o dobiti i gubitku i bilancu uz prijavu poreza na dobit,
- iznos visine izvršenog ulaganja u dugotrajnu imovinu korisnika u izvještajnom razdoblju u kunama,
- specifikacija unosa nove opreme kao opravdanog troška ulaganja - vrsta i vrijednost,
- prikaz broja zaposlenih na početku i na kraju izvještajnog razdoblja,
- prikaz ukupno odobrenih potpora i način korištenja potpora u izvještajnom razdoblju,
- obračun dobiti i iznosa porezne povlastice koju korisnik slobodne zone koristi, a sukladno odredbama članka 4. točke 5. Zakona o poticanju ulaganja,
- ostale podatke značajne za korištenje odobrenih potpora, odnosno poreznih povlastica.

Ministarstvo gospodarstva izradilo je za potrebe godišnjeg izvješćivanja obrazac G-1, koji se može naći na internetskim stranicama toga ministarstva.

Uz godišnje izvješće korisnik slobodne zone - nositelj porezne povlastice može priložiti i dodatne isprave kojima se iskazani podaci dokazuju.

Katica AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ, Zagreb

KATICA AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Fiskalne potpore kao poticaj ulaganja u prijavi poreza na dobit za 2011. godinu

U cilju poticanja gospodarskog rasta i razvitka, Zakonom o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 138/06. i 61/11.), poduzetnicima je dana mogućnost korištenja fiskalne potpore u obliku porezne olakšice prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dobit. Porezna povlastica u porezu na dobit ostvaruje se primjenom niže porezne stope od propisane, ovisno o visini ulaganja. Autorica u ovom članku piše o uvjetima koje nositelj poticajnih mjera treba ispuniti za korištenje porezne povlastice prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dobit za 2011. godinu.

1. UVOD

Zakon o poticanju ulaganja izmijenjen je i dopunjen u 2011. g. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 61/11.), koje se primjenjuju od 3. lipnja 2011. g.

Uvjeti i način ostvarivanja poticaja na važeći način, propisani su od 1. siječnja 2007. godine, od kada se primjenjuje važeći, donekle izmijenjen u 2011. g. Zakon o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 138/06. i 61/11.).

Izmjenama Zakona u 2011. g. preciznije su uređeni neki uvjeti i odnosi na koje se Zakon primjenjuje.

2. IZMJENE ZAKONA U 2011. GODINI

Izmjenama je obuhvaćeno nekoliko članaka, a, u bitnom je, izmijenjeno, sljedeće:

a) Nositelji poticanja ulaganja

Zakon o poticanju primjenjuje se na ulaganja domaćih i stranih pravnih ili fizičkih osoba, koje obavljaju gospodarsku djelatnost i sudjeluju u prometu roba i usluga. Izmjenom je precizirano da se Zakon odnosi **na fizičke osobe (obrtnike), ali samo ako su obveznici poreza na dobit,** a to znači ako vode poslovne knjige kao pravne osobe, tj. prema propisima o računovodstvu.

b) Osnivanje i razvoj tehnološko-inovacijskih centara i osnivanja i razvoja strateških aktivnosti poslovne podrške

Osnivanje i razvoj tehnološko-inovacijskih centara i osnivanje i razvoj strateških aktivnosti poslovne podrške, propisano je u članku 11. Zakona, a izmjenama je propisano odstupanje glede općih uvjeta ulaganja, **te minimalni iznos ulaganja u dugotrajnu imovinu** unesenu u vlasništvo nositelja poticajnih mjera može iznositi i **samo 100.000 EUR** obračunato u HRK (za druge je minimalni iznos 300.000 eura).

c) Minimalni iznosi i drugi uvjeti za stjecanje statusa nositelja poticanja ulaganja

U članku 4. Zakona, pod naslovom Porezne povlastice, propisani su uvjeti koje nositelj poticanja ulaganja mora ispuniti da bi stekao taj status. Izmjenom Zakona, popisan je minimalni iznos ulaganja u visini od 300.000 EUR (do 1,5 milijuna EUR) obračunato u HRK. U toj kategoriji ulagača, nositelju poticajnih mjera, stopa poreza na dobit umanjuje se za 50% od propisane stope poreza na dobit u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje 10 novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

I do ove izmjene, bilo je, neizravno, propisano da se za početno ulaganje u dugotrajnu imovinu unesenu u vlasništvo nositelja poticajnih mjera, u minimalnom iznosu protuvrijednosti kuna od 300.000 EURA, stječe status nositelja poticanja ulaganja, ali i članku 2. Zakona u kojemu je propisano značenje pojedinih pojmova. Sada je to propisano i u članku 4.

Zakona, u kojemu je uređena razina poreznih olakšica. Prvu grupu čine porezne olakšice, prema kojima se plaća porez na dobit, 50% porezne stope, **za ulaganja od 300.000,00 eura do 1,5 milijuna eura.**

Za svaku visinu ulaganja, o kojoj ovisi porezna stopa, odnosno u svakoj grupi uvjeta za porezne olakšice, posebno je propisan uvjet **za ulaganja iz članka 11. Zakona**, kao iznimka. Iznimka je u tome, da se porezna povlastica ostvaruje i za manji iznos ulaganja, i to u visini protuvrijednosti kuna od **100 tisuća** do 1,5 milijuna eura. Za tu grupu ulaganja, stopa poreza na dobit umanjuje se za 50% od propisane stope poreza na dobit u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje **5 novih radnih** mjesta povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

Znači da su za ulaganja iz članka 11. Zakona, propisani blaži uvjeti, nego za ostala ulaganja. **A ulaganja iz članka 11. Zakona čine projekti osnivanja i razvoja tehnološko-inovacijskih centara i osnivanja i razvoja strateških aktivnosti poslovne podrške,** poticajne mjere odobravat će se za sljedeće tipove projekata:

A. TEHNOLOŠKI RAZVOJNO-INOVACIJSKI CENTRI - razvoj i inoviranje visokotehnoloških proizvoda i proizvodnih procesa, koji omogućuju da te razvojno-inovacijske aktivnosti budu korištene i unapređuju proizvodnju na način da utječu na:
   - promjenu proizvoda,
   - proizvodnih serija,
   - proizvodnih procesa i
   - proizvodnih tehnologija.

B. STRATEŠKE AKTIVNOSTI POSLOVNE PODRŠKE

1. *Centri za odnose s kupcima/korisnicima*
   svi oblici pozivnih centara, multimedijskih kontaktnih centara i drugi tipovi kontaktnih centara s kupcima/klijentima usmjerenih na tehničku podršku i rješavanje problema kupaca/klijenata.
2. *Centri zajedničkih aktivnosti*
   usmjereni na izdvajanje i koncentraciju korporativnih aktivnosti multinacionalnih kompanija, kao što su: financije, računovodstvo, marketing, razvoj ljudskih potencijala i razvoj informacijske tehnologije.
3. *Logistički i distribucijski centri*
   usmjereni na osnivanje i izgradnju logističko-distribucijskih centara visoke tehnologije koji omogućavaju; intermodalni transport robe, skladištenje robe, pakiranje i manipuliranje robom s ciljem značajnog unapređenja logističkih i distribucijskih operacija unutar poslovnih procesa, te isporuku dobara domaćim i međunarodnim kupcima/klijentima.
4. *Informacijsko-komunikacijski centri*
   - razvoj i primjena informacijskih sustava na korporativnoj razini,
   - izdvajanje upravljanja informacijskim sustavima,
   - razvoj telekomunikacijsko-mrežnih operacijskih centara.
5. *Centri za razvoj softvera*
   - razvoj i primjena novih softverskih rješenja za domaće i inozemne korisnike.

(2) Za projekte osnivanja i razvoja tehnoloških razvojno-inovacijskih centara uz predviđene poticajne mjere iz ovoga Zakona nositelju poticajnih mjera, odobrit će se povećanje potpore za troškove otvaranja novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem, i to za iznos od 50% od iznosa propisanih u članku 7. Zakona.

(3) Za projekte osnivanja i razvoja strateških aktivnosti poslovne podrške, uz predviđene poticajne mjere iz Zakona nositelju poticajnih mjera, odobrit će se povećanje potpore za troškove otvaranja novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem, i to za iznos od 25% od iznosa propisanih u članku 7. stavku 1., 2. i 3. Zakona.

(4) Za projekte osnivanja i razvoja tehnoloških razvojno-inovacijskih centara, odobrit će se bespovratna novčana potpora za dugotrajnu imovinu, odnosno za kupnju opreme tehnološkog razvojno-inovacijskog centra u visini do 5% stvarnih opravdanih troškova kupnje opreme, a u maksimalnom iznosu protuvrijednosti kuna do 0,5 milijuna eura, uz uvjet da kupljena oprema tehnološkoga razvojno-inovacijskog centra mora biti oprema visoke tehnologije (high-tech). Bespovratna novčana potpora osigurava se u državnom proračunu na poziciji Ministarstva.

d) Isključene potpore za male i srednje poduzetnike kod ulaganja preko 50 milijuna eura

Zakon posebno uređuje uvjete u slučaju ulaganja u velike projekte. **Velikim projektom ulaganja, odnosno projektom ulaganja od značajnoga gospodarskog interesa** smatraju se projekti ulaganja koji predstavljaju veliku gospodarsku aktivnost, kao što je **izgradnja nove tvornice ili industrijskog postrojenja, pokretanje nove gospodarske djelatnosti, kao i razvoj novih tehnologija,** te kojima vrijednost ulaganja u dugotrajnu imovinu nositelja poticajnih mjera iznosi u protuvrijednosti kuna **najmanje 15 milijuna eura**, uz uvjet otvaranja **najmanje 100 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, otpočevši od isteka prve godine ulaganja.

Izmjenom Zakona propisano je da kod ulaganja u takve projekte, u kojima ukupna vrijednost opravdanih troškova iznosi najmanje 50 milijuna EUR obračunato u HRK, **ne može se dodijeliti uvećanje maksimalnog intenziteta potpore za male i srednje poduzetnike.**

e) Pravna i administrativna pomoć za stjecanje statusa nositelja poticanja ulaganja

Pravne osobe nadležne za poslove promocije i poticanja ulaganja u jedinicama lokalne i regionalne (područne) samouprave, obvezne su pružati administrativnu, stručnu i tehničku pomoć pri izradi prijave za odobrenje statusa nositelja poticajnih mjera, odnosno prijavu za korištenje poticajnih mjera, Ministarstvu nadležnom za gospodarstvo i to prije početka ulaganja, podnositeljima prijave koji namjeravaju koristiti poticajne mjere na temelju Zakona.

Ranije je bilo propisano i za Agenciju za promicanje izvoza i ulaganja u okvirima svojih nadležnosti.

f) Godišnje pisano izvješće

U Zakonu je bilo propisano da su nositelji poticajnih mjera, dužni tijekom razdoblja korištenja poticajnih mjera podnositi godišnje pisano izvješće o korištenju poticajnih mjera, Ministarstvu i Ministarstvu financija - Poreznoj upravi.

Prema izmjeni Zakona, dodano je da godišnje izvješće mora imati i podatke **o izvršenim ulaganjima**, **te očuvanju predmetnog ulaganja i otvorenih novih** radnih mjesta povezanih s tim ulaganjem.

g) Produljenje roka realizacije odobrenih projekata

Izmjenom Zakona dodan je novi članak 15.a, u kojemu je propisano da se nositeljima poticajnih mjera za ulaganja koji su status stekli sukladno Zakonu o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 138/06.), iznimno od članka 4. Zakona produžuje razdoblje realizacije odobrenih projekata ulaganja čija je realizacija započela 2007., 2008. ili 2009. godine, i to za dvije kalendarske godine u odnosu na razdoblje realizacije ulaganja propisano člankom 4. Zakona. Radi ostvarenja toga prava, nositelj poticajnih mjera bio je dužan podnijeti pisani zahtjev Ministarstvu u roku 30 dana od dana stupanja na snagu izmjene Zakona, dakle do 3. srpnja 2011. Produljenje roka realizacije odobrenih projekata ulaganja, omogućava se uz uvažavanje maksimalnog intenziteta potpore definiranog člankom 2. točkom 8. Zakona.

h) Pojmovna uskladba

Propisano je da u svim odredbama Zakona o poticanju ulaganja u kojima se u odgovarajućim padežima pojavljuju riječi: "tehnološko-inovacijski centri", odnosno "tehnološki razvojno-inovacijski centri", te riječi **zamjenjuju se riječima: "tehnološke razvojno-inovacijske aktivnosti"** u odgovarajućem padežu.

3. ZAKONSKI OKVIR

Osim navedenog, Zakona o poticanju ulaganja, način i uvjeti ostvarenja poticaja, propisani su i u drugim propisima. Tako Pravilnik o porezu na dobit uređuje dio provedbe Zakona u dijelu koji se odnosi na prijavu poreza na dobit, putem koje se ostvaruje porezna povlastica odnosno državna potpora, a primjenjuju se i sljedeći propisi:

- Uredba o poticanju ulaganja (Nar. nov., br. 64/07.),
- Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08. i 80/10.),
- Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 123/10. i 137/11.),
- Zakon o državnim potporama (Nar. nov., br. 140/05.),
- Karta regionalnih potpora (Nar. nov., br. 52/08.),
- Zakon o slobodnima zonama (Nar. nov., br. 44/96., 92/05. i 85/08.),
- Pravilnik o načinu izračuna izvršenih ulaganja i iskorištenih potpora za ulaganja i o načinu ostvarenja porezne povlastice za korisnike slobodnih zona (Nar. nov., br. 122/08.).

Uredba o poticanju ulaganja propisana je temeljem odredbe članka 13. stavak 8. Zakona, prema kojemu, obvezni sadržaj prijave za odobrenje statusa nositelja poticajnih mjera, s pripadajućim standardiziranim obrascima, proceduru prijave, odobravanja i korištenja poticajnih mjera, kao i sadržaj izvješća o korištenju poticajnih mjera, uredbom propisuje Vlada Republike Hrvatske na prijedlog Ministarstva.

4. STJECANJE STATUSA NOSITELJA ULAGANJA

Nositelj poticajnih mjera može biti trgovačko društvo registrirano na području Republike Hrvatske koje koristi poticajne mjere, odnosno kojem se odobravaju potpore za početna ulaganja. Isto tako to može biti i fizička osoba (obrtnik), koja je obveznik poreza na dobit. Radi dobivanja Potvrde o statusu nositelja poticanja ulaganja, trgovačko društvo (i fizička osoba), treba podnijeti zahtjev za dodjelu poticajnih mjera Ministarstvu gospodarstva, rada i poduzetništva (dalje: Ministarstvo), prije početka projekta ulaganja.

Prema Zakonu, status nositelja poticanja ulaganja može se steći već temeljem ulaganja odnosno početnog ulaganja u dugotrajnu imovinu unesenu u vlasništvo nositelja poticajnih mjera, u minimalnom iznosu protuvrijednosti kuna od 300.000 eura. Uložiti se može u osnivanje novoga trgovačkog društva, proširenje postojećega trgovačkog društva, ili pokretanje aktivnosti koja obilježava temeljitu promjenu u proizvodu ili proizvodnom procesu postojećega trgovačkog društva kroz racionalizaciju, diversifikaciju ili modernizaciju. **Zamjensko ulaganje je isključeno**, te se ne uračunava u iznos početnog ulaganja (i ulaganja uopće).

Iznimno, za ulaganja iz članka 11. Zakona (navedena su u točki 2.c, ovoga članka), minimalni iznos ulaganja u dugotrajnu imovinu unesenu u vlasništvo nositelja poticajnih mjera iznosi 100.000 EUR obračunato u HRK.

Poticajne mjere odnose se na projekte ulaganja kojima se osigurava ekološki sigurna gospodarska aktivnost i jedan ili više od sljedećih ciljeva:

- unos nove opreme i suvremenih tehnologija,
- uvođenje novih proizvodnih postupaka i novih proizvoda,
- veća zaposlenost i izobrazba zaposlenika,
- modernizacija i unapređenje poslovanja,
- razvoj proizvodnje s višim stupnjem prerade,
- povećanje međunarodnih gospodarskih aktivnosti,
- **ravnoteža u gospodarskim odnosima s inozemstvom** (ovo je novo od 2011. g.),
- povećanje gospodarske aktivnosti u dijelovima Republike Hrvatske u kojima gospodarski rast i zaposlenost zaostaju za državnim prosjekom, a u skladu s kartom regionalnih državnih potpora,
- razvoj nove ponude usluga,
- ušteda energije,
- jačanje informatičke djelatnosti,
- suradnja s financijskim institucijama izvan zemlje,
- **korištenje obnovljivih izvora energije** (ovo je novo od 2011. g.),
- prilagodba hrvatskoga gospodarstva europskim standardima.

Status nositelja poticanja ulaganja ne mogu dobiti trgovačka društva u teškoćama, kao i trgovačka društva u industriji čelika i industriji sintetičkih vlakana.

4.1. Vrsta imovine koja se može uložiti i troškovi koji se uračunavaju pri utvrđivanju visine potpore - opravdani troškovi ulaganja

Kao opravdani troškovi ulaganja propisane su određene kategorije imovine koja se može uložiti. Imovina koju se može uložiti može biti dugotrajna - materijalna i nematerijalna, unesena u vlasništvo nositelja poticajnih mjera i iskazana u bilanci nositelja poticajnih mjera.

U visinu ulaganja uračunavaju se i određeni drugi troškovi - kratkoročni, koji su povezani s ulaganjem. Ustvari, visina

potpore izračunava se na bazi podataka o opravdanim troškovima ulaganja, a kao opravdani troškovi ulaganja, uzimaju se sljedeći podaci:

a) vrijednost nekretnina/zgrada i opreme/strojeva, što se smatra standardnom osnovicom za izračun visine potpore,
b) vrijednost nematerijalne imovine (patenti, licencije, know-how), do graničnog iznosa od 50% standardne osnovice kod velikih poduzetnika, tj. do 50% vrijednosti dugotrajne materijalne imovine.

Nematerijalna imovina koja predstavlja opravdane troškove ulaganja mora zadovoljavati sljedeće uvjete:

- mora se koristiti isključivo u nositelju poticajnih mjera,
- mora se smatrati imovinom s mogućnošću otpisa (amortizirajuća imovina),
- mora biti kupljena od trećih strana po tržišnim uvjetima, isključujući povezana trgovačka društva,

c) opravdani troškovi otvaranja novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem koji se izračunavaju kao postotak bruto plaće u dvogodišnjem razdoblju.

4.2. Vrste i iznosi potpora - poticajnih mjera

Kao što je uvodno rečeno, porezne povlastice samo su dio potpora koje može ostvariti nositelj poticaja ulaganja, a Zakon propisuje sljedeće poticajne mjere:

1. porezne povlastice,
2. carinske povlastice,
3. potpora za opravdane troškove otvaranja novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem,
4. potpora za opravdane troškove usavršavanja povezanih s ulaganjem,
5. poticajne mjere za osnivanje i razvoj:
   a. tehnoloških razvojno-inovacijskih centara i
   b. strateških aktivnosti poslovne podrške,
6. poticajne mjere za velike projekte ulaganja - projekti ulaganja od značajnoga gospodarskog interesa.

Propisi o potporama rabe mnoge, u dosadašnjem fiskalnom zakonodavstvu, neuobičajene pojmove. Visina potpore izražava se kao intenzitet potpore. Zakon rabi i izraze bruto ekvivalent potpore (BEP) i maksimalni intenzitet potpore. To iz razloga grubog prijevoda europskih smjernica, bez prilagodbe hrvatskome jeziku.

Bruto ekvivalent potpore čini iznos krajnje koristi koju ostvaruje nositelj poticajnih mjera od potpore prije odbitka poreza na dobit.

Maksimalni intenzitet potpore, tj. ukupni iznos potpore, utvrđuje se kao postotak opravdanih troškova ulaganja, odnosno kao postotak opravdanih troškova za otvaranje novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem. Minimalno 25% visine opravdanih troškova ulaganja mora biti osigurano od strane nositelja poticajnih mjera i ne smije sadržavati nikakvu državnu potporu u smislu Zakona o državnim potporama.

Maksimalni intenzitet potpore predstavlja bruto ekvivalent do 50% opravdanih troškova ulaganja, uvećan za 10 bruto postotnih bodova u slučajevima poticanja ulaganja srednjih poduzetnika, odnosno uvećan za 20 bruto postotnih bodova u slučajevima poticanja malih poduzetnika, a sukladno karti regionalnih državnih potpora, te predstavlja gornji prag ukupnih, kumulativnih potpora, odnosno zbroj opravdanih poticajnih mjera iz članaka 4., 6., 7., 8., 11. i 12. Zakona, uključujući i potpore iz drugih izvora. Maksimalni intenzitet potpore ne smije prelaziti iznos gornje granice dopuštenog intenziteta utvrđenog kartom regionalnih državnih potpora (članak 2. točka 8. Zakona).

Dio tog maksimalnog intenziteta predstavlja i manje plaćeni porez na dobit.

4.3. Obrasci za podnošenje prijave

Prijava za korištenje poticajnih mjera za ulaganje podnosi se na obrascima prijave za korištenje poticajnih mjera za ulaganje, a sadrži sljedeće:[1]

- obrazac Prijave za korištenje poticajnih mjera za ulaganje (Obrazac P-1),
- opće podatke o podnositelju Prijave za korištenje poticajnih mjera (Obrazac P-2),
- opis projekta ulaganja (Obrazac P-3),
- specifikaciju opravdanih troškova projekta ulaganja (Obrazac P-4),
- specifikaciju izvora financiranja projekta ulaganja (Obrazac P-5),
- specifikaciju opreme ukupno i opreme koja se namjerava uvoziti, (sukladno članku 6. Zakona o poticanju ulaganja) (Obrazac P-6),
- specifikaciju otvaranja novih radnih mjesta i usavršavanja povezanih s projektom ulaganja (Obrazac P-7),
- učinke projekta ulaganja na gospodarstvo Republike Hrvatske izračunate na temelju cost/benefit analize (Obrazac P-8).

Sastavni dio Prijave čine i sljedeći prilozi:

- izvod iz sudskog registra podnositelja Prijave za korištenje poticajnih mjera, ne stariji od tri mjeseca,
- podaci o financijskom stanju ulagatelja, odnosno podnositelja Prijave za korištenje poticajnih mjera (godišnji financijski izvještaj za prethodne tri godine, revizorski izvještaj),
- poslovni plan za narednih pet godina, s projekcijom financijskih izvještaja.

Uz Prijavu za korištenje poticajnih mjera, podnositelj zahtjeva za odobrenje statusa nositelja poticajnih mjera za ulaganje može priložiti popis referenci i ostale priloge koje podnositelj Prijave smatra bitnim za dokazivanje opravdanosti korištenja poticajnih mjera za ulaganje.

4.4. Nositelji poticaja ulaganja u slobodnim zonama

Zbog izmjene Zakona o slobodnim zonama u 2008. godini, pojavili su se poduzetnici koji su stekli status nositelja porezne povlastice za ostvarena ulaganja korisnika slobodne zone, koji su nositelji statusa poticanja ulaganja odnosno potpora za ulaganja korisnika zone. Na te korisnike zona, primjenjuju se poticajne mjere iz Zakona o poticanju ulaganja, kao da se radi o početnom ulaganju. To su poduzetnici koji su uložili u gradnju ili sudjelovali u izgradnji objekata ulaganjem više od 1.000.000,00 kuna, a pri tome nisu iskoristili gornju granicu dopuštenog intenziteta potpore za ulaganje propisane kartom regionalnih potpora, te ostvaruju pravo na oslobođenje plaćanja poreza na dobit do godine u kojoj će iskoristiti gornju gra-

[1] Obrasci su dostupni na stranici www.mingorp.hr

nicu dopuštenog intenziteta potpore za ulaganje, propisane kartom regionalnih potpora, ali najdulje do 31. prosinca 2016.

Svoj status dokazuju potvrdom Ministarstva, na temelju Prijave, po prethodno pribavljenoj suglasnosti Ministarstva financija - Porezne uprave. (Detaljnije o tome u posebnom članku o slobodnim zonama…)

5. FISKALNA POTPORA - POVLASTICA POREZA NA DOBIT

U članku 4. Zakona propisane su porezne povlastice koje se ostvaruju primjenom niže porezne stope od propisane, ovisno o visini ulaganja. Porezna povlastica, samo je dio maksimalnog intenziteta potpore, ali je njeno ostvarenje uvjetovano visinom ulaganja i visinom ostvarene dobiti u svakom poreznom razdoblju. Isto tako, porezna povlastica prestaje ispunjenjem iznosa maksimalno utvrđene potpore. To znači da nositelj statusa poticanja ulaganja ima rok u kojemu može koristiti potpore, koje uključuju i porezne povlastice, ali ako se maksimalno utvrđena potpora ostvari prije roka, prestaju i porezne povlastice. Isto tako može se dogoditi da se predviđena visina potpore putem porezne povlastice ne ostvari u ukupnom iznosu, ako nositelj poticaja ulaganja ne ostvaruje dobit i nema obvezu za plaćanje poreza na dobit.

Zakonom su propisane sljedeće kategorije poreznih povlastica:

(1) Za izvršena ulaganja u visini **od 300.000 EUR do 1,5 milijuna EUR** obračunato u HRK, nositelju poticajnih mjera, stopa poreza na dobit umanjuje se za 50% od propisane stope poreza na dobit **(oporezuje se s 10%),** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja **najmanje 10 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

Iznimno, za izvršena ulaganja **iz članka 11.** (navedena u točki 2.c ovoga članka), u visini protuvrijednosti kuna od **100 tisuća do 1,5 milijuna eura**, stopa poreza na dobit umanjuje se za 50% od propisane stope poreza na dobit **(oporezuje se s 10%),** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja **najmanje 5 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

(2) Za izvršena ulaganja u visini od **1,5 do 4 milijuna EUR** obračunato u HRK, nositelju poticajnih mjera, stopa poreza na dobit umanjuje se za 65% od propisane stope poreza na dobit **(oporezuje se sa 7%),** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje **30 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

Iznimno, za izvršena ulaganja **iz članka 11.** (navedena u točki 2.c ovoga članka), stopa poreza na dobit umanjuje se za 65% od propisane stope poreza na dobit **(oporezuje se sa 7%),** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje **15 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

(3) Za izvršena ulaganja u visini **od 4 do 8 milijuna EUR** obračunato u HRK, nositelju poticajnih mjera, stopa poreza na dobit umanjuje se za 85% od propisane stope poreza na dobit **(oporezuje se s 3%),** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje **50 novih radnih mjesta povezanih** s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

Iznimno, za izvršena ulaganja **iz članka 11.** stopa poreza na dobit umanjuje se za 85% od propisane stope poreza na dobit **(oporezuje se s 3%),** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja **najmanje 25 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

(4) Za izvršena ulaganja u visini **preko 8 milijuna EUR** obračunato u HRK, nositelju poticajnih mjera, stopa poreza na dobit umanjuje se za 100% od propisane stope poreza na dobit **(0% - ne oporezuje se)** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja **najmanje 75 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

Iznimno, za izvršena ulaganja **iz članka 11.** stopa poreza na dobit umanjuje se za 100% od propisane stope poreza na dobit **(0% - ne oporezuje se),** u razdoblju do 10 godina od godine početka ulaganja, uz uvjet otvaranja najmanje **50 novih radnih mjesta** povezanih s ulaganjem, i to unutar razdoblja od tri godine nakon početka ulaganja.

Pregled visine i uvjeta ulaganja i porezne stope

VISINA ULAGANJA	STOPA POREZA NA DOBIT	TRAJANJE POVLASTICE	MINIMALNI BROJ ZAPOSLENIH
od 0,3 do 1,5 mil. €	10%	10 god.	10
1,5 - 4 mil. €	7%	10 god.	30
4 - 8 mil. €	3%	10 god.	50
više od 8 mil. €	0%	10 god.	75

Propisano je da se ukupan iznos porezne povlastice, koju nositelj poticajnih mjera može iskoristiti tijekom razdoblja korištenja porezne povlastice, određuje u apsolutnom iznosu razlike obračuna dužnog iznosa poreza na dobit izračunatog na temelju Zakona o porezu na dobit i iznosa izračunatog na temelju Zakona, a uzimajući u izračun maksimalni dopušteni iznos ukupnih poticaja.

Ako nositelj poticajnih mjera ne ispuni uvjet otvaranja novih radnih mjesta, odnosno, smanji broj novih radnih mjesta utvrđenih u navedenim odredbama, odnosno tijekom razdoblja korištenja poticajnih mjera prestane biti obveznik poreza na dobit, prestaje mu pravo korištenja poreznih povlastica za čitavo razdoblje za koje su odobrena uz obvezu povrata sredstava ostvarenih korištenjem odobrenih povlastica uvećanih za iznos zakonske zatezne kamate.

Minimalno razdoblje trajanja statusa nositelja poticajnih mjera, odnosno očuvanja predmetnog ulaganja i otvorenih novih radnih mjesta povezanih s tim ulaganjem iznosi 5 godina, ali ne kraće od razdoblja korištenja poticajnih mjera.

5.1. Obuhvat porezne povlastice u odnosu na ostvarenu dobit

Zbog nekih odredbi u svezi provedbe prava na poreznu povlasticu, javljaju se dvojbe. Tako je u članku 44. st. 4. Pravilnika o porezu na dobit, propisano da su porezni obveznici koji koriste olakšicu ili oslobođenje iz članaka 42., 43. i 43.a, istoga Pravilnika, obvezni osigurati posebno porezno-knjigovodstve-

no praćenje poslovnih događaja na način propisan posebnim propisima, Zakonom i Pravilnikom.

Moglo bi se postaviti pitanje, na što primijeniti tu odredbu kod poticanja ulaganja, te znači li to da je potrebno utvrditi dobit ostvarenu od ulaganja i na nju primijeniti odgovarajuću poreznu stopu (kako nažalost neki poreznici postupaju), ili na ukupno ostvarenu dobit.

U članku 13. točka 1. alineja 6. Uredbe o poticanju ulaganja, navedeno je da nositelj poticanja ulaganja treba dostaviti i podatke koje čine obračun dobiti, dakle ukupne dobiti, i iznosa porezne povlastice, što znači da se pri utvrđivanju fiskalne potpore u obzir uzima ukupna dobit ostvarena u godini ulaganja.

Dakle, pravo na primjenu odgovarajuće porezne stope odnosi se na ukupno iskazanu dobit odnosno poreznu osnovicu, jer tako propisuju Zakon i Uredba. Osim toga, drukčiji postupak, osim što ne bi imao/nema smisla, jer je, gotovo neprovediv.

Izuzetno je teško (samo posebnim matematičkim metodama), utvrđivati dobit ostvarenu samo od ulaganja u postojeće društvo. No, to Zakon niti ne propisuje (niti je to svrha **poticanja ulaganja**), jer propisuje maksimalnu potporu koju nositelj poticanja ulaganja može ostvariti, a ostvaruje je i kao fiskalnu potporu kroz porezna razdoblja. Porezna povlastica, kao fiskalna potpora, koja je samo dio ukupnih potpora na koje porezni obveznik ima pravo, ograničena je u apsolutnom iznosu, što znači da je i primjena povlaštene porezne stope ograničena do iskorištenja maksimalnog intenziteta potpore, bez obzira na odredbu od 10 godina prava na povlaštenu poreznu stopu. Deset godina je maksimalno razdoblje koje je poreznom obvezniku dano pravo za iskorištenje potpore, što znači da, ako povlasticu ne uspije iskoristiti u tom razdoblju, gubi to pravo.

Odredba članka 44. stavak 4. Pravilnika o porezu na dobit, koja je izazvala pitanje, odnosi se na sve oblike poreznih povlastica (PPDS, brdsko-planinska područja, slobodne zone), dakle i one koji utvrđuju dobit od obavljanja djelatnosti na nekom od "porezno-posebnih područja".

Posebni obračun dobiti propisan je, dakle, za poduzetnike koji ostvaruju olakšice temeljem obavljanja djelatnosti na nekom od porezno povlaštenih područja, iz razloga da bi se izbjegla formalna registracija na tom području, a stvarna djelatnost obavljala izvan njega. Zato je propisano da na posebnom poreznom području, porezni obveznici trebaju imati najmanje poslovnu jedinicu za koju trebaju osigurati posebno knjigovodstveno praćenje.

Prema tome, povlaštena porezna stopa primjenjuje se na ukupni iznos porezne osnovice utvrđene za porezno razdoblje.

Za nositelje poticanja ulaganja, odredbe o posebnom knjigovodstvenom praćenju odnose se na evidencije o učinjenim ulaganjima, koje su temelj za utvrđivanje visine potpore, na način na koji to propisuju Zakon i Uredba o poticanju ulaganja, a koje zahtijevaju podatke o ulaganjima, prema vrsti imovine odnosno troška:

a) vrijednost nekretnina/zgrada i opreme/strojeva (standardna osnovica),
b) nematerijalna ulaganja (patenti, licencije, know-how) do graničnog iznosa od 50% standardne osnovice kod velikih poduzetnika, tj do 50% vrijednosti dugotrajne materijalne imovine.
c) Opravdani troškovi otvaranja novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem koji se izračunavaju kao postotak bruto plaće u dvogodišnjem razdoblju.

5.2. Izračun porezne povlastice

Nositelj poticanja ulaganja ostvaruje pravo na poreznu povlasticu putem prijave poreza na dobit za porezno razdoblje u kojemu je stekao taj status, ali uz uvjet da je realizirao barem dio ulaganja, u pravilu, u skladu s Potvrdom koju je dobio od Ministarstva gospodarstva. Uz Potvrdu, Ministarstvo prilaže i tablicu izrađenu na temelju dobivenih podataka uz primljeni zahtjev za dobivanje statusa nositelja poticaja, pod nazivom "Planirani bruto ekvivalent potpore i maksimalni intenzitet potpore za početno ulaganje - prema prijavi za korištenje poticajnih mjera sukladno Zakonu o poticanju ulaganja i Uredbi o poticanju ulaganja."

U tablici pod navedenim naslovom, Ministarstvo gospodarstva iskazuje prijavljene podatke o vrijednosti ulaganja, prema predviđenoj dinamici i ukupnoj vrijednost, na temelju kojih je izračunan i maksimalni intenzitet potpore u postotku u odnosu na opravdane troškove ulaganja, diskontirane na sadašnju vrijednost, sukladno karti regionalnih državnih potpora. Tako izračunan iznos je gornji prag ukupnih, kumulativnih potpora, odnosno zbroj opravdanih poticajnih mjera, koji uz poreznu povlasticu, uključuje i potpore iz drugih državnih izvora.

Maksimalni intenzitet svih oblika državnih potpora ne smije prelaziti iznos gornje granice dopuštenog intenziteta utvrđenog kartom regionalnih državnih potpora.

Naime, nositelj poticanja ulaganja, osim poreza na dobit, može, povezano s ulaganjem, ostvariti i carinske povlastice, poticaje za zapošljavanje i za usavršavanje radnika i to izravnim transferima države, kao i razne druge subvencije kojima država potiče razvoj gospodarstva na određenom području, a koji iznosi se uključuju u maksimalni iznos određen postotkom opravdanih troškova ulaganja svedenih na sadašnju vrijednost ulaganja.

Navedeno znači da se potpora može ostvariti putem porezne povlastice koja se sastoji od primjene povlaštene porezne stope u razdoblju od 10 godina od godine početka ulaganja, odnosno do iskorištenja maksimalnog iznosa svih potpora. Visina fiskalne potpore iskazuje se u vidu neplaćene porezne obveze, dakle neplaćenog poreza na dobit. Nositelj poticanja ulaganja može ostvarivati poreznu povlasticu neplaćanjem poreza na dobit 10 godina ili kraće razdoblje, ovisno o tome kada će ukupni iznos neplaćenog poreza i drugih potpora doseći maksimalni iznos potpora.

Dakle, primjenom utvrđenog postotka, u skladu s kartom regionalnih potpora, na iznos opravdanih troškova ulaganja, utvrđuje se maksimalni iznos državnih potpora (od kojeg će, u pravilu, fiskalne biti najveće), a Ministarstvo gospodarstva kontrolira njihovo iskorištenje i pazi da ne prijeđe maksimalni dopušteni intenzitet.

Primjer:

Društvo "Domovina" d.o.o. veliki je poduzetnik sa sjedištem u području B Karte regionalnih potpora, i dobilo je status nositelja poticanja ulaganja na temelju planiranog ulaganja

preko 70 milijuna kuna (preko 8 mil. eura), u roku tri godine (2010., 2011. i 2012. godine) i zaposliti 120 zaposlenika. Kao veliki poduzetnik, prema karti regionalnih potpora ima pravo na maksimalni intenzitet potpore od 50% opravdanih troškova ulaganja, što diskontirano na sadašnju vrijednost daje maksimalni intenzitet potpore od 34,5 milijuna kuna, kako je navedeno u tablici primljenoj uz Potvrdu Ministarstva gospodarstva.

Osim poreza na dobit, prema podacima u navedenoj tablici, "Domovina" d.o.o., može ostvariti i poticaj za zapošljavanje i za usavršavanje radnika, izravnim transferima države u iznosu od 1,5 milijuna kuna, koji iznos je uključen u maksimalni iznos određen navedenim postotkom - 50% opravdanih troškova, tj. u svoti od 34,5 milijuna kuna.

Navedeni iznos ulaganja i broja novih zaposlenika, svrstava nositelja ulaganja u kategoriju iz članka 4. stavak 4. Zakona, koji plaća porez na dobit po 0%.

U skladu s planom ulaganja, u 2010. godini, porezni obveznik uložio je 40 milijuna kuna, a ostvarena porezna dobit je 60 milijuna kuna. U 2011. g. uložio je daljnjih 20 milijuna, a ostvarena dobit iznosi 40 milijuna.

Prema visini ulaganja u 2010. g. porezni obveznik je imao pravo na primjenu stope poreza na dobit koja se umanjuje za 85% od propisane stope poreza na dobit, tj. na stopu 3%, a za 2011. ispunio je uvjet za primjenu stope poreza na dobit koja se umanjuje za 100% od propisane stope poreza na dobit, tj. na primjenu stope 0%.

U našem primjeru "Domovina" d.o.o. planiralo je ulaganje za koje je propisano oslobođenje plaćanja poreza na dobit, 0%, ali prema realiziranom ulaganju u 2010. godini, spadalo je u kategoriju povlaštene porezne stope 3%, a ne prema prijavljenoj stopi 0%, i u prijavi poreza na dobit za 2010. g., moralo je primijeniti stopu 3%.

Prema svemu navedenom, nositelj statusa poticanja ulaganja mijenja poreznu kategoriju, ovisno o visini ulaganja u pojedinoj godini.

5.2.1. Popunjavanje PD Obrasca

Ovisno o primijenjenoj poreznoj stopi iskazuju se podaci na nekom od rednih brojeva 50. PD Obrasca.

PD obrazac koncipiran je tako da se u njemu iskazuje visina potpore na koju porezni obveznik ima pravo primjenom povlaštene stope. Kao što je u našem primjeru povlaštena porezna stopa 0% (umanjenje propisane porezne stope za 100%). Međutim, računski se ne primjenjuje ta povlaštena stopa, nego ona ima neizravnu primjenu tako što se porezna obveza dobivena primjenom pune porezne stope umanji za visinu potpore.

Prema podacima u našem primjeru, "Domovina" d.o.o. iskazuje podatak na rednom broju 50.4. PD Obrasca, s pravom na primjenu porezne stope 0% (stopa poreza na dobit umanjuje se za 100% od propisane stope poreza na dobit).

Dakle, na redni broj 50.4. unosi se podatak dobiven tako da se na ostvarenu dobit primijeni razlikovna stopa 20% (100% od propisane stope poreza na dobit), na iznos od 40 milijuna, tj. unese podatak od 8 milijuna kuna (40.000.000 x 20%), koliko iznosi fiskalna potpora za 2011. godinu. Budući da će i na rednom broju 44. PD Obrasca, na kojemu se iskazuje ukupna porezna obveza, biti iznos od 8 milijuna, znači da će na rednom broju 53. PD Obrasca biti iznos 0 (nula) - nema porezne obveze.

Rekapitulirane iskorištene potpore putem poreza na dobit daju podatak da je "Domovina" d.o.o. u 2011. iskoristila 12 milijuna potpore (prema PD-u za 2010.), a u 2012. g., iskoristit će 8 milijuna (prema PD-u za 2011.), ukupno 20 milijuna, od mogućih 34,5 milijuna, i to samo kao poreznu povlasticu. Ukupni iznos iskorištenih potpora može biti veći, ovisno o drugim iskorištenim potporama.

5.3. Izvještaj o ulaganjima - podaci o opravdanim troškovima ulaganja

Kao što je već rečeno, prema Zakonu, opravdanim troškovima ulaganja, smatraju se ulaganja u nekretnine/zgrade i opremu/strojeve, nematerijalnu imovinu (patenti, licencije, know-how), te opravdani troškovi otvaranja novih radnih mjesta povezanih s ulaganjem koji se izračunavaju kao postotak bruto plaće u dvogodišnjem razdoblju.

U skladu s navedenim, u izvještaju o ulaganjima u izvještajnom razdoblju, nositelj poticanja ulaganja treba navesti koliko su iznosila ulaganja u materijalnu imovinu, nematerijalnu imovinu i otvaranje novih radnih mjesta, od početka ulaganja od kraja 2011. g.

To će biti podaci u poslovnim knjigama za 2011. g. evidentirani kao:

- aktivirana dugotrajna imovina (osnovna sredstva) i to prema vrsti i vrijednosti: zgrade, oprema, uređaji,...,
- investicije u pripremi, prema vrsti i vrijednosti: zgrade, oprema, uređaji...

Smatramo da u navedene podatke spada i vrijednost radova u vlastitoj režiji, jer to prema propisima nije isključeno (niti bi imalo smisla), iako se i tu mogu očekivati neke nejasnoće.

Postoje, naime, određena ograničenja u dijelu nematerijalne imovine (pa se to iz nepoznatih razloga proširuje i na materijalnu imovinu), jer je u članku 2. pod 5B Zakona rečeno da nematerijalna imovina, koja predstavlja opravdane troškove ulaganja, mora zadovoljavati sljedeće uvjete:

- mora se koristiti isključivo u nositelju poticajnih mjera,
- mora se smatrati imovinom s mogućnošću otpisa (amortizirajuća imovina),
- mora biti kupljena od trećih strana po tržišnim uvjetima,
- mora biti uključena u imovinu nositelja poticajnih mjera, odnosno biti iskazana u bilanci nositelja poticajnih mjera najmanje pet godina.

Postavljeni su uvjeti za nematerijalnu imovinu, pretpostavljamo, jer se radi o vrsti imovine od kojih neka može imati i "virtualna obilježja" pa je rečeno da mora biti kupljena od trećih strana po tržišnim uvjetima isključujući povezana trgovačka društva. No, "virtualnost" nije isključena činjenicom da se kupuje od "trećih strana po tržišnim uvjetima". Pod "virtualnošću" razumijevamo teškoće u procjenjivanju vrijednosti nematerijalne imovine, zbog čega su postavljena navedena ograničenja.

No, kada su u pitanju poslovi koji se izvode u vlastitoj režiji, na primjer, izgradnji ili montaži opreme, ili bilo koji drugi, oni čine ukupnu vrijednost ulaganja.

Posebno napominjemo da **amortizirajuća imovina** znači obilježje imovine, dakle imovina koja podliježe amortizaciji odnosno otpisu. To ne znači da mora biti i obračunata amorti-

zacija za godinu u kojoj je uložena u društvo. Konačno, trošak amortizacije, u poreznom smislu, spada u pravo poreznog obveznika, a ne obvezu. Obveza proistječe iz drugih propisa (računovodstveni, trgovački) i ekonomskih uvjetovanosti.

Izvješće o korištenju poticajnih mjera dostavlja se Ministarstvu gospodarstva, u roku za predaju porezne prijave, dakle, do 30. travnja 2012. g. za 2011. g. na posebnom **Obrascu G-1, koji je kreiralo Ministarstvo,** na način na koji su traženi i podaci kod prijavljivanja projekta ulaganja (obrazac se daje u privitku).

6. DOSTAVA IZVJEŠĆA UZ PRIJAVU POREZA NA DOBIT

U članku 13. stavcima 5. i 6. Zakona i članku 13. Uredbe o poticanju ulaganja propisano je da je nositelji poticajnih mjera dužan tijekom razdoblja korištenja poticajnih mjera **podnositi godišnje pisano izvješće o korištenju poticajnih mjera,** Ministarstvu gospodarstva i Ministarstvu financija - Poreznoj upravi.

To znači da uz PD Obrazac, prijava poreza na dobit, prema navedenim odredbama i prema članku 14. Pravilnika o porezu na dobit, porezni obveznik dostavlja i Godišnje izvješće, koje obvezno sadrži sljedeće podatke:

- godišnja izvješća o poslovanju za proteklu godinu, račun o dobiti i gubitku i bilancu uz prijavu poreza na dobit,
- visina ulaganja u izvještajnom razdoblju u kunama,
- unos nove opreme - vrsta i vrijednost,
- broj zaposlenih na početku i na kraju izvještajnog razdoblja (Specifikacija po osiguranicima o obračunanim doprinosima za obvezna mirovinska osiguranja - Obrazac R-Sm),
- vrsta i korištenje poticajnih mjera u izvještajnom razdoblju,
- obračun dobiti i iznosa porezne povlastice koju nositelj poticajnih mjera koristi, a sukladno odredbama članka 4. točke 5. Zakona o poticanju ulaganja,
- ostale podatke značajne za korištenje poticajnih mjera, odnosno poreznih i carinskih povlastica.

Uz izvješće koje se dostavlja Ministarstvu gospodarstva, dostavljaju se podaci o vrsti i korištenju svih poticajnih mjera u izvještajnom razdoblju. To znači da treba sastaviti pregled svih korištenih potpora. Kao iznos iskorištene fiskalne potpore u 2012. (po Prijavi za 2011.), bit će naveden podatak o obračunu i iznosu porezne povlastice, odnosno podatak s određenog rednog broja 50. PD obrasca, u našem primjeru, 50.4.

U godišnjem pisanom izvješću Ministarstvu gospodarstva treba dostaviti i podatke o korištenju drugih poticajnih mjera, a to bi mogli biti sljedeći podaci o iskorištenim potporama kao što su:

- carinske povlastice,
- poticaji za zapošljavanje,
- subvencionirana kamata na korišten kredit od HBOR i druge subvencije,
- državna potpora za istraživačko-razvojne projekte u svezi ulaganja i druge potpore.

Uz godišnje izvješće nositelj poticajnih mjera može priložiti i dodatne isprave kojima se iskazani podaci dokazuju.

7. ZAKLJUČAK

Prema važećem Zakonu o poticanju ulaganja, status nositelja poticanja ulaganja može steći svako trgovačko društvo registrirano na području Republike Hrvatske i to ulaganjem i u postojeće društvo ili osnivanjem novoga društva.

Prema novom Zakonu, porezne povlastice, kao fiskalne potpore, samo su dio ukupnih potpora koje se unaprijed maksimaliziraju, a mogu se ostvariti najdulje u razdoblju od deset godina, odnosno kraćem, ovisno o mogućnosti iskorištenja utvrđenog iznosa odobrenih potpora.

Paralelno s novim Zakonom primjenjuje se i stari Zakon prema kojemu olakšice nisu bile maksimalizirane u apsolutnom iznosu, nego se ostvaruju primjenom povlaštene stope u desetogodišnjem razdoblju, uz ispunjenje propisanih uvjeta.

U provedbi novoga Zakona postoje neke dvojbe koje bi trebala razriješiti dva ministarstva u čiju nadležnost spada provedba Zakona: Ministarstvo gospodarstva, rada i poduzetništva i Ministarstvo financija. No, budući da je Zakonom propisana i obveza povrata primljene potpore, zajedno sa zateznim kamatama, u slučaju neispunjenja propisanih uvjeta, provedba bi trebala olakšati poreznim obveznicima ostvarenje njihovih prava stečenih statusom nositelja poticanja ulaganja, postavljanjem minimalnih zahtjeva u dijelu administriranja.

Katica AMIDŽIĆ-PEROČEVIĆ, Zagreb

Privitak Obrazac G-1

Obrazac G-1

REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO GOSPODARSTVA, RADA I PODUZETNIŠTVA
UPRAVA ZA POTICANJE ULAGANJA I IZVOZ

KORIŠTENJE POTICAJNIH MJERA ZA ULAGANJE - GODIŠNJE IZVJEŠĆE

NAZIV TRGOVAČKOG DRUŠTVA -…

IZVJEŠTAJNO RAZDOBLJE -…

SPECIFIKACIJA OPRAVDANIH TROŠKOVA PROJEKTA ULAGANJA
USPOREDBA PLANIRANOG I OSTVARENOG U IZVJEŠTAJNOM RAZDOBLJU

Opravdani troškovi (HRK)	n		n + 1		n + 2	
	Planirano	Ostvareno	Planirano	Ostvareno	Planirano	Ostvareno
A. STANDARDNA OSNOVICA-MATERIJALNA ULAGANJA						
Izgradnja nekretnina/zgrada						
1.						
2…						
Infrastrukturni objekti/priključci						
1.						
2…						
Kupnja opreme/strojeva						
1.						
2…						
UKUPNO						
B. NEMATERIJALNA ULAGANJA						
Patenti, licence, know-how						
1.						
2…						

Ministarstvo gospodarstva rada i poduzetništva *Obrazac G-1*

Obrazac G-1

UKUPNO						
Opravdani troškovi (HRK)	**n**		**n + 1**		**n + 2**	
	Planirano	**Ostvareno**	**Planirano**	**Ostvareno**	**Planirano**	**Ostvareno**
C. OTVARANJE NOVIH RADNIH MJESTA						
Brutto plaće x 24 mjeseca (novootvorena radna mjesta povezana s projektom ulaganja)						
BROJ NOVIH RADNIH MJESTA						
D. USAVRŠAVANJE						
Troškovi općeg usavršavanja						
Troškovi posebnog usavršavanja						
BROJ RADNIKA U PROGRAMU USAVRŠAVANJA						
E. KORIŠTENJE POTICAJNIH MJERA						
POTICAJI ZA ZAPOŠLJAVANJE						
POTICAJI ZA OPĆE USAVRŠAVANJE						
POTICAJI ZA POSEBNO USVRŠAVANJE						
CARINSKI POTICAJI						
POTPORE IZ DRUGIH IZVORA (specificirati)						
POREZNI POTICAJI (neplaćeni iznos poreza)						

n = prva godina ulaganja

Ministarstvo gospodarstva rada i poduzetništva *Obrazac G-1*

Mr. sc. IVAN ČEVIZOVIĆ
Mr. sc. SANDRA FURLAN

Stručni članak UDK 336.2

Olakšice i oslobođenja na područjima posebne državne skrbi, brdsko-planinskim područjima i području Grada Vukovara pri oporezivanju dobiti

Prijava poreza na dobit omogućava korištenje određenih poreznih pogodnosti za određene porezne obveznike. U ovom članku pišemo o olakšicama i oslobođenjima za obveznike koji obavljaju djelatnost na području posebne državne skrbi, brdsko-planinskim područjima i području Grada Vukovara. Ove olakšice i oslobođenja moguće je ostvariti kroz umanjenje porezne obveze za dio dobiti ostvarene poslovanjem na ovim područjima. Iznos ovih olakšica za 2011. godinu utvrđuje se po novim stopama umanjenja.

U članku su prikazane ove olakšice kao i primjer izračuna olakšica, posebice u slučaju kada se cjelokupna dobit ne ostvaruje poslovanjem na ovom području.

1. UVOD

Porezi kao najznačajniji instrument fiskalne politike mogu doprinijeti postizanju određenih ekonomskih, socijalnih i drugih ciljeva. U Hrvatskoj danas postoje čitava područja i općine koja su, uslijed rata i negativnih demografskih kretanja, nerazvijenija od ostatka zemlje, zbog čega dobivaju status područja o kojima država posebno skrbi. Ova područja su obuhvaćena kroz tri skupine gradova i općina:

1. područja od posebne državne skrbi
2. brdsko-planinska područja
3. područje Grada Vukovara.

Prema odredbama Zakona o područjima posebne državne skrbi (Nar. nov., br. 86/08., 57/11.) područja prve skupine uključuju:[1]

- područja gradova i općina:
  - Antunovac, Beli Manastir, Bilje, Bogdanovci, Borovo, Cetingrad, Civljane, Čeminac, Darda, Donji Kukuruzari, Donji Lapac, Draž, Dubrovačko primorje, Dragalić, Dvor, Erdut, Ernestinovo, Gvozd, Hrvatska Dubica, Hrvatska Kostajnica, Ilok, Jagodnjak, Jasenovac, Kijevo, Kneževi Vinogradi, Lovas, Majur, Markušica, Negoslavci, Nijemci, Nuštar, Petlovac, Plitvička Jezera, Popovac, Rakovica, Slunj, Stara Gradiška, Stari Jankovci, Šodolovci, Tompojevci, Topusko, Tordinci, Tovarnik, Trpinja, Vojnić, Vrlika, Vukovar, Župa dubrovačka
- naselja u gradovima:
  - Osijek (10% područja grada) - naselja: Klisa, Nemetin, Sarvaš i Tenja
  - Vinkovci (25% područja grada) - naselje Mirkovci

Područja druge skupine uključuju:[2]

- područja gradova i općina:
  - Barilović, Benkovac, Biskupija, Brestovac, Čačinci, Drniš, Đulovac, Ervenik, Glina, Gornji Bogićevci, Gospić, Gračac, Grubišno Polje, Hrvace, Jasenice, Josipdol, Kistanje, Knin, Konavle, Krnjak, Lasinja, Lipik, Lišane Ostovičke, Lovinac, Mikleuš, Novigrad, Novska, Obrovac, Okučani, Otočac, Pakrac, Petrinja, Plaški, Polača, Poličnik, Posedarje, Promina, Ružić, Saborsko, Sirač, Skradin, Stankovci, Ston, Sunja, Škabrnja, Tounj, Udbina, Velika, Velika Pisanica, Veliki Grđevac, Voćin, Vrhovine i Zemunik Donji
- naselja u gradovima:
  - Daruvar (25% područja grada) - naselja: Markovac i Vrbovac
  - Dubrovnik (50% područja grada) - naselja: Bosanka, Brsećine, Dubravica, Donje Obuljeno, Čajkovica, Čajkovići, Gornje Obuljeno, Gromača, Kliševo, Knežica,

[1] U skladu s čl. 4. Zakona, prvoj skupini pripadaju tijekom Domovinskog rata okupirana područja gradova i općina koja se nalaze neposredno uz državnu granicu, a gradsko/općinsko središte nije od državne granice udaljeno više od 15 kilometara zračne linije i nema više od 5.000 stanovnika prema popisu pučanstva iz 1991. godine, kao i sva preostala tada okupirana područja gradova, općina i naselja hrvatskog Podunavlja.

[2] Prema čl. 5. Zakona druga skupina obuhvaća područja gradova, općina i naselja koja su bila okupirana za vrijeme Domovinskog rata, a ne pripadaju u prvu skupinu.

Komolac, Ljubač, Mokošica, Mravinjac, Mrčevo, Nova Mokošica, Orašac, Osojnik, Petrovo Selo, Prijevoj, Pobrežje, Rožat, Šumet, Trsteno i Zaton
- Karlovac (10% područja grada) - naselja: Banska Selnica, Banski Moravci, Blatnica Pokupska, Brezova Glava, Brežani, Brođani, Cerovac Vukmanićki, Donja Trebinja, Donji Sjeničak, Gornja Trebinja, Gornji Sjeničak, Ivanković Sela, Ivošević Selo, Kablar, Kamensko, Karlovac - dijelovi Gornje Mekušje, Sajevac i Turanj, Klipino Brdo, Kljaić Brdo, Knez Gorica, Lipje, Manjerovići, Okić, Popović Brdo, Ribari, Skakavac, Slunjska Selnica, Slunjski Moravci, Tušilović, Udbinja, Utinja i Vukmanić
- Sisak (10% područja grada) - naselja: Blinjski Kut, Klobučak, Letovanci, Madžari, Staro Selo i Vurot
- Slatina (10% područja grada) - naselja: Golenić, Ivanbrijeg i Lukavac
- Virovitica (10% područja grada) - naselje Jasenaš
- Vodice (25% područja grada) - naselja: Čista Mala, Čista Velika i Grabovci
- Zadar (10% područja grada) - naselja: Babindub i Crno.

Treću skupinu područja posebne državne skrbi čine:[3]
- područja gradova i općina:
  - Babina Greda, Bebrina, Bednja, Berek, Bosiljevo, Brinje, Brod Moravice, Cernik, Cestica, Cista Provo, Crnac, Čađavica, Čaglin, Dekanovec, Donja Voća, Drenovci, Galovac, Generalski Stol, Gornja Rijeka, Garčin, Gradina, Grožnjan, Gundinci, Gunja, Ivanska, Jarmina, Klakar, Kraljevec na Sutli, Kula Norinska, Lanišće, Lećevica, Levanjska Varoš, Lokvičić, Netretić, Oprisavci, Oprtalj, Oriovac, Otok (Splitsko-dalmatinska županija), Otok (Vukovarsko-srijemska županija), Pakoštane, Perušić, Pisarovina, Podgorač, Podravska Moslavina, Podturen, Podcrkavlje, Pokupsko, Pojezerje, Prgomet, Privlaka (Vukovarsko-srijemska županija), Proložac, Punitovci, Ribnik, Runovići, Satnica Đakovačka, Semeljci, Sikirevci, Slavonski Šamac, Sopje, Starigrad, Suhopolje, Trnava, Unešić, Velika Kopanica, Vladislavci, Vođinci, Vrbanja, Vrbje, Zagorska Sela, Zagvozd, Zažablje, Zmijavci, Zrinski Topolovac, Žumberak.

Brdsko-planinska područja definirana su Zakonom o brdsko-planinskim područjima (Nar. nov., br. 12/02., 32/02., 117/03., 42/05., 90/05., 80/08.). Prema odredbama čl. 2. Zakona ova područja obuhvaćaju područja čija nadmorska visina, nagib i vertikalna raščlanjenost terena te njima uvjetovane pedološke, klimatske i druge prirodne osobitosti predstavljaju otežane uvjete za život i rad stanovnika. Status pripadnosti brdsko-planinskim područjima utvrđuje se na razini jedinica lokalne samouprave. Status brdsko-planinskog područja ne može ostvariti jedinica lokalne samouprave:
- na otocima
- utvrđena kao područje posebne državne skrbi sukladno Zakonu o područjima posebne državne skrbi
- koja se svojim teritorijem proteže uz morsku obalu i ima gustoću naseljenosti veću od 20 stanovnika po kilometru kvadratnom
- koja ima gustoću naseljenosti veću od 40 stanovnika po kilometru kvadratnom i čiji su proračunski prihodi i primici po glavi stanovnika umanjeni za pomoć, donacije, prihode od prodaje nefinancijske imovine te primitke od financijske imovine i zaduživanja veći za više od 50% od prosjeka jedinica lokalne samouprave koje udovoljavaju osnovnim geomorfološkim varijablama za ulazak u brdsko-planinska područja, a nisu obuhvaćeni prethodnim skupinama.

Prema odredbama čl. 3. Zakona status brdsko-planinskog područja imaju sljedeće jedinice lokalne samouprave:
- gradovi
  - Buzet, Čabar, Delnice, Imotski, Lepoglava, Ogulin, Orahovica, Senj, Sinj, Trilj, Vrbovsko i Vrgorac
- općine
  - Bistra, Budinšćina, Cerovlje, Čavle, Dicmo, Đurmanec, Fužine, Gračišće, Jelenje, Jesenje, Kalnik, Kaptol, Karlobag, Klana, Klis, Lobor, Lokve, Lovreć, Lupoglav, Ljubešćica, Matulji, Motovun, Mrkopalj, Muć, Novi Golubovec, Podbablje, Primorski Dolac, Radoboj, Ravna Gora, Skrad, Stubičke Toplice, Šestanovac i Vinodolska općina.

Porezni obveznici koji djelatnost obavljaju na području Grada Vukovara, ostvaruju mogućnost korištenja olakšica i oslobođenja uređenih odredbama Zakona o obnovi i razvoju Grada Vukovara (Nar. nov., br. 44/01., 90/05., 80/08., 38/09.).

2. POLJOPRIVREDA I RIBARSTVO

Člankom 23. stavkom 1. Zakona o područjima posebne državne skrbi propisano je da obveznici poreza na dobit koji obavljaju navedenu djelatnost na području od posebne državne skrbi i zapošljavaju **više od pet zaposlenika** u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu **više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište** na području od posebne državne skrbi **najmanje devet mjeseci**, **do ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju**, plaćaju porez na dobit, i to:

KATEGORIJA PODRUČJA	ROK KORIŠTENJA	POSTOTAK UMANJENJA	STVARNA STOPA POREZA
PRVA SKUPINA I GRAD VUKOVAR	Do ulaska u EU	100%	0%
DRUGA SKUPINA	Do ulaska u EU	75%	5%
TREĆA SKUPINA I BRDSKO-PLANINSKA PODRUČJA	Do ulaska u EU	25%	15%

Uvjet zaposlenih osoba propisan je člankom 23. stavkom 2. Zakona o područjima posebne državne skrbi te se smatra da porezni obveznik zapošljava na neodređeno vrijeme zaposlenika s područja posebne državne skrbi ako je zaposlenik proveo u radnom odnosu kod poreznog obveznika te imao prebivalište i boravište na području od posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju.

Ispunjenje navedenog uvjeta broja zaposlenika pojasnio je Središnji ured Ministarstva financija - Porezne uprave svojim Mišljenjima KLASA: 410-10/05-01/34 od 28. 09. 2005. godine, KLASA: 410-10/05-01/25 od 30. 09. 2005. godine te KLASA:

[3] Člankom 6. Zakona određeno je da trećoj skupini područja posebne državne skrbi pripadaju područja općina i gradova koja su ocijenjena kao dijelovi Republike Hrvatske koji zaostaju u razvoju prema tri kriterija razvijenosti: ekonomskom, strukturnom i demografskom.

410-01/06-01/52 od 16. 03. 2007. godine. Navedena Mišljenja u svezi s brojem zaposlenih u najvažnijem pojašnjavaju da:

- *"ukupni broj zaposlenika od kojeg se utvrđuje uvjet od 50% s područja od posebne državne skrbi utvrđuje se na kraju obračunskog razdoblja tj. na dan 31. 12. (ili drugi dan koji predstavlja zadnji dan poreznog razdoblja)*
- *od ukupnog broja zaposlenika na neodređeno vrijeme njih 50% treba imati prebivalište i boraviti na području posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju, a ne 50% od najmanjeg propisanog broja zaposlenika. Dakle, ako porezni obveznik zapošljava 14 zaposlenika, njih 8 treba ispuniti uvjet od devet mjeseci prebivališta i boravišta te radnog odnosa na neodređeno vrijeme*
- *uvjet od devet mjeseci ne mora ispuniti svaki zaposlenik posebno nego je uvjet ispunjen ako postoji kontinuitet u broju zaposlenih, dakle ako je odlaskom jednog zaposlen drugi."*

3. OSTALE DJELATNOSTI

Člankom 24. Zakona o područjima posebne državne skrbi propisano je da obveznici poreza na dobit koji obavljaju djelatnost na području od posebne državne skrbi, osim djelatnosti poljoprivrede i ribarstva, i zapošljavaju **više od pet zaposlenika** u radnom odnosu na neodređeno vrijeme, pri čemu **više od 50% zaposlenika ima prebivalište i boravište** na području od posebne državne skrbi **najmanje devet mjeseci**, plaćaju porez na dobit, i to:

KATEGORIJA PODRUČJA	ROK KORIŠTENJA	POSTOTAK UMANJENJA	STVARNA STOPA
PRVA SKUPINA I GRAD VUKOVAR	2011. - 2013.	75%	5%
	2014. - 2016.	25%	15%
	2017. -	0%	100%
DRUGA SKUPINA	2011. - 2013.	25%	15%
	2014. -	0%	20%
TREĆA SKUPINA	2011. - 2013.	15%	17%
	2014. -	0%	20%
BRDSKO-PLANINSKA PODRUČJA	2011. -	0%	20%

Uvjet zaposlenih osoba propisan je člankom 24. stavkom 3. Zakona o područjima posebne državne skrbi te se smatra da obveznik iz stavka 1. ovog članka zapošljava na neodređeno vrijeme zaposlenika ako je zaposlenik proveo u radnom odnosu kod poreznog obveznika i imao prebivalište i boravio na području Grada Vukovara ili brdsko-planinskom području ili području posebne državne skrbi najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju. Kriteriji računanja broja zaposlenih identični su prethodno navedenima za obveznike koji obavljaju djelatnost poljoprivrede i ribarstva.

Porezni obveznici sa sjedištem na brdsko-planinskim područjima od 2011. godine više nemaju poreznih olakšica pri oporezivanju dobiti po toj osnovi.

4. PRIJAVA ZA KORIŠTENJE PRAVA NA POREZNU OLAKŠICU

Prema odredbama čl. 6. i čl. 15. st. 2. Pravilnika o načinu ostvarivanja porezne olakšice obveznika poreza na dobit na područjima posebne državne skrbi (Nar. nov., br. 53/09. i 122/10.), čl. 6. i čl. 15. st. 2. Pravilnika o načinu ostvarivanja porezne olakšice obveznika poreza na dobit na brdsko-planinskim područjima (Nar. nov., br. 53/09. i 122/10.) i čl. 6. i čl. 15. st. 2. Pravilnika o načinu ostvarivanja porezne olakšice obveznika poreza na dobit na području Grada Vukovara (Nar. nov., br. 53/09. i 122/10.) porezni obveznici su radi korištenja porezne olakšice dužni do **15. ožujka 2012. Ministarstvu regionalnog razvoja, šumarstva i vodnoga gospodarstva** podnijeti **Prijavu za korištenje prava na poreznu olakšicu na obrascima:**

- **POPPDS** - za područja posebne državne skrbi
- **POBPP** - za brdsko-planinska područja
- **POGV** - za Grad Vukovar.

ADRESA:
Ministarstvo regionalnog razvoja, šumarstva i vodnoga gospodarstva
Trg kralja Petra Krešimira IV br. 1
10 000 Zagreb centrala: (01) 6400-600

Napomene uz popunjavanje D dijela Prijave:

D. Podaci o korištenju potpora male vrijednosti

	Naziv korištene potpore male vrijednosti	Iznos korištene potpore male vrijednosti u godini*		
		2010.	2011.	2012.*
D.1	olakšica obveznika poreza na dobit na području posebne državne skrbi	r.b. 45 PD obrasca za 2009.	r.b. 45 PD obrasca za 2010.	r.b. 45 PD obrasca za 2011.
D.2	olakšica obveznika poreza na dobit na području Grada Vukovara	r.b. 46 PD obrasca za 2009.	r.b. 46 PD obrasca za 2010.	r.b. 46 PD obrasca za 2011.
D.3	olakšica obveznika poreza na dobit na brdsko-planinskim područjima	r.b. 47 PD obrasca za 2009.	r.b. 47 PD obrasca za 2010.	r.b. 47 PD obrasca za 2011.
...				
...				
D.n				

*Godina n je godina u kojoj se ostvaruje potpora, što je u slučaju porezne olakšice prema Zakonu o područjima posebne državne skrbi ili Zakonu o brdsko-planinskim područjima ili Zakonu o gradu Vukovaru godina u kojoj se podnosi prijava poreza na dobit.

Podaci koji se iskazuju u ovoj tablici trebaju odgovarati podacima u Izjavi obveznika poreza na dobit danoj pod materijalnom i kaznenom odgovornošću o svim drugim potporama male vrijednosti koje je obveznik poreza na dobit primio tijekom prethodne dvije i tijekom tekuće fiskalne godine za koju se traži pravo na korištenje porezne olakšice.

5. PRIMJERI IZRAČUNA OLAKŠICA I OSLOBOĐENJA

Iznos olakšice koji se iskazuje na rednim brojevima 45. do 47. izračunava se na način da se na dobit ostvarenu poslovanjem na navedenim područjima obračuna iznos olakšica prema propisanom postotku umanjenja. Pri tome treba voditi računa da navedeni iznos ne može biti veći od iznosa porezne obveze iskazane na rednom broju 44.

Porezni obveznici koji djelatnost obavljaju isključivo na navedenim područjima ostvaruju mogućnost korištenja olakšica i oslobođenja na temelju cjelokupne dobiti ostvarene svojim poslovanjem u poreznom razdoblju. U tom dijelu porezni obveznik mora voditi računa da izračunani iznos olakšice ili oslobođenja na temelju ostvarene dobiti ne može biti veći od iznosa porezne obveze.

Porezni obveznici koji obavljaju djelatnost na više područja, koja ili nisu u istoj skupini područja posebne državne skrbi, ili je dio djelatnosti na području posebne državne skrbi, a dio nije, za izračun ovih olakšica i oslobođenja potrebno je utvrditi dio dobiti koji se odnosi, odnosno koji je rezultat poslovanja na pojedinom području za koje se utvrđuje iznos olakšice ili oslobođenja. To od poreznog obveznika zahtijeva adekvatne prilagodbe u poslovnim knjigama kako bi se osigurali upravo ovi podaci. Sa stajališta računovodstvenog obuhvata podataka, odnosno financijskog izvještavanja o pojedinim dijelovima poslovanja, a koji se odnose na poslovanje na područjima posebne državne skrbi, relevantne mogu biti odredbe računovodstvenih standarda o izvještavanju po segmentima, gdje bi se djelatnost na pojedinom području tretirala kao svojevrsni segment. Ova problematika regulirana je odredbama MSFI 8 - Poslovni segmenti. Navedeni standard dužni su u svom financijskom izvještavanju primjenjivati samo obveznici primjene MSFI koji kotiraju ili se pripremaju na uvrštenje na organizirano tržište kapitala. Mišljenja smo da odredbe navedenih standarda o utvrđivanje rezultata poslovanja pojedinog segmenta mogu biti adekvatna osnovica za utvrđivanje rezultata poslovanja na područjima za koja se ostvaruje olakšica ili oslobođenje. Pri tome navedeni oblik segmentiranja, po područjima posebne državne skrbi, ne predstavlja nužno i segmentiranje za potrebe financijskog izvještavanja za obveznike objave informacija po segmentima u financijskim izvještajima. Navedeni segmenti zahtijevaju priznavanje prihoda i rashoda na razini pojedinog segmenta na način i uz ispunjenje uvjeta koji vrijede za društvo (poreznog obveznika) kao cjelinu. Pri tome mogu nastati i interni prihodi i rashodi koji odražavaju aktivnosti segmenata bez obzira što se ovi prihodi i rashodi ne iskazuju na razini društva kao cjeline.

***Primjer**: Porezni obveznik K d.o.o. bavi se trgovinom. Društvo obavlja djelatnost djelomično na području posebne državne skrbi i to na području prve skupine, a dijelom izvan područja posebne državne skrbi. Društvo zapošljava potreban broj radnika s prebivalištem na području posebne državne skrbi. Tijekom 2011. godine ovo društvo je ostvarilo slijedeće prihode i rashode od prodaje trgovačke robe (od obavljanja djelatnosti):*

Opis	Ukupno	Izvan PPDS	PPDS
Prihodi od prodaje robe	500.000	350.000	150.000
Nabavna vrijednost prodane robe	250.000	175.000	75.000
Ostali troškovi (plaće radnika, amortizacija, troškovi usluga itd.)	150.000	100.000	50.000
Troškovi zajedničkih službi (uprava, nabava i sl.)*	70.000	49.000**	21.000***
Dobit prije poreza	30.000	26.000	4.000

* raspoređeno je na temelju ostvarenog prihoda jer je utvrđeno da su ove aktivnosti povezane s opsegom poslovanja na pojedinom području (70.000/500.000=14%)

** 350.000 x 14%

*** 150.000 x 14%

Porezni obveznik će u PD obrascu iskazati ukupne prihode u iznosu od 500.000 kn i rashode u iznosu 470.000 kn. Nakon propisanih uvećanja i umanjenja porezne osnovice utvrdit će se obveza za porez na dobit (r. b. 44.). Primjerice, kada bi porezni obveznik iz našeg primjera, nakon uvećanja i umanjenja porezne osnovice, utvrdio poreznu osnovicu u iznosu od 35.000 kn (npr. povećanje za 70% troškova reprezentacije, 30% troškova osobnih automobila) na ovom rednom broju bio bi iskazan iznos od 7.000 kn. Prilikom utvrđivanja olakšice, odnosno oslobođenja zbog činjenice da se dio djelatnosti odvija na području posebne državne skrbi na rednom broju 45.1. iskazat će se iznos od 600 kn (15% od dobiti ostvarene na području prve skupine PPDS). To znači da će se na r. b. 52. iskazati porezna obveza u iznosu od 6.400 kn.

Mr. sc. Ivan ČEVIZOVIĆ, Ekonomski fakultet, Zagreb
Mr. sc. Sandra FURLAN, Porezna uprava, Otočac

www.rif.hr
@ mailing lista
BRŽE DO AKTUALNIH INFORMACIJA !
Prijavite se na našu mailing listu!
Povremeno ćemo Vam slati obavijesti o novim propisima i aktualnostima te našim publikacijama i aktivnostima.

Mr. sc. KORNELIJA SIROVICA

Stručni članak UDK 336.2

Evidencije i izvješća o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti

Odredbama Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 137/11.), koje su stupile na snagu 8. prosinca 2011. godine, isplatiteljima dividendi i udjela u dobiti propisana je obveza vođenja evidencije o obračunanim i isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti na temelju udjela u kapitalu i to za svaku fizičku osobu koja je dioničar, odnosno član društva, te dostavljanja Poreznoj upravi izvješća na propisanim obrascima.

U ovom članku autorica pojašnjava sadržaj propisanih evidencija i izvješća te navodi i ostale izmjene Pravilnika o porezu na dohodak.

1. UVOD

Zakonom o izmjenama i dopuni Zakona o porezu na dohodak,[1] koji se primjenjuje od 15. listopada 2011. godine, ukinuta je obveza isplate dividende i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu na žiroračun dioničara odnosno člana društva. Istovremeno, propisana je obveza:

- vođenja evidencije o obračunanim i isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti na temelju udjela u kapitalu i to za svaku fizičku osobu koja je dioničar, odnosno član društva, te
- dostavljanja Poreznoj upravi propisanog izvješća o obračunanim i isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti na temelju udjela u kapitalu.

Sadržaj evidencije i izvješća o obračunanim i isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti na temelju udjela u kapitalu propisuju odredbe Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak.[2]

Osim propisivanja evidencije i izvješća o obračunanim i isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti, izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak izmijenjen je sadržaj obrasca Potvrde o danima u međunarodnoj plovidbi (obrasca DPOM) te Izvješća o isplaćenoj naknadi plaće te o osnovicama i obračunanim i uplaćenim doprinosima za obvezna osiguranja (obrasca IDD-1).

Izmjene navedenih obrazaca manjeg su opsega - u obrascu DPOM preciznije se definiraju dani plovidbe koje član posade broda u međunarodnoj plovidbi nije u prethodnoj godini uračunao u razdoblje plovidbe od 183 dana pa ih prenosi u naredno razdoblje,[3] a obrazac IDD-1 je usklađen s odredbama Zakona o doprinosima koje su izmijenjene početkom 2011. godine.[4] Naime, u Zakonu o doprinosima brisane su odredbe članaka 135. - 138. koje su propisivale obvezu srednjim školama i visokim učilištima da obračunavaju i uplaćuju doprinos za zdravstveno osiguranje za učenike i studente koji nisu osigurani kao članovi obitelji osiguranika. Navedena obveza je ukinuta jer se sredstva za zdravstveno osiguranje navedenih osoba već, u skladu s odredbama članka 63. Zakona o obveznom osiguranju, osiguravaju u državnom proračunu. Kako srednje škole i visoka učilišta nemaju više obvezu plaćanja ovog doprinosa, na odgovarajući je način izmijenjen i sadržaj IDD-1 obrasca.

Nadalje, izmjenama Zakona o porezu na dohodak koje su stupile na snagu 15. listopada 2011. godine, kamatna stopa koja se smatra tržišnom cijenom kamate pri odobravanju zajma radniku ili drugim osobama smanjena je s 4% na 3% godišnje. S ovom zakonskom izmjenom usklađene su i odredbe Pravilnika o porezu na dohodak.

2. EVIDENCIJA O OBRAČUNANIM I ISPLAĆENIM DIVIDENDAMA I UDJELIMA U DOBITI

Članak 60. stavak 5. Zakona o porezu na dohodak propisuje **obvezu vođenja evidencije o obračunanim i isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti na temelju udjela u kapitalu i to za svaku fizičku osobu koja je dioničar, odnosno član društva.** Ova evidencija se vodi za:

- dividende i udjele u dobiti koji se ne smatraju dohotkom pa stoga ne podliježu oporezivanju, i
- dividende i udjele u dobiti na temelju udjela u kapitalu koji su ostvareni u razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2004. godine, i koje se, u skladu s odredbama

[1] Zakon o izmjenama i dopuni Zakona o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 114/11.

[2] Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 137/11.

[3] Danima plovidbe iz prethodne godine koji nisu uračunati u 183 dana smatraju se dani plovidbe, dani putovanja prije ukrcaja i iza iskrcaja, dani provedeni na stručnoj izobrazbi u inozemstvu te dani liječenja zbog bolesti ili povrede.

[4] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima, Nar. nov., br. 18/11.

članka 30. stavka 11. Zakona o porezu na dohodak, smatraju dohotkom od kapitala i u trenutku isplate oporezuju stopom od 12%.

Prema odredbama članka 93. Pravilnika o porezu na dohodak, **evidencija o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti treba sadržavati podatke o:**

- isplatitelju dividende i udjela u dobiti,
- primatelju dividende i udjela u dobiti,
- načinu isplate dividende i udjela u dobiti (na primjer, isplata u gotovini, na tekući ili žiroračun, u naravi i sl.),
- razdoblju u kojemu je ostvarena dobit iz koje se dividende ili udjeli u dobiti isplaćuju,
- iznosu isplate,
- datumu isplate, i dr.

Navedena evidencija se ne dostavlja Poreznoj upravi već se na temelju podataka koje sadržava sastavljaju propisana izvješća koja se podnose Poreznoj upravi, i to:

- izvješće o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti **koji se ne smatraju dohotkom pa stoga ne podliježu oporezivanju** - na propisanom obrascu "Izvješće o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti u mjesecu _____ godine_____" (**Obrazac DU**),
- izvješće o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti na temelju udjela u kapitalu ostvarenima u razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2004. godine **koji se smatraju dohotkom od kapitala** - na propisanom obrascu "Izvješće o isplaćenim primicima, dohotku, uplaćenim doprinosima, porezu na dohodak po odbitku i prirezu u _____ godini" (**Obrazac ID-1**).

3. IZVJEŠĆE O ISPLAĆENIM DIVIDENDAMA I UDJELIMA U DOBITI - OBRAZAC DU

Odredbe Pravilnika o porezu na dohodak utvrđuju oblik i sadržaj "Izvješća o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti" - Obrasca DU koji se sastavlja za isplaćene dividende i udjele u dobiti koji ne podliježu oporezivanju[5] i u propisanom roku dostavlja nadležnoj ispostavi Porezne uprave. Isplatitelji Obrazac DU mogu dostavljati Poreznoj upravi ispisanog putem računala ili elektroničkim putem, ako u cijelosti sadržajem i oblikom odgovara obrascu propisanom Pravilnikom o porezu na dohodak.

3.1. Sadržaj Obrasca DU

Isplatitelji dividendi i udjela u dobiti u "Izvješće o isplaćenim dividendama i udjelima u dobiti u mjesecu _____ godine_____" (Obrazac DU) unose sljedeće podatke:

- naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj i adresu sjedišta/prebivališta odnosno uobičajenog boravišta isplatitelja dividende i udjela u dobiti,
- ime i prezime, te osobni identifikacijski broj primatelja dividende i udjela u dobiti,
- način isplate, odnosno dodjele dividende i udjela u dobiti (u novcu, stvarima ili u skladu s posebnim propisima koji uređuju način takve isplate),
- iznos dividende i udjela u dobiti,
- razdoblje u kojem je ostvarena dobit iz koje se isplaćuje dividenda i udio u dobiti.

Na temelju propisanoga sadržaja Obrasca DU proizlazi da se u obrazac unose dividende i udjeli u dobiti raspoređeni članovima društva iz dobiti ostvarene za određenu godinu, tj. proizlazi da se u obrazac ne unose isplaćeni predujmovi dobiti. Naime, **za isplaćene predujmove dobiti isplatitelji su obvezni voditi evidenciju propisanu odredbama članka 35. a, Pravilnika o porezu na dobit**[6] koja se obvezno prilaže uz prijavu poreza na dobit, a mora sadržavati najmanje sljedeće podatke:

- ime i prezime osobe kojoj se isplaćuje predujam dobiti,
- adresu i OIB te osobe,
- datum i iznos isplaćenog predujma,
- datum i iznos podmirenog predujma.

Kako se prema odredbama članka 93. stavka 4. Pravilnika o porezu na dohodak, trenutak podmirenja isplaćenog predujma iz ostvarene dobiti smatra isplatom dividendi odnosno udjela u dobiti, ipak ga treba evidentirati u Obrascu DU.

Nadalje, ako se predujam dividende isplaćuje u tekućem za prethodno porezno razdoblje, trenutak isplate predujma također se smatra isplatom dividende pa se u mjesecu isplate evidentira u Obrascu DU. Naime, dionička društva, u skladu s odredbama članka 221. Zakona o trgovačkim društvima[7] mogu isplatiti predujam dobiti samo onda ako privremeni račun dobiti i gubitka za proteklu poslovnu godinu pokazuje dobit. Predujam dobiti isplaćuje se nakon isteka poslovne godine, u narednoj godini, prije nego što su usvojeni financijski izvještaji i donijeta odluka o isplati dividende dioničarima. Na ime predujma dobiti može se isplatiti najviše polovinu iznosa dobiti umanjenog za iznose koji se po zakonu i statutu moraju unijeti u rezerve društva, a iznos predujma ne može biti veći od iznosa polovine prošlogodišnje dobiti.

Obvezu evidentiranja isplaćenih predujmova dobiti u Obrascu DU pojašnjavamo sljedećim primjerima:

Primjer: *Podmirivanje predujmova iz ostvarene dobiti*

Društvo s ograničenom odgovornošću je tijekom 2011. godine isplatilo članovima društva predujam udjela u dobiti u iznosu od 380.000,00 kuna. Nakon usvajanja financijskih izvještaja u kojima je iskazana neto dobit u iznosu od 420.000,00 kuna, skupština društva je 25. travnja 2012. godine donijela odluku o isplati ukupno ostvarene neto dobiti članovima društva. Kako je članovima društva, putem predujma, već isplaćen udio u dobiti u iznosu od 380.000,00 kuna, potraživanja od članova društva za isplaćeni predujam dobiti kompenzirana su s obvezom za isplatu ostvarene dobiti, a članovima društva je razlika u iznosu od 40.000,00 kuna isplaćena 28. travnja 2012. godine. U Obrazac DU za mjesec travanj 2012. godine, koji se nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostavlja do 15. svibnja, isplatitelji unose iznos predujmova dobiti u iznosu 380.000,00 kuna, podmirenih 25. travnja, te iznos udjela u dobiti u iznosu od 40.000,00 kuna, isplaćenih 28. travnja 2012. godine.

[5] U skladu s odredbama članka 9. stavka 1. točke 2. Zakona o porezu na dohodak, dividende i udjeli u dobiti se ne smatraju dohotkom, pa stoga ne podliježu oporezivanju (osim onih ostvarenih u razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2004. godine).

[6] Pravilnik o porezu na dobit, Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10. i 137/11.

[7] Zakon o trgovačkim društvima, Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99. - vjerodostojno tumačenje, 52/00. - Odluka USRH, 118/03., 107/07., 146/08. i 137/09.

Primjer: *Isplata predujma dobiti u tekućem za prethodno porezno razdoblje*

Dioničko društvo je na temelju privremenog računa dobiti i gubitka za 2011. godinu iskazalo dobit u iznosu od 1.380.000,00 kuna. U mjesecu ožujku 2012. godine, prije nego što su usvojeni financijski izvještaji za 2011. godinu i donijeta odluka o isplati dividende dioničarima, isplaćuje se predujam dividende u iznosu 600.000,00 kuna. Kako je društvo za prethodnu, 2010. godinu, ostvarilo dobit u iznosu od 1.450.000,00 kuna, ispunjeni su uvjeti za isplatu predujma dividende. Naime, prema odredbama članka 221. Zakona o trgovačkim društvima, na ime predujma dobiti može se isplatiti najviše polovinu iznosa dobiti umanjenog za iznose koji se po zakonu i statutu moraju unijeti u rezerve društva, a iznos predujma ne može biti veći od iznosa polovine prošlogodišnje dobiti.

Isplaćeni iznos predujma dividende isplatitelji evidentiraju u Obrazac DU za mjesec ožujak i predaju nadležnoj ispostavi Porezne uprave do 15. travnja 2012. godine.

3.2. Rokovi podnošenja Obrasca DU Poreznoj upravi

Obrazac DU sastavlja se i dostavlja ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema sjedištu odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu isplatitelja dividende i udjela u dobiti i to **do 15. u mjesecu za prethodni mjesec u kojemu su dividenda ili udio u dobiti isplaćeni**. Na primjer, za dividendu ili udio u dobiti isplaćene tijekom veljače, isplatitelj je obvezan dostaviti Obrazac DU nadležnoj ispostavi Porezne uprave do 15. ožujka.

Obrazac DU se primjenjuje od 1. veljače 2012. godine, pa će se prvi puta predavati Poreznoj upravi 15. veljače, za dividende i udjele u dobiti isplaćene u siječnju 2012. godine.

Ako se dividende koje se u skladu s odredbama Zakona o porezu na dohodak ne smatraju dohotkom, pa stoga niti ne podliježu oporezivanju, isplaćuju dioničarima posredstvom Središnjeg klirinško depozitarnog društva (SKDD-a), ono, u ime isplatitelja, dostavlja Poreznoj upravi elektroničkim putem podatke iz obrasca DU (ako tim podacima raspolaže).

3.3. Primjer popunjavanja Obrasca DU

Način popunjavanja Obrasca DU pojašnjavamo sljedećim primjerom:

Društvo s ograničenom odgovornošću "Alfa" ima dva člana društva - Mladena Vujića i Zlatu Krpan koji imaju jednake udjele u društvu. Na temelju usvojenih financijskih izvještaja za 2011. godinu, u kojemu je iskazana dobit nakon oporezivanja u iznosu od 426.000,00 kuna, u mjesecu travnju 2012. godine donijeta je odluka o isplati udjela u dobiti svakom članu društva u iznosu od 153.000,00 kuna (ukupno 306.000,00 kuna), a razlika u iznosu od 120.000,00 kuna se raspoređuje u zadržanu dobit. Tijekom 2011. godine svakom članu društva je isplaćen predujam udjela u dobiti u iznosu od 54.000,00 kuna. Nakon prijeboja potraživanja od članova društva za isplaćeni iznos predujma dobiti i obveze za isplatu raspoređene dobiti, članovima društva se 30. travnja na tekuće račune isplaćuje dio raspoređene dobiti za 2011. godinu i to u iznosu od 60.000,00 kuna. Razliku udjela u dobiti u iznosu od 33.000,00 kuna članovima društva se isplaćuje u dobrima, također 30. travnja 2012. godine.

Isplatitelj Obrazac DU za mjesec travanj 2012. godine popunjava na sljedeći način:

OBRAZAC DU

IZVJEŠĆE O ISPLAĆENIM DIVIDENDAMA I UDJELIMA U DOBITI U MJESECU TRAVNJU GODINE 2012.

Podaci o isplatitelju
Naziv/Ime i prezime: "ALFA" d.o.o
Adresa: Zagreb, V. Nazora 12.
OIB: 14590345781

(Iznos u kunama i lipama)

Red. br.	Podaci o primatelju dividende i udjela u dobiti		Način isplate	Iznos dividende	Iznos udjela u dobiti	Porezno razdoblje u kojemu je dobit ostvarena
	Ime i prezime	OIB				
1.	Mladen Vujić	23401625810	podmirenje predujma		54.000,00	1. 1. - 31. 12. 2011.
2.	Mladen Vujić	23401625810	u novcu - na tekući račun		60.000,00	1. 1. - 31. 12. 2011.
3.	Mladen Vujić	23401625810	u dobrima		33.000,00	1. 1. - 31. 12. 2011.
4.	Zlata Krpan	70461452319	podmirenje predujma		54.000,00	1. 1. - 31. 12. 2011.
5.	Zlata Krpan	70461452319	u novcu - na tekući račun		60.000,00	1. 1. - 31. 12. 2011.
6.	Zlata Krpan	70461452319	u dobrima		33.000,00	1. 1. - 31. 12. 2011.

4. IZVJEŠĆE O ISPLAĆENIM DIVIDENDAMA I UDJELIMA U DOBITI KOJI SE SMATRAJU DOHOTKOM OD KAPITALA - OBRAZAC ID-1

Ako isplatitelj dioničarima i članovima društva isplaćuje dividende odnosno udjele u dobiti ostvarene u razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2004. godine, obvezno pri njihovoj isplati obračunava, obustavlja i na propisane uplatne račune uplaćuje porez na dohodak po stopi od 12% te prirez, ako je propisan za mjesto prebivališta ili uobičajenog boravišta dioničara odnosno člana društva. Ove isplate dividendi odnosno udjela u dobiti isplatitelji tijekom godine ne unose u Obrazac DU, već ih istekom godine unose u godišnje izvješće o isplaćenim primicima, dohotku, uplaćenim doprinosima, porezu na dohodak po odbitku i prirezu - Obrazac ID-1 i predaju nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije **do 31. siječnja tekuće godine za prethodnu godinu.**

Osim iznosa isplaćenih dividendi i udjela u dobiti koji se smatraju dohotkom od kapitala i podliježu oporezivanju, isplatitelji u ID-1 obrazac unose i iznos poreza na dohodak i prireza, uplaćenog na propisani uplatni račun, uz navođenje brojčane oznake 1570 - predujam poreza na dohodak i prireza po odbitku od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu.

Mr. sc. Kornelija SIROVICA, HZRIF, Zagreb

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Konačni obračun PDV-a za 2011. godinu

Zakonom o PDV-u propisana je obveza sastavljanja konačnog obračuna poreza na dodanu vrijednost za kalendarsku godinu kao razdoblje oporezivanja. Pri sastavljanju konačnog obračuna za 2011. godinu, porezni obveznici koji uz oporezive obavljaju i isporuke koje su po čl. 11. i 11.a Zakona, oslobođene PDV-a, trebaju voditi računa o izmjenama Pravilnika o PDV-u koje su stupile na snagu 1. kolovoza 2011. godine. Izmjene Pravilnika, propisuju određene novine vezane za izračun % prava na odbitak pretporeza, odnosno novine koje se odnose na ispravak pretporeza za dugotrajnu imovinu, zbog promjene % utvrđenog za odbitak pretporeza u odnosu na početnu godinu (godina nabave i odbitka pretporeza).

O navedenim novinama i načinu sastavljanja konačnog obračuna PDV-a za 2011. godinu autorica piše u ovom članku.

1. UVOD

Obveza i način sastavljanja konačnog obračuna poreza na dodanu vrijednost propisani su:

- člankom 18. stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95. - 94/09.), i
- članku 115. te člancima 121. do 127. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 149/09. i 89/11.).

Središnji ured Porezne uprave za svaku godinu daje uputu o načinu sastavljanja i podnošenja konačnog obračuna, te se očekuje uputa i za sastavljanje konačnog obračuna poreza na dodanu vrijednost za 2011. godinu.[1]

Podaci koji se iskazuju u godišnjem obračunu PDV-a, predstavljaju kumulativni zbroj PDV-a koji je obračunan i prijavljen u mjesečnim/tromjesečnim obračunima tijekom godine. Ako se pri sastavljanju konačnog obračuna ne uoče nepravilnosti u obračunima tijekom godine, konačni je obračun jednak zbroju podataka iz mjesečnih/tromjesečnih prijava. Međutim, ako se pri sastavljanju konačnog obračuna uoče pogreške koje su nastale zbog pogrešne primjene propisa tijekom godine, uočene pogreške treba ispraviti u konačnom obračunu pa se mogu javiti razlike u odnosu na mjesečne/tromjesečne obračune. Razlika može nastati u visini obračunanog PDV-a na nepriznate manjkove ukoliko one nisu uključene u obračun za prosinac.

Kod poreznih obveznika **koji imaju obvezu podjele pretporeza** razlika će se javiti ako se kod sastavljanja konačnog obračuna utvrdi novi % prava na odbitak pretporeza u odnosu na % koji je tijekom godine primjenjivan kao privremeni.[2]

[1] Uputa o načinu sastavljanja konačnog obračuna PDV-a za 2010., dana je pod brojem, Klasa: 410-01/10-01/123, Ur. br. 513-07-21-01/11-1 od 10. ožujka 2011., objavljeno u RIF-u br. 5/11, str. 117-127.

[2] Postotak utvrđen prema čl. 146. Pravilnika o PDV-u.

Treba skrenuti pozornost, da *"ako se po isteku roka za predaju konačnog obračuna za 2010. 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."*[3]

2. OBVEZNICI SASTAVLJANJA I ROKOVI PODNOŠENJA KONAČNOG OBRAČUNA

Konačni obračun PDV-a **za 2011. godinu** podnosi se nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu odnosno prebivalištu poreznog obveznika **u sljedećim rokovima:**

[3] Uputa o načinu sastavljanja konačnog obračuna PDV-a za 2010., - točka 3.

- **do 30. travnja 2012**. - porezni obveznici koji porez plaćaju **prema izdanim računima** (trgovačka društva, obrtnici obveznici poreza na dobit, udruge i druge neprofitne organizacije, proračunski korisnici koji su obveznici PDV-a i drugi, osim obveznika poreza na dohodak);
- **do 29. veljače 2012.** - porezni obveznici koji porez plaćaju **prema naplaćenim naknadama** za sve naplaćene naknade u 2011. godini (obveznici poreza na dohodak i to obrtnici, slobodna zanimanja, povremene samostalne djelatnosti, poljoprivrednici, i dr.);
- porezni obveznici **koji 31. prosinca 2011. godine prestaju biti porezni obveznici** (izlaze iz sustava PDV-a), ali nastavljaju obavljati djelatnost, predaju konačni obračun PDV-a u istim rokovima, tj. do 29. veljače 2012., odnosno do 30. travnja 2012. godine;
- porezni obveznici **koji prestaju obavljati djelatnost** (zatvaraju obrt, likvidiraju trgovačko društvo, prestaju ostvarivati dohodak od imovine, i sl.) konačni obračun PDV-a podnose **u roku tri mjeseca od prestanka poslovanja.** Rok od tri mjeseca propisan je člankom 18. stavak 2. Zakona za sve porezne obveznike;
- porezni obveznici kojima se poslovna godina razlikuje od kalendarske, PDV sastavljaju za kalendarsku godinu (čl. 16. st. 1. Zakona).

Konačni obračun sastavlja se na **Obrascu PDV-K** čiji je sadržaj propisan Pravilnikom o PDV-u.

Porezni obveznici koji su razvrstani u srednje ili velike poduzetnike u smislu odredaba Zakona o računovodstvu i obveznici PDV-a čija je godišnja vrijednost oporezivih i izvoznih isporuka bila veća od 800.000 kn, prema pokazateljima utvrđenima na zadnji dan poslovne godine (2010. g.) koja prethodi poslovnoj godini (2011.) za koju se sastavlja konačni obračun PDV-a, obvezni su obrazac PDV-K za 2011. godinu **dostaviti Poreznoj upravi u elektroničkom obliku koristeći sustav ePorezna.**

Ako porezni obveznik u propisanom roku ne podnese PDV-K čini prekršaj za koji je člankom 28. Zakona o PDV-u propisana **novčana kazna** u iznosu od 1.000,00 do 200.000,00 kuna za poreznog obveznika, odnosno u iznosu od 500,00 do 10.000,00 za odgovornu osobu. Osim kazne za prekršaj, poreznom obvezniku, Porezna uprava može, sukladno čl. 18. st. 3. Zakona, procijeniti poreznu obvezu na temelju obavljenog nadzora, usporedbom s poreznim obveznikom koji obavlja sličnu djelatnost ili na temelju drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika.

3. IZMJENE PRAVILNIKA O PDV-u KOJE SU U PRIMJENI OD 1. KOLOVOZA 2011.[4]

Prilikom sastavljanja konačnog obračuna PDV-a za 2011. godinu treba uvažiti i izmjene i dopuna Pravilnika o PDV-u objavljene u Nar. nov., br. 89/11., a koje se primjenjuju od 1. kolovoza. Najvažnije izmjene su sljedeće:

- **računi u elektroničkom obliku**
  - novina je da od 1. kolovoza 2011. račun za isporučena dobra i obavljene usluge može biti ispostavljen na papiru ili u elektroničkom obliku,
  - račun u elektroničkom obliku je račun ispostavljen kao elektronička isprava sukladno Zakonu o elektroničkoj ispravi i potpisan elektroničkim potpisom[5] sukladno Zakonu o elektroničkom potpisu,[6]
  - za račun u elektroničkom obliku primatelj računa mora dati suglasnost za prihvat takvog računa i to prije prvog ispostavljanja elektroničkog računa,
  - računi u elektroničkom obliku moraju biti pohranjeni u izvornom elektroničkom obliku u kojemu su i poslani;
- **računi poslani telekomunikacijskim uređajima**
  - računi poslani telekomunikacijskim uređajima koji nisu ispostavljeni sukladno članku 104.a Pravilnika kao elektronički račun i nadalje se ne smatraju računima u smislu odredbe čl. 15. Zakona koji udovoljava uvjetima za odbitak pretporeza;
- **ispravak pogrešno iskazanog poreza na računu**
  - vezano za način ispravka pogrešno iskazanog poreza na računu izmjenama čl. 108. st. 2. dodane su odredbe o načinu ispravka računa u elektroničkom obliku, prema kojima se i ispravak računa radi temeljem obavijesti o ispravku u elektroničkom obliku;
- **ispravak iskorištenog pretporeza zbog promjene postotka prava na odbitak pretporeza (za 1/5 ili 1/10 razlike pretporeza za nabavu dugotrajne imovine)**
  - ispravak se ne provodi ako razlika pretporeza ne prelazi 500,00 kuna;
- **usklađivanje postotka prava na odbitak pretporeza u konačnom obračunu PDV-a**
  - iznos odbitka pretporeza koji se usklađuje u konačnom obračunu PDV-a ne utječe na visinu troška nabave odnosno proizvodnje dugotrajne imovine u popisu dugotrajne imovine poduzetnika;
- **pravo izbora za oporezivanje kod odobravanja kredita povezanih s isporukom dobara i usluga**
  - porezni obveznik ima pravo na izbor za oporezivanje kad za isporučena dobra ili obavljene usluge odobrava kredite iz svojih financijskih sredstava, a naknadu za usluge kreditiranja iskazuje odvojeno od vrijednosti dobara i usluga koje isporučuje. Izmijenjenim stavkom 2. članka 83. propisano je da se pravo na izbor za oporezivanje odnosi samo na porezne obveznike koji povremeno odobravaju kredite povezane s obavljanjem isporuka dobara i usluga;
- **povremene transakcije**
  - u čl. 146. izmijenjen je stavak 6. i brisana je odredba kojom je bilo propisano da se pod povremenim financijskim transakcijama smatraju isporuke koje ne prelaze 2% ukupnih godišnjih isporuka poreznog obveznika,
  - nakon ovih izmjena kod poduzetnika koji financijske transakcije obavljaju povremeno i nadalje se prilikom izračuna postotka za odbitak pretporeza neće uzimati u obzir iznosi vrijednosti isporuka koje se odnose na transakcije iz čl. 11.a st. 1. točke b) do g) (financijske usluge) ako se one obavljaju samo povremeno (od slučaja do slučaja);
- **isporuke obroka u vezi s predškolskim i osnovnoškolskim obrazovanjem**
  - oslobođena je PDV-a isporuka obroka predškolskim i osnovnoškolskim ustanovama koje ovim korisnicima

[4] Detaljnije o navedenim izmjenama vidjeti u članku R. Kalčić, Izmjene i dopune Pravilnika o PDV-u, u RIF-u br. 9/11, str. 78. - 84.

[5] Nar. nov., br. 150/05.

[6] Nar. nov., br. 10/02. i 80/08.

obavljaju druge ustanove ili organizacije iz čl. 11. st. 1. t. g), h) i i) Zakona, pod uvjetom da naknada nije veća od ukupnih troškova za obavljenu isporuku.

Od navedenih izmjena na sastavljanje konačnog obračuna za 2011. godinu, utjecat će izmjene vezane za ispravak iskorištenog pretporeza zbog promjene postotka prava na odbitak pretporeza (za 1/5 ili 1/10), razlike pretporeza za nabavu dugotrajne imovine.

4. ZAKLJUČIVANJE KNJIGE I-RA, U-RA I DRUGIH POREZNIH EVIDENCIJA

Prije sastavljanja Obrasca PDV-K, porezni obveznik treba **sukladno čl. 163. Pravilnika o PDV-u zaključiti porezne knjige i evidencije.** Knjige se zaključuju nakon što su provedena sva potrebna knjiženja za kalendarsku godinu kao porezno razdoblje. **Prije konačnog kumulativnog zbroja podataka treba proknjižiti uočene pogreške**, kao i sve druge podatke prema kojima se utvrđuje konačna obveza PDV-a (inventurne manjkove koji podliježu oporezivanju, razliku pretporeza koja je nastala zbog promjene % utvrđenog za odbitak pretporeza i sl.).

Kako su rokovi za sastavljanje i podnošenje porezne prijave i plaćanje PDV-a po obračunskim razdobljima do zadnjeg dana u mjesecu za protekli mjesec/tromjesečje, porezni obveznici u obračunu za prosinac (odnosno listopad - prosinac), koji predaju do kraja siječnja 2012. godine mogu obuhvatiti gotovo sve ulazne i izlazne račune koji se odnose na isporuke do 31. prosinca. Isto tako moguće je da porezni obveznici do toga datuma utvrde i inventurne razlike, pa se PDV na nepriznate manjkove i otpise može obračunati već u obračunu za zadnje obračunsko razdoblje 2011. godine.

Međutim, ako određeni ulazni odnosno izlazni računi za isporuke u 2011. godini nisu bili uvršteni u obračun za prosinac, pri sastavljanju konačnog obračuna PDV-a treba postupiti prema Uputi Središnjeg ureda Porezne uprave.

Uputom o načinu sastavljanja i podnošenja konačnog obračuna PDV-a koju je izdao Središnji ured Porezne uprave, utvrđeno je kako porezni obveznici trebaju postupiti pri sastavljanju konačnog obračuna PDV-a u slučajevima kada obračunani PDV za isporuke do 31. prosinca 2011. godine nisu uvrstili u obračunska razdoblja za 2011. godinu. Razlike mogu nastati ako su ulazni računi za isporuke u 2011. godini primljeni nakon sastavljanja obračuna za prosinac (odnosno listopad - prosinac), ili je ulazni R-2 račun plaćen u 2012. godini. U nastavku se pojašnjava kako porezni obveznici trebaju postupati s ulaznim računima iz 2011. godine pri sastavljanju konačnog obračuna PDV-a.

5. KOJE RAČUNE ZA ISPORUKE U 2011. GODINI TREBA UVRSTITI U PDV-K

5.1. Porezni obveznici koji porez plaćaju prema vrijednosti isporuka (obveznici R-1)

- **Ulazni računi za isporuke u 2011. godini**

Porezni obveznici koji PDV plaćaju prema izdanim računima u **PDV-K uključuju sljedeće ulazne račune:**

- **R-1 - po kojima su primljene isporuke do 31. 12. 2011.**

Ako ulazni račun R-1 za isporuku u 2011. godini, nosi datum 2012. godine on se zbog datuma izdavanja nije mogao uvrstiti u obračun za prosinac/2011. Obzirom da se radi o isporuci u 2011. godini, ne može se uračunati niti u obračunsko razdoblje za siječanj 2012., što znači da se pretporez po ovom računu može odbiti tek uvrštavanjem u PDV-K. To je slučaj, npr. s računima za potrošnju električne energije, računima za usluge telefona i slično ako ih je dobavljač zaračunao s datumom u siječnju 2012. godine, iako je isporuka obavljena u 2011. godini;

- **R-2 - po kojima su primljene isporuke u 2011. godini, a račun plaćen u 2012. godini**

Pretporez po R-2 računu koji je plaćen u 2012. godini do predaje obrasca PDV-K, treba priznati u konačnom obračunu, jer se radi o isporukama u godini za koju se sastavlja konačni obračun. Ako je račun plaćen nakon što je predan konačni obračun, pretporez se priznaje u obračunskom razdoblju koje obuhvaća mjesec plaćanja (kada su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza - primljena isporuka, primljen račun i plaćen račun).

- **Izlazni računi za isporuke u 2011. godini**

Porezni obveznici koji porez plaćaju prema izdanim računima **u PDV-K trebaju uvrstiti sljedeće izlazne račune:**

- sve izlazne račune koji se odnose na isporuke roba i usluga obavljene do 31. prosinca 2011. godine. Konačnim obračunom moraju biti obuhvaćeni i svi oni računi za isporuke u 2011. godini koji iz bilo kojih razloga nisu obuhvaćeni obračunima tijekom godine;
- oporezive manjkove po inventuri sa stanjem 31. prosinca 2011.

- **Građevinski radovi izvedeni u 2011. godini, a situacije ovjerene u 2012. godini**

Porez na dodanu vrijednost po računima za obavljene građevinske radove dospijeva ovisno o datumu ovjere građevinske situacije. Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost **s primjenom od 1. siječnja 2010.**, u članku 45. stavak 3. propisano je da u graditeljskoj djelatnosti porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je ovjerena situacija o stvarno izvedenim građevinskim radovima od strane nadzornog tijela. Ako nadzorno **tijelo ne ovjeri** obračunsku situaciju, smatra se da je porezna obveza nastala **najkasnije istekom obračunskog razdoblja koje slijedi nakon razdoblja u kojem je ispostavljena obračunska situacija.** Na ovaj je način djelomično potvrđeno stajalište Ministarstva financija od 12. lipnja 1998.,[7] koje je nastanak porezne obveze vezalo za ovjeru građevinske situacije. Prema navedenoj odredbi, za izvođača radova porezna obveza nastaje najkasnije istekom sljedećeg obračunskog razdoblja koje slijedi nakon razdoblja ispostavljanja situacije. Međutim, temeljem odredbi članka 135. st. 4. Pravilnika investitor pretporez može odbiti u obračunskom razdoblju u kojem je ovjerena situacija. Ako je investitor porezni obveznik koji porez plaća prema naplaćenim naknadama, za odbitak pretporeza potrebno je da građevinska situacija bude i plaćena.

Naime, po građevinskim situacijama za građevinske radove izvedene, primjerice u prosincu 2011. godine za koje je situacija ovjerena u siječnju 2012. godine, porezna obveza na-

[7] Mišljenje Ministarstva financija, klasa: 410-19/97-01/646, ur. br.: 513-07/98-3 od 12. lipnja 1998.

staje u siječnju, a i investitor može odbiti pretporez u siječnju 2012. godine.

Ako građevinske radove izvodi građevinar obveznik poreza na dohodak tada po R-2 računu porezna obveza nastaje kada je račun R-2 plaćen, a pravo na pretporez još i pod uvjetom da je građevinska situacija i ovjerena čime se dokazuje da je obavljena isporuka.

- **PDV plaćen pri uvozu robe**

Ako je pri uvozu dobara PDV plaćen do 31. prosinca 2011. godine pretporez priznaje u obračunu za prosinac odnosno u konačnom obračunu. U slučaju da je uvoz obavljen do 31. prosinca 2011., a PDV je plaćen u 2012., pretporez se priznaje u obračunskom razdoblju u 2012. godini u kojem je i plaćen.

- **PDV na usluge inozemnih poduzetnika**

Ako je PDV na usluge inozemnih poduzetnika koje su obavljene u 2011. godini plaćen do 31. prosinca 2011. pretporez se priznaje u obračunu za prosinac. Ako je na usluge ino poduzetnika koje su obavljene u 2011. godini, porez plaćen u 2012. godini pretporez se priznaje u obračunskom razdoblju plaćanja, dakle u odgovarajućem obračunu u 2012. godini, a ne u PDV-K.

- **Obavijesti o knjiženju**

Obavijesti o knjiženju o ispravku pretporeza po računima iz 2011. godine zbog naknadnih popusta, odobrenog cassasconta, pogreške u obračunu poreza i slično, evidentiraju se u obračunskom razdoblju tekuće godine prema datumu obavijesti.

- **Povrat robe**

Ako kupac na kraju godine, dobavljaču vraća robu, dobavljač može ispraviti porez zaračunan u trenutku isporuke samo ako mu kupac pošalje obavijest o ispravku pretporeza. Isprava za smanjenje porezne obveze je obavijest o knjiženju ili druga isprava kojom primatelj računa obavještava izdavatelja računa da je ispravio iskorišteni pretporez. U obavijesti o knjiženju kod povrata robe (zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka upotrebe ili drugih razloga) treba naznačiti broj i datum računa po kojem je isporučena roba zaračunana, a naknadno se vraća.

Primatelj računa (kupac) obavijest o knjiženju evidentira **u knjizi U-RA - storniranjem pretporeza**, a izdavatelj računa (dobavljač), **u knjizi I-RA storniranjem porezne obveze.**

5.2. Porezni obveznici koji izdaju R-2 račune

Obveznici koji PDV plaćaju prema naplaćenim naknadama (obveznici poreza na dohodak) pri sastavljanju PDV-K primjenjuju "načelo blagajne". Ovi obveznici u konačnom obračunu iskazuju poreznu obvezu prema isporukama naplaćenim do 31. prosinca 2011. godine, a pravo na pretporez iskazuju po ulaznim računima (R-1 i R-2) koje su platili do 31. prosinca 2011. godine. Sve ostale isporuke iz 2011. godine koje će biti naplaćene, odnosno plaćene u 2012. godini iskazuju u obračunskim razdobljima 2012. godine prema datumu naplate, odnosno plaćanja.

Kod ovih poreznih obveznika mogu nastati razlike u konačnom obračunu u odnosu na zbroj obračuna tijekom godine zbog poreznih obveza po inventurnim manjkovima, ili zbog određenih pogrešaka koje su uočene pri sastavljanju konačnog obračuna.

5.3. Obveznici koji prelaze s oporezivanja dohotka na oporezivanje dobiti

Sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. - 80/10.), fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta, slobodnih zanimanja, poljoprivrede i šumarstva i drugih djelatnosti koje se oporezuju kao obrt, postaje obveznikom poreza na dobit po sili Zakona ako ispunjava uvjet iz čl. 2. Zakona ili na vlastiti zahtjev. Istovremeno s podnošenjem zahtjeva za oporezivanjem porezom na dobit, takav porezni obveznik umjesto dosadašnjeg obveznika koji PDV plaća po naplaćenim naknadama i izdaje račune R-2, **postaje obveznikom koji PDV plaća prema isporukama i izdaje račune s oznakom R-1.**

Ako porezni obveznik s 1. siječnjem 2011. prelazi s obveznika poreza na dohodak na obveznika poreza na dobit i kod PDV-a prelazi s obveznika koji je porez plaćao prema naplaćenim naknadama na obveznika koji će porez plaćati prema isporukama. **Konačni obračun za 2011. godinu** ovaj porezni obveznik sastavlja **kao "dohodaš",** tj. prema naplaćenim naknadama. Konačnim obračunom bit će obuhvaćeni ulazni i izlazni računi naplaćeni do 31. prosinca 2011. godine. Međutim, zbog prijelaza na oporezivanje dobiti pravo na odbitak pretporeza po neplaćenim ulaznim računima R-1 po kojima su primljene isporuke u 2011. godini, stječe se u siječnju 2012. godine. To znači da će se ovi računi (R-1) evidentirati u knjizi U-RA u 2012. godini i iskazati u Obrascu PDV za siječanj 2012. godine.

Pretporez po ulaznim R-2 računima i u slučaju prijelaza na oporezivanje dobiti može se koristiti tek nakon plaćanja.

Po izlaznim računima koji nisu naplaćeni u trenutku prijelaza, a odnose se na isporuke dobara i usluga u 2011. godini, porezna **obveza nastaje s 1. siječnjem 2012.** Ove račune treba uključiti u obračun PDV-a za siječanj 2012. godine, a porezna obveza nastaje zajedno s predajom obračuna za siječanj 2012. godine, tj. najkasnije do kraja veljače 2012. godine.

6. PODJELA PRETPOREZA I OBVEZNICI PODJELE

Izmjenama Zakona o PDV-u, koje se primjenjuju od 1. siječnja 2010., napuštanjem institucionalnog principa primjene poreznih oslobođenja kod čitavog niza poreznih obveznika došlo je do značajnih promjena vezano za priznavanje prava na odbitak pretporeza. Radi se o obveznicima koji **uz oporezive isporuke, obavljaju i isporuke koje su po čl. 11. i 11.a Zakona oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.** To su primjerice porezni obveznici koji uz oporezive isporuke obavljaju i:

- financijske usluge (npr. usluge kreditiranja odnosno davanje pozajmica zaposlenicima, povezanim trgovačkim društvima i drugim pravnim i fizičkim osobama[8]);
- mjenjačke poslove;

[8] Porezni obveznik **koji iz svojih sredstava odobrava kredite povezane s obavljanjem isporuka dobara i usluga** (robni odnosno potrošački kredit) može **odabrati** da u ovom slučaju usluga kreditiranja bude oporeziva isporuka. U tom slučaju usluga kreditiranja se oporezuje poreznom stopom kojom je oporeziva glavna isporuka. Pravo na izbor za oporezivanje odnosi se samo na porezne obveznike koji usluge kreditiranja obavljaju povremeno (sukladno čl. 83. st. 2. Pravilnika o PDV-u). O izboru oporezivanja usluga kreditiranja porezni obveznik treba pisanim putem izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave prije početka obavljanja takvih usluga.

- prodaju državnih biljega;
- prodaju poštanskih maraka;
- prodaju dionica, udjela itd.

Ako ovi porezni obveznici koriste dobra i usluge za isporuke po kojima je dopušten odbitak pretporeza i za isporuke po kojima je isključen odbitak pretporeza, tada iznose pretporeza treba podijeliti na dio koji se može odbiti i na dio koji se ne može odbiti (sukladno čl. 146. Pravilnika o PDV-u.)

Ulazni računi poreznog obveznika **koji ima obvezu podjele pretporeza dijele se na:**

1. **ulazne račune** koji se odnose na oslobođene isporuke i za koje **nije dopušten** odbitak pretporeza,
2. **ulazne račune** koji se odnose na oporezive isporuke i za koje **je dopušten** odbitak **pretporeza u ukupnom iznosu**, i
3. **ulazne račune** koji se ne mogu izravno pripisati oslobođenim odnosno oporezivim isporukama i za koje postoji **obveza podjele ulaznog pretporeza.**

Dakle, **podjela pretporeza**, obavlja se **po onim ulaznim računima** koji se odnose na nabavu dobara i usluga **koje se koriste djelomično za obavljanje oporezivih, a djelomično za oslobođene isporuke.**

Uvjeti i način podjele pretporeza propisani su člankom 146. Pravilnika o PDV-u. **Iznos pretporeza** koji 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 postotak** izračunan prema sljedećoj formuli:

$$\%\ \text{podjele pretporeza} = \frac{\text{Ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa) bez PDV-a za koje je dopušten odbitak pretporeza}}{\text{Ukupna vrijednost godišnjih isporuka (prometa) bez PDV-a za koje je dopušten odbitak pretporeza i isporuka za koje nije dopušten odbitak pretporeza}}$$

Postotak koji se dobije **zaokružuje se naviše do sljedećeg cijelog broja.** Primjerice ako je dobiveni postotak 82,12% isti treba zaokružiti na 83%.

Ako porezni obveznik utvrdi **postotak za odbitak pretporeza najmanje u iznosu od 98%** pri odbitku pretporeza nije obvezan primjenjivati podjelu pretporeza. U ovom slučaju porezni obveznik, zbog malog učešća oslobođenih u ukupnoj vrijednosti isporuka, ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti.

Godišnji postotak za podjelu pretporeza u 2011. godini izračunan je na osnovi vrijednosti isporuka iz 2010. godine. Ova je **podjela samo privremena, te istu treba uskladiti u konačnom obračunu** na temelju vrijednosti isporuka prema podacima u konačnom obračunu za 2011. godinu.

Kao **vrijednost isporuka za koje je dopušten odbitak pretporeza (podaci u brojniku) uzimaju se:**

- isporuke dobara i usluga u tuzemstvu koje podliježu oporezivanju po stopi 23% ili 10%,
- isporuke po stopi 0%,
- izvozne isporuke dobara,
- isporuke koje ne podliježu oporezivanju s pravom na odbitak pretporeza (usluge u poslovanju s inozemstvom),
- oslobođene isporuke u svezi s međunarodnim prijevozom,
- oslobođene isporuke za koje je dopušten odbitak pretporeza (isporuke izjednačene s izvozom).

Kod izračuna godišnjeg postotka za podjelu pretporeza, ne uzimaju se u obzir:

- vrijednost isporuka gospodarskih dobara koja je porezni obveznik koristio za obavljanje svoje gospodarske djelatnosti (isporuka dugotrajne imovine),
- vrijednost isporuka koje se odnose na povremene isporuke nekretnina (prodaja nekretnine kao dugotrajne imovine poreznog obveznika) i
- vrijednost isporuka koje se odnose na povremene financijske transakcije navedene u članku 11.a stavku 1. točke b) do g) Zakona.

Povremenim financijskim transakcijama prije izmjena Pravilnika, smatrale su se isporuke koje ne prelaze 2% vrijednosti godišnjih isporuka poreznog obveznika (bez PDV-a). Međutim, s primjenom od 1. kolovoza 2011. prema izmijenjenom čl. 146. st. 6. Pravilnika, **više nije definirano što se smatra povremenim financijskim transakcijama** (brisana je odredba o 2% vrijednosti godišnjih isporuka). Ako se financijske transakcije obavljaju povremeno ne uključuju se u izračun % prava na odbitak pretporeza, bez obzira na visinu prihoda, ali se iskazuju u knjizi I-RA u stupcu 10, te u Obrascu PDV (r.br. I.2.3.) kao oslobođene isporuke. Ako se financijske transakcije obavljaju trajno, uključuju se u izračun %, bez obzira na učešće u ukupnoj vrijednosti isporuka.

Očekuje se da će u Uputi o načinu sastavljanja konačnog obračuna PDV-a za 2011. godinu biti definirano što se smatra povremenim financijskim transakcijama (primjerice jedna ili određeni broj pozajmica danih u određenom razdoblju i sl.). U očekivanju detaljnije definicije što se smatra povremenim financijskim transakcijama, skreće se pozornost na čl. 146. st. 18. Pravilnika, prema kojemu nije obvezna podjela pretporeza ako je pravo na odbitak pretporeza utvrđeno najmanje u iznosu od 98%.

Napomena - kamate po depozitima kod banaka

Prema Uputi za sastavljanje konačnog obračuna PDV-a za 2010. g., *"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."*

Primjer 1.:

Porezni obveznik "Gama" je u 2011. godini uz oporezive obavljao i isporuke koje su po članku 11.a oslobođene PDV-a (prihode od kamata na pozajmice povezanom društvu). Tijekom 2010. godine ostvario je isporuke u ukupnoj vrijednosti od 1.405.000,00 kuna. Od navedenog iznosa 305.000,00 jesu isporuke koje su po članku 11.a) Zakona oslobođene PDV-a i 1.100.000,00 kuna oporezive isporuke. U 2011. g. iznos pretporeza po svim ulaznim računima iznosio je 402.990,00 kuna. Od navedenog iznosa 300.000,00 kuna pretporeza može se pripisati oporezivim isporukama, 12.990,00 kuna oslobođenim isporukama i 90.000,00 kuna pretporeza koji se ne može pripisati ni oporezivim ni oslobođenim isporukama.

Porezni je obveznik pravo na pretporez prema ovom primjeru utvrdio na sljedeći način:

I. iznos pretporeza koji se može odbiti u cijelosti je 300.000 kuna,
II. iznos pretporeza koji se ne može odbiti je 12.990,00 kuna, i
III. 90.000,00 kuna je pretporez koji treba podijeliti prema sljedećem primjeru:

$$\% \text{ prava na odbitak pretporeza} = \frac{1.100.000 \times 100}{305.000 + 1.100.000} = 78,29 = 79\%$$

Podjela pretporeza:
90.000,00 x 79% = 71.100,00 može se odbiti i
90.000,00 x 21% = 18.900,00 ne može se odbiti.

Odbitak pretporeza tijekom 2011. godine, obavljen je na temelju privremenog % iz 2010. g., pa je porezni obveznik obvezan odbitak uskladiti u konačnom obračunu PDV-a. Korekciju prava na odbitak pretporeza treba napraviti samo po onim računima po kojima je pretporez priznat razmjerno utvrđenom privremenom %.

Prema podacima iz zaključene knjige I-RA ukupna vrijednost isporuka u 2011. godini iznosila je:

Knjiga I-RA	VRSTA ISPORUKE	IZNOS
stupac 7	ne podliježe oporezivanju	5.000,00
stupac 8	izvoz	380,00
stupac 11	ostalo	250,00
stupac 12	po stopi 0%	4.130,00
stupac 13	po stopi 10%	300,00
stupac 17	po stopi 23%	1.125.590,16
ukupno isporuke s pravom na odbitak pretporeza		1.135.650,16
stupac 10	oslobođeno PDV-a po čl. 11. i 11.a Zakona, bez prava na odbitak pretporeza	358.500,00

Prema ovim podacima utvrđen je stvarni postotak za podjelu pretporeza za 2011. godinu u iznosu:

$$\% \text{ prava na odbitak pretporeza} = \frac{1.135.650,16 \times 100}{358.500 + 1.135.650,16} = 76,0064 = 77\%$$

Usklađivanje %

Ukupno priznati pretporez po računima po kojima je pretporez korišten djelomično:
90.000 x 79% (stopa prema isporukama u 2010. g.) = 71.100,00
90.000 x 77% (stopa prema isporukama u 2011. g.) = 69.300,00
Razlika = 1.800,00

Ako među računima po kojima je pretporez korišten djelomično, ima računa za reprezentaciju odnosno za troškove osobnih vozila, treba voditi računa da se u zbroj pretporeza čija se podjela usklađuje, treba uključiti samo iznos 30% odnosno 70% iskorištenog pretporeza.

Razlika se evidentira u Knjizi U-RA u stupcima 16. odnosno 17. Prema ***Primjeru 1.*** u stupcu 16. treba smanjiti iznos pretporeza koji se može odbiti (minus 1.800,00 kn) i povećati iznos pretporeza koji se ne može odbiti u stupcu 17. (1.800,00 kn).

Iznos odbitka pretporeza koji se usklađuje u konačnom obračunu, ne utječe na visinu troška nabave odnosno proizvodnje dugotrajne imovine, nego se iskazuje kao prihod (povećano pravo na odbitak pretporeza), odnosno rashod (smanjeno pravo na odbitak pretporeza).

Knjiženje:

OPIS	IZNOS	KONTO	
		DUGUJE	POTRAŽUJE
Usklađivanje pretporeza u PDV-K - smanjenje % prava na odbitak pretporeza	1.800,00	(181)	
- smanjenje % prava na odbitak pretporeza		46	

Ako se u konačnom obračunu utvrdi veći % prava na odbitak pretporeza razlika se knjiži kao prihod po osnovu povećanog prava na odbitak pretporeza zbog promjene % i potraživanje za veći iznos pretporeza (181/789).

Mjesečni porezni obveznici koji predaju PDV-K do kraja travnja, za prva tri obračunska razdoblja 2012. godine mogu primijeniti privremeni postotak (prema podacima iz 2010. godine), a novi postotak prema podacima iz 2011. treba primijeniti kod obračuna PDV-a za travanj/2012.

Tromjesečni porezni obveznici moraju za prvo obračunsko razdoblje 2012. godine (obračun za siječanj - ožujak 2012.), primijeniti novoutvrđeni postotak izračunan na temelju isporuka prema podacima iz PDV-K za 2011. godinu.

7. ISPRAVAK PRETPOREZA ZA DUGOTRAJNU IMOVINU

Sukladno odredbama članka 142. Pravilnika o PDV-u, ako se glede neke dugotrajne imovine unutar roka od pet godina od kalendarske godine početka uporabe, promijene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza, tada se za razdoblje nakon promjene obavlja ispravak pretporeza. Kada se radi o nekretninama, tada se uzima razdoblje od deset godina.

Promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza **smatra se i promjena postotka koji je korišten za odbitak pretporeza** za dugotrajnu imovinu za koju se nije mogao odbiti pretporez u cijelosti nego je bila obveza podjele pretporeza. Ispravak pretporeza se provodi za razdoblje nakon promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza.

Ispravak pretporeza u slučaju promjene postotka za odbitak pretporeza obavlja se godišnje za **jednu petinu** (za pokretnu dugotrajnu imovinu) ili **jednu desetinu** (za nekretnine) razlike pretporeza koja je nastala zbog promjene postotka utvrđenog za odbitak pretporeza za dugotrajnu imovinu koja se koristi za obavljanje oporezivih i oslobođenih isporuka u odnosu na početnu godinu korištenja. Porezni obveznik ispravak pretporeza za dugotrajnu imovinu obavlja na temelju utvrđenog postotka za podjelu pretporeza prema članku 146. stavak 7. Pravilnika.

Iznos za ispravak pretporeza porezni obveznik iskazuje u obrascu PDV-K pod točkom III.8.

Ispravak pretporeza ne utječe na visinu troška nabave dugotrajne imovine, nego iznos za koji se ispravlja iskorišteni pretporez predstavlja rashod odnosno prihod poreznog obveznika.

Primjer 2.:

Porezni obveznik koji je u 2009. godini obavljao samo oporezive isporuke, a od 1. 1. 2010. je počeo obavljati i isporuke oslobođene PDV-a po članku 11.a Zakona. U 2009. godini

nabavljena je dugotrajna imovina za koju je po ulaznom računu iskazan pretporez u iznosu 40.000 kuna koji se u 2009. godini mogao odbiti. U 2010. ova se dugotrajna imovina koristi za oporezive i oslobođene isporuke pa je prilikom sastavljanja konačnog obračuna za 2010. godinu ispravljen iskorišteni pretporez zbog promjene % za odbitak pretporeza. Za 2010. godinu na temelju vrijednosti isporuka u 2010. godini prema podacima iz PDV-K utvrđeno je pravo na odbitak pretporeza 79%, te je ispravljen iskorišteni pretporez zbog promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza.

Iskorišteno pravo na odbitak pretporeza (100%) u godini nabave (2009.) je 40.000 kuna.

U 2010. godini pravo na odbitak je 79%.

40.000 x 79% = 31.600 kn

Razlika 40.000 - 31.600 = 8.400 / 5 = 1.680,00 kn.

Iznos od 1.680,00 kn iskazan je u Obrascu PDV-K/2010. na rednom broju ***III.8. Ispravci pretporeza*** s predznakom minus.

Kako se je promijenio % prava na odbitak pretporeza u korist oslobođenih isporuka porezni obveznik je ispravio iskorišteni pretporez u odnosu na iskorišteni pretporez u godini nabave dugotrajne imovine i povećao poreznu obvezu u 2010. godini za 1.680,00 kuna. I u 2011. godini treba utvrditi razliku pretporeza koja će nastati zbog promjene postotka. Pravo na odbitak pretporeza za 2011. g. utvrđeno je 77% te 1/5 razlike u odnosu na godinu nabave iznosi:

40.000 x 77% = 30.800 kn

Razlika 40.000 - 30.800 = 9.200 / 5 = 1.840,00 kn.

Iznos od 1.840,00 kn treba iskazati u Obrascu PDV-K/2011, na rednom broju *III.8 Ispravci pretporeza* s predznakom minus

Uz Obrazac PDV-K treba **priložiti obračun** iz kojega je vidljiv ukupan pretporez, iskorišteno (neiskorišteno) pravo na odbitak pretporeza i iznos smanjenja (povećanja) pretporeza.

Prema izmjenama čl. 145. Pravilnika o PDV-u, ispravak pretporeza kod dugotrajne imovine koji je nastao zbog promjene % prava na odbitak pretporeza, ne provodi se ako ukupna razlika utvrđena za određenu godinu ne prelazi 500,00 kn. Ako ukupna razlika za određenu godinu prelazi 500,00 kuna, ispravlja se pretporez za 1/5, odnosno 1/10 te razlike.

8. TROŠKOVI REPREZENTACIJE I SREDSTAVA ZA OSOBNI PRIJEVOZ S ASPEKTA PDV-a

Sukladno odredbama čl. 20. st. 11. i 12. Zakona o PDV-u, propisano je ograničenje odbitka pretporeza kod:

- **troškova reprezentacije** za koje se pri nabavi **ne može odbiti 70%** pretporeza, i
- troškova sredstava za **osobni prijevoz** za koje se pri nabavi **ne može odbiti 30%** pretporeza.

Kod **troškova za osobni prijevoz** za koje nije dopušten odbitak pretporeza 30% jesu svi troškovi usko vezani, za korištenje tih vozila, kao što su gorivo i ulje, investicijsko i tekuće održavanje i slično. Za vozila **u najmu (leasingu)** ograničenje odbitka pretporeza odnosi se na naknadu za najam, kao i na sve druge nabave koje su usko vezane za korištenje tih vozila koje po ugovoru snosi korisnik najma. Kod korištenja **rent-a-car vozila** ograničenje odbitka pretporeza odnosi se na naknadu, gorivo i sve druge troškove za korištenje vozila koje je poreznom obvezniku zaračunao drugi poduzetnik.

Ako je nabavna vrijednost osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz veća od 400.000,00 kuna, nije dopušten odbitak pretporeza koji se odnosi na iznos iznad 400.00,00 kuna nabavne vrijednosti.

Ograničenje odbitka pretporeza **ne odnosi se** na osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz što ih se koristi za **obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, taksi službu, prijevoz umrlih, iznajmljivanje, te za daljnju prodaju,** pretporez se može koristiti u ukupnom iznosu, pod uvjetom da služe isključivo za obavljanje registrirane djelatnosti i trebaju biti posebno označena i prilagođena za obavljanje te djelatnosti.

Porez na dodanu vrijednost u visini 70% pretporeza po osnovi troškova reprezentacije, odnosno 30% troškova sredstava za osobni prijevoz porezno je nepriznati rashod i povećava osnovicu poreza na dobit (u visini ukupno nepriznatog PDV-a). Međutim, ako se po osnovi sredstava za osobni prijevoz **utvrđuje plaća u naravi**, također se ne može odbiti 30% pretporeza, ali je u ovom slučaju nepriznati PDV porezno priznati rashod.

8.1. Troškovi promidžbe[9]

Prema odredbama čl. 4. Pravilnika o PDV-u, ne podliježe oporezivanju davanje poklona u svrhu promidžbe pojedinačne vrijednost do 80,00 kuna ako se radi o:

- posebno prilagođenim dobrima **s oznakom "nije za prodaju"** ili
- o **prigodnim reklamnim predmetima** s nazivom tvrtke ili proizvoda (primjerice, čaše, pepeljare, olovke, stolnjaci, podmetači, privjesci, prospekti, katalozi, vrećice, kalendari, rokovnici, i sl.).

Ako je pojedinačna vrijednost promidžbenih predmeta iznad 80,00 kuna, s aspekta PDV-a smatra se reprezentacijom, pa se ne može odbiti 70% PDV-a, odnosno ako je pri nabavi odbijen u ukupnom iznosu, treba ga obračunati i platiti u visini 70% na nabavnu vrijednost promidžbenih predmeta.

Kod isporuke promidžbenih predmeta, odnosno u svrhu reprezentacije nema ograničenja u broju poklonjenih predmeta za razliku od povremenog davanja poklona vrijednosti do 80,00 kuna za koje je propisano da se povremenim davanjem poklona smatra davanje najviše jednog poklona istoj osobi u jednom tromjesečju. Slično ograničenje propisano je i za davanje uzoraka. Naime, davanje uzoraka ne podliježe oporezivanju PDV-om ako su obilježeni kao uzorci (u obliku i pakiranju različitom od oblika i pakiranja tih dobara namijenjenih prodaji), te ako se daju u razumnim količinama.

Porezni obveznik je za besplatno davanje uzoraka i povremeno davanje poklona vrijednosti do 80,00 kuna obvezan sastavljati odgovarajuće isprave u skladu s propisima koji uređuju vođenje poslovnih knjiga poreznog obveznika. Za razliku od uzoraka i poklona, za davanje promidžbenih predmeta nema ograničenja u broju i osobama kojim se daju pa nije ni potrebno osiguravati posebnu evidenciju osim materijalne evidencije.

[9] Detaljnije vidjeti u članku M. Cutvarić, Troškovi promidžbe i reprezentacije te darovanja i sponzorstva - računovodstveni i porezni aspekt, RIF 11/2011.

9. SASTAVLJANJE OBRASCA PDV-K

Za sastavljanje konačnog obračuna PDV-a za 2011. godinu **potrebno je ažurirati i uskladiti sljedeće porezne i knjigovodstvene evidencije:**

1. knjige U-RA i I-RA (za redovne nabave/isporuke i za predujmove[10]);
2. knjigovodstvene podatke o obavljenim, a nezaračunatim isporukama;
3. evidencije o naknadnim oslobođenjima izvoza u okviru osobnog putničkog prometa iz Obrasca PDV-F;
4. evidencije o plaćenom pretporezu pri uvozu dobara. Ova se evidencija mora temeljiti na uvoznim carinskim deklaracijama i dokazu o uplati poreza do 31. prosinca 2011.;
5. evidencije o pretporezu plaćenom na usluge inozemnih poduzetnika, a koje se oporezuju u tuzemstvu. Ova evidencija mora odgovarati uplaćenom porezu na uplatni račun ***1228 - PDV na usluge inozemnih poduzetnika.***

Preprodavatelj koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske i antikne predmete također treba zaključiti:

- Evidenciju o prodanim dobrima na koja se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže (Obrazac PDV-MI), te
- Evidenciju o nabavljenim dobrima na koja se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže (Obrazac PDV-MU).

Na temelju usklađenih prethodnih evidencija **sastavlja se Obrazac PDV-K, a u skladu s odredbama članka 121. do 127. Pravilnika.**

U nastavku dajemo pojašnjenja vezana za sastavljanje Obrasca PDV-K slijedom rednih brojeva u obrascu:

I. ISPORUKE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU, OSLOBOĐENE POREZA I PO STOPI OD 0%

I.1. Isporuke koje ne podliježu oporezivanju

- podatak iz stupca 7 Knjige I-RA

Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o obavljenim isporukama dobara i usluga od 1. siječnja do 31. prosinca, a koje ne podliježu oporezivanju. To su isporuke za koje porezni obveznik ne obračunava PDV, ali ima pravo na odbitak pretporeza po ulaznim računima. Isporuke koje ne podliježu oporezivanju jesu isporuke usluga koje se prema članku 5. Zakona ne oporezuju u tuzemstvu, pa kada ih obavlja tuzemni porezni obveznik ne obračunava PDV. To su sljedeće usluge:

1. **usluge u poslovanju s inozemstvom** čije mjesto oporezivanja nije u tuzemstvu. To su sljedeće usluge u poslovanju s inozemstvom:
   - usluge vezane za nekretnine ako se nekretnina nalazi u inozemstvu;
   - usluge koje su obavljene u inozemstvu, a čije je mjesto oporezivanja definirano prema mjestu gdje su obavljene, i to: znanstvene, nastavne, športske i zabavne usluge, pomoćne usluge u prijevozu (utovar, istovar, uskladištenje), usluge na pokretnim fizičkim dobrima (usluge stručnog mišljenja, procjene i ocjene tih dobara);
   - posredničke i zastupničke usluge za posredovanje odnosno zastupanje pri uvozu dobara u tuzemstvo;
   - usluge prijevoza za dionicu puta koja se obavlja u inozemstvu (putnički i teretni prijevoz);
   - usluge obavljene inozemnim korisnicima, a čije je mjesto oporezivanja definirano **prema mjestu primatelja**, i to:
     - prijenos, ustupanje i korištenje autorskih prava, patenata, licencija, zaštitnog znakovlja i sličnih prava te odricanje od tih prava,
     - promidžbene usluge, te posredovanje u tim uslugama,
     - usluge inženjera, odvjetnika, revizora, računovođa, tumača prevoditelja i druge slične usluge savjetovanja,
     - usluge obrade podataka,
     - ustupanje informacija (informacije o poslovnim postupcima i iskustvu, istraživanje tržišta),
     - bankarske i financijske usluge te usluge osiguranja, uključujući reosiguranje, uz iznimku iznajmljivanja sefova - **ako se radi o financijskim uslugama koje su po čl. 11.a Zakona oslobođene PDV-a iste se iskazuju kao oslobođene isporuke na r. br. I.2.3. - Tuzemne isporuke oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.**
     - ustupanje 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,
       - o telekomunikacijske usluge,
       - o usluge radijskog i televizijskog emitiranja,
       - o elektronički obavljene usluge,
     - sve usluge posredovanja u svezi s navedenim uslugama;
2. **isporuke nekretnina** koje ne podliježu oporezivanju porezom na dodanu vrijednost, i to:
   - nekretnine u cijelosti sagrađene prije 1. siječnja 1998.,
   - dio nekretnine koji je sagrađen prije 1. siječnja 1998.,
   - nekretnine sagrađene nakon 1. siječnja 1998. ako su bile naplaćene predujmom do 31. prosinca 1997.,
   - dio naknade novoizgrađenih nekretnina koji se odnosi na zemljište i komunalno uređenje;
3. **otuđenje gospodarske cjeline,** ako je stjecatelj imao pravo odbiti pretporez;
4. članarine udruga osnovanih na temelju posebnih propisa;
5. promet čestitki UNICEF-a.

Ako su u izdanim računima sadržane **i prolazne stavke** (iznosi naplaćeni u ime i za račun drugoga) koje ne čine sastavni dio naknade za obavljenu isporuku pa ne ulaze u poreznu osnovicu, taj dio računa **ne iskazuje se u stupcima 6 i 7 Knjige I-RA** pa niti na ovom rednom broju PDV-K obrasca. Prolazne stavke su primjerice:

- zaračunana boravišna pristojba kod usluga smještaja,
- porez na potrošnju kod ugostiteljskih usluga,
- taksa kod špeditera plaćena u ime i za račun uvoznika,
- povratna naknada za ambalažu,
- iznosi naplaćeni u ime i za račun stranke kod odvjetnika, i sl.

[10] Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 87/09.), s primjenom od 1. siječnja 2010. ukinuta je obveza vođenja knjige U-RA i knjige I-RA za vlastitu potrošnju. Svako izuzimanje i nepoduzetnička potrošnja evidentira se u knjizi I-RA za redovne isporuke.

Prolazne stavke su iznosi koji su zaračunani, primljeni ili izdani u ime i za račun druge osobe pa posebno napominjemo da **zaračunane režije** kod usluga najma **nemaju obilježje prolazne stavke** nego su dio naknade za uslugu najma pa ulaze u osnovicu za obračun PDV-a. Isto tako cestarina kod prijevoznih usluga nije prolazna stavka nego ulazi u osnovicu za obračun PDV-a kao dio naknade za uslugu prijevoza.

Kod isporuka koje ne podliježu oporezivanju treba provjeriti je li tijekom godine pravilno primijenjen porezni propis vezano za porezno oslobođenje navedene isporuke. Ako se provjerom ispravnosti obračuna utvrdi da nije obračunan PDV iako je isporuka podlijegala porezu, ispravak treba uključiti u PDV-K. Primjerice, ako je neka od navedenih usluga tijekom godine fakturirana s obračunanim PDV-om, te se je prilikom sastavljanja konačnog obračuna uočilo da je riječ o usluzi koja ne podliježe oporezivanju, u knjizi I-RA treba **ispraviti knjiženje na sljedeći način:**

- treba stornirati zaračunane iznose u stupcima 13 i 14 (odnosno 17 i 18) Knjige I-RA,
- isporuku evidentirati kao isporuku koja ne podliježe oporezivanju u stupcu 7 Knjige I-RA.

I.2. Isporuke oslobođene PDV-a

I.2.1. Izvozne isporuke oslobođene PDV-a s pravom na odbitak pretporeza

- podatak iz stupca 8 Knjige I-RA

Izvozne isporuke oslobođene PDV-a s pravom na odbitak pretporeza su isporuke koje su prema člancima 13. st. 1. t. 1. i čl. 14. Zakona oslobođene PDV-a, i to:

- izvoz dobara i oplemenjenih dobara;
- prijevozne usluge pri izvozu dobara (ukupna naknada prijevoza - tuzemna i inozemna dionica oslobođena je PDV-a);
- otpremne usluge pri izvozu dobara.

Porezno oslobođenje prijevoznih i otpremnih usluga pri izvozu dobara primjenjuje se bez obzira kome se obavlja usluga prijevoza (inozemnom ili tuzemnom korisniku) i bez obzira na način naplate te usluge (u devizama ili u kunama). Dokazi o tome da se radi o usluzi prijevoza pri konačnom izvozu dobara su međunarodne prijevozne isprave (CMR list).

I.2.2. Oslobođene isporuke u svezi s međunarodnim prijevozom

- podatak iz stupca 9 Knjige I-RA

Izmjenama Zakona o PDV-u, s primjenom od 1. siječnja 2010., člankom 13.b, propisana su porezna oslobođenja za isporuke prijevoznicima u međunarodnom pomorskom i zračnom prijevozu. Bitna novina je da su oslobođene PDV-a isporuke dobara (osim goriva) i usluga posebno navedenih u članku 13. b. koje se **obavljaju domaćim i stranim prijevoznicima koji obavljaju djelatnost međunarodnog pomorskog i zračnog prijevoza.** Isporuke dobara i usluga prijevoznicima u međunarodnom pomorskom i zračnom prijevozu oslobođene su PDV-a s pravom na odbitak pretporeza.

I.2.3. Tuzemne isporuke oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza

- podatak iz stupca 10 Knjige I-RA

Tuzemne isporuke oslobođene poreza su isporuke iz članka 11. i 11.a Zakona čije porezno oslobođenje od 1. siječnja 2010., više nije vezano za institucije koje pružaju usluge, nego se primjenjuje po funkcionalnom principu.

Kada porezni obveznik uz oporezive isporuke obavlja i isporuke koje su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, **obvezan je dijeliti ulazni pretporez** po onim ulaznim računima za koje ne može utvrditi odnose li se samo za oporezivu ili samo za oslobođenu djelatnost. Podjela poreza obavlja se prema odredbama članka 146. Pravilnika o PDV-u, a **moguće razlike u podjeli tijekom godine uključuju se u konačni obračun PDV-a.**

Isporuke koje se iskazuju na ovom rednom broju:

- **usluge kreditiranja** *(prema Uputi MF[11], kamate na depozite kod banaka nisu prihod od gospodarske djelatnosti, pa se ne iskazuju u evidencijama PDV-a)*
- isporuke vrijednosnih papira, državnih biljega, priređivanje igara na sreću u igračnicama i automat-klubovima te kladenje, usluge najma stambenog prostora u svrhe trajnog življenja, usluge mjenjačnica, usluge obrazovanja što ih se obavlja temeljem programa koji je verificiralo MZOŠ, zdravstvene usluge, usluge u kulturi, itd.,
- isporuke dobara koja su korištena isključivo za obavljanje djelatnosti oslobođene PDV-a po čl. 11. i 11.a, za čiju nabavu nije bio moguć odbitak pretporeza.

Kod tuzemnih isporuka oslobođenih PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, treba provjeriti je li tijekom godine pravilno primijenjen porezni propis o poreznom oslobođenju. Ako se utvrdi da je obračunan PDV iako se radi o isporuci koja je oslobođena PDV-a, ispravak treba uključiti u PDV-K. Primjerice, ako je neka od navedenih usluga tijekom godine fakturirana s obračunanim PDV-om, te se je prilikom sastavljanja konačnog obračuna uočilo da je riječ o isporuci koja je oslobođena PDV-a, **treba ispraviti knjiženje na sljedeći način:**

- u knjizi I-RA treba stornirati zaračunane iznose u stupcima 6, 17 i 18 (ako je stopa koja se ispravlja 23%),
- isporuku evidentirati kao tuzemnu isporuku koja je oslobođena PDV-a u stupcima 6 i 10. Kako se radi o poreznom oslobođenju bez prava na odbitak pretporeza, u navedenom slučaju treba ispraviti i pretporez koji je iskorišten tijekom godine, a koji se odnosi na nabave vezane za isporuke koje su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza.

I.2.4. Ostale isporuke oslobođene PDV-a s pravom na odbitak pretporeza

- podatak iz stupca 11 Knjige I-RA

Ostale isporuke koje su u tuzemstvu oslobođene poreza s pravom na odbitak pretporeza jesu isporuke oslobođene poreza temeljem članka 13. stavak 1. točke 2., i članka 13.a. Zakona, i to:

- isporuke dobara u slobodnu zonu, slobodna i carinska skladišta te isporuke dobara unutar slobodne zone, slobodnih i carinskih skladišta;
- isporuke dobara i usluga diplomatskim i konzularnim predstavništvima (uvjet za porezno oslobođenje je da kupac priloži potvrdu Državnog protokola, ali nije uvjet devizno plaćanje);

[11] Uputa o načinu sastavljanja konačnog obračuna PDV-a za 2010., dana je pod brojem, Klasa: 410-01/10-01/123, ur. br. 513-07-21-01/11-1 od10. ožujka 2011, objavljeno u RIF-u br. 5/11, str. 117-127.

- isporuke međunarodnim organizacijama koje su na temelju posebnih ugovora koje je potpisala Vlada Republike Hrvatske oslobođene PDV-a (isporuke NATO-u, UNHCR-u, UNICEF-u, EUROPSKOJ KOMISIJI i sličnim organizacijama). Kod ovih isporuka porezno se oslobođenje može primijeniti samo ako je isporuka pružena izravno navedenim kupcima dobara, odnosno korisnicima usluge. Ako se isporuka zaračunava posredniku obračunava se PDV. Za korištenje ovog poreznog oslobođenja treba priložiti potvrdu nadležnog tijela koje je nositelj provedbe međunarodnog ugovora kojim je predviđeno određeno porezno oslobođenje,
- **usluge iz čl. 12. t. 34. Zakona,** odnosno provoz kroz carinsko područje RH, uključujući prijevozne i sve druge otpremne usluge (prema Uputi za sastavljanje konačnog obračuna PDV-a).[12]

I.3. Isporuke po stopi od 0%

- podatak iz stupca 12 Knjige I-RA

Na ovom rednom broju iskazuje se vrijednost isporuka dobara i usluga čiji se promet prema članku 10a. Zakona oporezuje nultom stopom, i to:

- **kruh** (sve vrste ispečenog kruha - pšenični, raženi, ječmeni, kukuruzni, kruh od heljde, kruh od soje, kruh od posija i kruh od krumpira) koji se stavlja u promet pod nazivom kruh bijeli, polubijeli, crni. Smrznuti - nepečeni kruh oporezuje se stopom 23%;
- **pecivo** i drugi pekarski proizvodi, kao što su kifle, pereci, žemlje, pogače, lepinje, kajzerice, **osim** svih vrsta kolača, bureka i ostalih pekarskih i slastičarskih proizvoda;
- **sve vrste mlijeka** (kravlje, ovčje, kozje) koje se u promet stavlja pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), te hrana za dojenčad koja služi kao potpuna zamjena za majčino mlijeko kako je određeno člankom 17. Pravilnika o zdravstvenoj ispravnosti dijetetskih namirnica;
- **lijekovi i ortopedska pomagala** prema listi lijekova HZZO-a;
- **knjige** i udžbenici snimljeni na CD-ROM-u, video i audio kasetama;
- **znanstveni časopisi**;
- usluge javnog prikazivanja filmova (**usluge kinematografa**).

Porezno **nepriznati manjak proizvoda s nultom stopom** također se iskazuje na ovom rednom broju kao isporuka s nultom stopom. Ako se za navedeni manjak tereti odgovorna osoba evidentira se kao isporuka odgovornoj osobi. Porezno priznati manjak navedenih proizvoda ne evidentira se u evidencijama PDV-a.

II. OPOREZIVE ISPORUKE

II.1. Oporezive isporuke za koje su izdani računi i nezaračunane po stopi od 10%

- podatak iz stupca 13 i 14 Knjige I-RA

Na ovom rednom broju iskazuje se ukupna vrijednost isporuka koje se oporezuju po stopi 10%, i to zaračunatih, nezaračunatih, primljenih predujmova kao i isporuke koje se u poreznom smislu smatraju vlastitom potrošnjom.

Snižena stopa PDV-a od 10% primjenjuje se od 1. siječnja 2006. na usluge smještaja (uključivo smještaj s doručkom, polupansionom ili punim pansionom) u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata. Stopa od 10% primjenjuje se i na usluge posredovanja pri prodaji usluga smještaja, tj. na agencijsku proviziju ostvarenu pri prodaji ugostiteljskih usluga smještaja.

Izmjenama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 76/07.) s primjenom od 1. kolovoza 2007. promet novina i časopisa, osim onih koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase i služe oglašavanju, oporezuje se stopom 10%.[13]

II.2. Oporezive isporuke za koje su izdani računi i nezaračunane po stopi od 22%

- podatak iz stupca 15 i 16 Knjige I-RA

U Knjigama U-RA i I-RA pa tako i u Obrascu PDV-K posebno se iskazuju isporuke po stopi 10%, a posebno isporuke koje se oporezuju stopom 22% koja se primjenjivala do 31. srpnja 2009. kada je opća stopa s primjenom od 1. kolovoza 2009. povećana na 23%.

Na ovom rednom broju bit će iskazan obračunati porez za isporuke dobara i usluga do 31. srpnja 2009., te podaci iz obavijesti o knjiženju kojima se ispravlja porezna obveza za isporuke zaračunate po stopi 22%.

II.3. Oporezive isporuke za koje su izdani računi i nezaračunane po stopi od 23%

- podatak iz stupca 17 i 18 Knjige I-RA

Na ovom rednom broju iskazuje se ukupna vrijednost isporuka koje se oporezuju po stopi 23% i to zaračunatih, nezaračunatih, primljenih predujmova kao i isporuke koje se u poreznom smislu smatraju vlastitom potrošnjom.

Podaci o oporezivim isporukama za koje su izdani računi sadržani su u:

- Knjizi I-RA za redovne nabave,
- Knjizi I-RA za primljene predujmove.

Podaci o oporezivim isporukama u konačnom obračunu u odnosu na podatke iskazane kroz 12 odnosno 4 obračuna tijekom godine mogu se razlikovati za sljedeće podatke o isporukama:

➢ **Nezaračunane isporuke**

Za sve isporuke koje je porezni obveznik obavio do kraja 2011. godine obvezan je ispostaviti račun. Ako određene isporuke ipak ostanu nezaračunate i za njih nastaje obveza plaćanja PDV-a, ako se radi o poreznom obvezniku koji porez plaća prema isporukama.

Pri obračunu PDV-a prema izdanim računima porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je izvršena isporuka (isporučeno dobro ili obavljena usluga) pa ako u obračunskom razdoblju nije ispostavljen račun ovaj se promet iskazuje kao nezaračunata isporuka na istom rednom broju kao i isporuke za koje su izdani računi. Jednako se iskazuje primljeni predujam za koji nije izdan račun. Ako

[12] Mišljenje autorice članka je da se na ovom rednom broju iskazuje i vrijednost usluga koje su oslobođene PDV-a temeljem čl. 12. t. 31. Zakona, tj. usluge koje se odnose na uvoz dobara, ako je vrijednost takvih usluga uključena u poreznu osnovicu.

[13] Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 87/09.), s primjenom od 1. siječnja 2010. stopa 10% primjenjuje se samo za novine i časopise otisnute na papiru.

se pri sastavljanju PDV-K uoči da je obavljena isporuka koja nije zaračunana i nije iskazana obveza PDV-a za obračunsko razdoblje u kojemu je isporuka nastala, porezni obveznik ovu obvezu treba iskazati u Obrascu PDV-K. Porezni obveznik duguje zateznu kamatu od datuma dospijeća porezne obveze do dana plaćanja, odnosno do dana podnošenja konačnog obračuna PDV-a.[14]

Primjer 3.:

Isporuka je obavljena 15. rujna 2011. i nije zaračunana. Pogreška je uočena tek prilikom izrade konačnog obračuna pa porezni obveznik duguje zateznu kamatu za razdoblje kašnjenja. Za ovu isporuku obveza je nastala za obračunsko razdoblje rujan/2011., a dospijeće plaćanja PDV-a je do 30. listopada 2011., što znači da treba obračunati zateznu kamatu od 31. listopada 2011. do dana plaćanja, odnosno do dana podnošenja konačnog obračuna PDV-a.

➢ **Povrat robe**

U 2012. godini izvršen je povrat robe isporučene i zaračunane u 2011. godini. Kupac je poslao obavijest o ispravku pretporeza zbog povrata robe. Obavijest nosi datum 31. 12. 2011. Ako se radi o povratu robe po isporuci iz 2011. godine, isporučitelj temeljem obavijesti kupca ispravlja poreznu obvezu u konačnom obračunu (prema datumu obavijesti o knjiženju), a kupac pretporez također u konačnom obračunu. Ako se povrat robe obavlja nakon predaje konačnog obračuna PDV-a tada se ispravak porezne obveze i pretporeza provodi u obračunskom razdoblju u kojem je vraćena roba i primljena obavijest kupca o ispravku pretporeza.

➢ **Naknadna promjena porezne osnovice (obavijest o knjiženju)**

Ako se po isteku kalendarske 2011. godine, a u roku za podnošenje konačnog obračuna, naknadno smanjuje ili povećava porezna obveza zbog smanjenja ili povećanja porezne osnovice (naknadni popusti ili nemogućnost naplata - članak 8. stavak 3. Zakona), ove se promjene iskazuju u razdoblju u kojem su se stekli uvjeti za smanjenje 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. Ova izmjena evidentira se u obračunskom razdoblju prema datumu obavijesti kupca o ispravku pretporeza.

Primjer 4.:

Račun je izdan 31. prosinca 2011. s napomenom o 5% cassa-sconta za plaćanje u roku petnaest dana. Račun je plaćen 15. siječnja 2012. i kupac je iskoristio cassa-sconto te je s tim datumom poslao obavijest o ispravku pretporeza. Ovaj ispravak i kupac i prodavatelj unose u obračunsko razdoblje za siječanj 2012. godine iako je riječ o isporuci iz 2011. godine, jer se porezna obveza utvrđuje prema datumu obavijesti o knjiženju (15. 1. 2012.).

➢ **Ispravak porezne obveze u slučaju otpisa potraživanja od kupaca**

Ako se otpisuje potraživanje od kupaca zbog nemogućnosti naplate, proteka roka zastare, prestanka poslovanja (likvidacije kupca) ili iz drugih razloga, porezna obveza može se ispraviti (smanjiti) za iznos zaračunatog PDV-a u potraživanju samo ako kupac ispravi (smanji) odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja.

Za vrijednost utuženih potraživanja ispravak obveze plaćanja PDV-a može se provesti samo u slučaju ako je od kupca primljena obavijest o ispravku pretporeza. Međutim, u ovom slučaju razmjerno se smanjuje i iznos utuženog potraživanja. Ako sud donese presudu i kupac plati dug u iznosu plaćenog duga utvrđuje se i razmjerni dio obveze za PDV.

Ako je nad dužnikom otvoren stečajni postupak, teorijski bi se mogla umanjiti porezna osnovica pod uvjetom da kupac dade pisanu obavijest o ispravku pretporeza. Međutim, u praksi to znači da se za iznos odobrenog PDV-a smanjuje potraživanje pa se u stečajnu masu prijavljuje manji iznos potraživanja. Ako se u stečajnom postupku ipak naplati dio potraživanja u tom iznosu sadržan je i dio PDV-a.

U svakom slučaju "... *ako dođe do ispravka porezne osnovice odnosno obveze poreza, tada se ispravak može obaviti samo na način da isporučitelj i primatelj na propisani način i za isti iznos isprave porez odnosno pretporez." (Mišljenje MF, br. 410-19/02-01/2, Ur. br. 513-07/03-2 od 11. ožujka 2003.)*[15]

Vezano za otpis potraživanja od dužnika nad kojim je otvoren stečajni postupak i mogućnost smanjenja obveze PDV-a za navedeno otpisano potraživanje Središnji ured Porezne uprave dao je tumačenje[16] iz kojeg izdvajamo:

".. sukladno navedenom smatramo da se otvaranje stečajnog postupka ne može smatrati nemogućnošću naplate prema odredbama Zakona o PDV-u, zato što do okončanja stečajnog postupka postoji mogućnost sjecanja imovine koja će služiti za podmirenje tražbine vjerovnika."(Mišljenje MF, br. 410-01/06-01/17, Ur. br. 513-07-21-01/06-2 od 10. veljače 2006.)[17]

Obavijesti o ispravku pretporeza knjiže se u obračunskom razdoblju prema datumu obavijesti odnosno prema datumu njezinog primitka, bez obzira što se odnose na isporuke u prethodnoj godini.

➢ **Izuzimanje u nepoduzetničke svrhe (prekomjerni manjak, amortizacija osobnih vozila nabavljenih do 31. 12. 2009. ako je pri nabavi korišten pretporez u ukupnom iznosu)**

Izmjenama Zakona koje se primjenjuju od 1. siječnja 2010. po računima za reprezentaciju, te po računima za troškove osobnih automobila, nije dopušten odbitak pretporeza u iznosu 70% (kod reprezentacije) odnosno 30% (kod osobnih automobila), pa nema obveze obračuna PDV-a na vlastitu potrošnju po osnovi nepriznatih rashoda reprezentacije, odnosno troškova sredstava za osobni prijevoz. Iznimno, prema prijelaznim odredbama Zakona, porezni obveznici koji su osobne automobile odnosno druga sredstva za osobni prijevoz **nabavili do 31. 12. 2009. godine** i koristili pravo na odbitak ukupnog pretporeza, te su obračunavali PDV na 30% troška amortizacije na nabavnu vrijednost do 400.000,00 odnosno 100% na nabavnu vrijednost iznad 400.000,00, obvezni su i dalje obračunavati PDV na vlastitu potrošnju za ova prijevozna sredstva do isteka amortizacijskog vijeka odnosno do trenutka njihovog otuđenja.

[14] Primjer obračuna zateznih kamata vidjeti u Dodatku uz RIF br. 1/12. - RIF-ove OBAVIJESTI 2012.

[15] Objavljeno u Zbirci stajališta MF o primjeni poreznih propisa, HZRIF, 2004., str. 113.

[16] Objavljeno u RIF-u br. 9/06. na stranici 117.

[17] Objavljeno u Zbirci stajališta MF o primjeni poreznih propisa, HZRIF, 2007., str. 42.

Izuzimanjem u nepoduzetničke svrhe smatra se i manjak dobara za koje se ne tereti odgovorna osoba i na koji treba obračunati PDV. Iznos manjka za koji se tereti odgovorna osoba smatra se isporukom koja također podliježe oporezivanju.

Porezni obveznici koji imaju promete s nultom stopom trebaju u poreznim evidencijama prikazati i **prekomjerne manjkove proizvoda čiji se promet oporezuje s nultom stopom iako za njih ne nastaje obveza plaćanja PDV-a.**

Primjer 5.:

Inventurom 31. prosinca 2011. utvrđen je prekomjerni manjak proizvoda za koji se odlukom skupštine neće teretiti odgovorna osoba:

Stopa PDV-a	*Iznos prekomjernog manjka bez PDV-a*	*Iznos PDV-a*
0%	*800,00*	*-*
10%	*300,00*	*30,00*
23%	*1.500,00*	*345,00*

Iznos manjka proizvoda s nultom stopom u PDV-K obrascu iskazuje se pod točkom I.3. Isporuke po stopi od 0%, a manjak proizvoda koji se oporezuju sa stopom 10% odnosno 23% iskazuje se pod točkom II.1. *Isporuke za koje su izdani računi i nezaračunate po stopi 10%, odnosno II.3. stopa 23%*.[18]

II.4. Naknadno oslobođenje izvoza u okviru osobnog putničkog prometa

Kupac koji ima prebivalište odnosno uobičajeno boravište u inozemstvu i u okviru osobnog putničkog prometa iznosi dobra kupljena u tuzemstvu, može ostvariti pravo na povrat plaćenog poreza po svakom računu čiji je iznos veći od 740,00 kuna. Na zahtjev ino kupca - fizičke osobe, prodavatelj je dužan uz račun izdati ***obrazac PDV-P - Zahtjev za povrat PDV-a.*** Povrat poreza putnik može ostvariti **u roku šest mjeseci** uz priloženi izvornik obrasca PDV-P ovjeren od strane Carinarnice. Ovjereni izvornik obrasca PDV-P s potpisom o primitku poreza ili s nalogom za prijenos, služi prodavatelju kao dokaz za umanjenje porezne obveze u Obrascu PDV za obračunsko razdoblje u kojem je izvršen povrat.

Trgovac mora voditi evidenciju o vraćenom porezu u okviru osobnog putničkog prometa na ***obrascu PDV-F***. Sukladno članku 98. Pravilnika, obrazac PDV-F, dostavlja se Poreznoj upravi uz obrazac PDV-K.

Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o vraćenom porezu putnicima u okviru putničkog prometa do 31. prosinca 2011., a moraju biti jednaki podacima iz stupca 5 Obrasca PDV-F. Podatak se unosi s negativnim predznakom. Iznosi koji će ino putniku biti isplaćeni tijekom 2012. godine po PDV-P obrascima ispostavljenim u 2011. godini iskazat će se u obračunskom razdoblju u kojem je porez vraćen.

Iznos vraćenog poreza ne evidentira se u knjizi I-RA nego samo u PDV obrascu za mjesec u kojemu je izvršen povrat na rednom broju ***II.4. Naknadno oslobođenje izvoza u okviru osobnog putničkog prometa.***

III. OBRAČUNANI PRETPOREZ U PRIMLJENIM ISPORUKAMA DOBARA I USLUGA

III.1. Pretporez u primljenim računima po stopi 10%

- podatak iz stupca 7 (porezna osnovica) i stupca 12 (pretporez) Knjige U-RA

III.2. Pretporez u primljenim računima po stopi 22%

- podatak iz stupca 8 (porezna osnovica) i stupca 14 (pretporez) Knjige U-RA

III.3. Pretporez u primljenim računima po stopi 23%

- podatak iz stupca 9 (porezna osnovica) i stupca 16 (pretporez) Knjige U-RA

Podaci za redni broj III.1., III.2. odnosno III.3. uzimaju se iz poreznih evidencija, i to:

- Knjige U-RA za redovne nabave,
- Knjige U-RA za dane predujmove.

Kad porezni obveznik **dijeli ulazni pretporez** na dio kojeg može i dio kojeg ne može odbiti, na ovom rednom broju **iskazuje pripadajući dio porezne osnovice iz stupca 9 Knjige U-RA (porezna osnovica koja odgovara iskazanom pretporezu).**

Kod zaključivanja knjiga ulaznih računa treba obratiti pozornost jesu li za iskazani iznos pretporeza stečeni uvjeti za njegovo iskazivanje.

U članku 133. Pravilnika definirani su uvjeti za odbitak **pretporeza, pa se on može odbiti uz uvjete:**

- da računi sadrže sve podatke propisane člankom 15. stavak 3. Zakona,
- da je isporuka primljena od obveznika ***upisanog u registar obveznika PDV-a***,
- da za primljene isporuke prema članku 20. Zakona nije isključeno pravo na odbitak pretporeza,
- da se radi o nabavi u poduzetničke svrhe.

Od 1. kolovoza 2011. porezni obveznici mogu izdavati račune u elektroničkom obliku, te se po istima može koristiti pretporez, ako se radi o računima koji su sastavljeni, poslani i pohranjeni u elektroničkom obliku sukladno Zakonu o elektroničkoj ispravi i Zakonu o elektroničkom potpisu.[19]

Za priznavanje prava na pretporez po ulaznim računima koji su izdani na papiru nije propisano da moraju imati pečat i potpis odgovorne osobe izdavatelja računa, ali **račun mora biti u izvornom obliku.** Računi poslani telekomunikacijskim uređajima ne smatraju se računima po kojima se može odbiti pretporez.

Za odbitak pretporeza nije uvjet bezgotovinsko plaćanje računa, pa se pretporez odbija i po računu koji je **plaćen gotovinom**, ali mora sadržavati podatke propisane člankom 15. st. 3. Zakona.

Od 1. 1. 2010. na računima (izlaznim i ulaznim) kao obvezan podatak mora biti osobni identifikacijski broj (OIB) umjesto ranijeg poreznog broja (MB odnosno MBG).

[18] Detaljnije vidjeti u RIF-u br. 12/11, u članku K. Sirovica, Računovodstvena i porezna obilježja inventurnih razlika i otpisa.

[19] Detaljnije u članku R. Kalčić, Izmjene i dopune Pravilnika o PDV-u, RIF 9/11.

Pretporez se odbija u obračunskom razdoblju u kojem je primljena isporuka i primljen račun za isporuku. Kod plaćenog predujma pretporez se može odbiti ako je primatelj predujma izdao račun o primljenom predujmu na što ga obvezuje članak 7. stavak 4. Zakona o PDV-u.

Ne može se odbiti iznos pretporeza koji je iskazan u višem iznosu nego što ga izdavatelj računa duguje prema Zakonu. Isto tako ako je u računu iskazan porez, a radi se o isporuci koja ne podliježe oporezivanju, ili se radi o izdavatelju računa koji nije upisan u registar poreznih obveznika, primatelj računa ne može odbiti tako iskazani pretporez iako ga izdavatelj računa duguje.

Ako je iskorišten pretporez, a za to nisu stečeni uvjeti, pogreška se ispravlja u Knjizi U-RA sa storno knjiženjem.

Računi za isporuke u 2011. godini, a koje porezni obveznik nije uključio u obračun za prosinac 2011. godine uključuju se u konačni obračun. Porezni obveznici koji porez plaćaju prema izdanim računima na ovom rednom broju iskazuju iznos pretporeza po računima R-1 koje su primili nakon predaje obračuna za prosinac 2011. godine (nakon 31. siječnja 2012.), a odnose se na isporuke iz 2011. godine.

Računi R-2 za isporuke iz 2011. godine, a koji su plaćeni u 2012. godini do dana podnošenja konačnog obračuna, iskazuju se na ovom rednom broju. Računi R-2 za isporuke u 2011. godini koji će biti plaćeni nakon podnošenja PDV-K iskazat će se u obračunskom razdoblju u kojemu su plaćeni.

Primjer 6.:

Račun R-1 za isporuku u prosincu 2011. , a ispostavljen je s datumom računa 3. siječnja 2012. sa sljedećim iznosima:

Najam, d.o.o. Zagreb *R-1*
Datum računa 3. siječnja 2012.

Usluga najma	10.000,00
23% PDV	2.300,00
Ukupno	12.300,00

Pravo na pretporez po ovom računu ostvaruje se u konačnom obračunu PDV-a, jer su u njemu zaračunane isporuke iz 2011. godine, a kako račun ima datum 3. siječnja 2012., pretporez se nije mogao priznati za mjesec prosinac.

Primjer 7.:

Račun R-2 od 15. prosinca 2011. primljen je u 2012. godini i plaćen je 15. siječnja 2012.:

Obrt BD *R-2*

Usluga tiska	3.000,00
23% PDV	690,00
Ukupno	3.690,00

Pravo na pretporez po ovom računu također se ostvaruje u PDV-K, jer se radi o isporuci u 2011. godini i o računu koji je plaćen u 2012. godini pa se po njemu ne može koristiti pretporez za prosinac/2011., a niti za siječanj/2012. jer je isporuka primljena u 2011. godini.

Navedeni računi evidentiraju se u knjizi U-RA za redovne nabave u 2011. godini, i na rednom broju III.1. odnosno III.3 *Pretporez u primljenim računima po stopi 10% odnosno 23%*.

Porezni obveznici koji porez plaćaju prema naplaćenim naknadama na ovom rednom broju iskazuju pretporez po računima za koje su isporuke izvršene i računi plaćeni do 31. prosinca. 2011. godine. Podatak na ovom rednom broju kod poreznih obveznika koji izdaju R-2 račune bit će jednak kumulativnom zbroju podataka iskazanih u obračunima tijekom godine.

Ako porezni obveznik ulazne račune za primljena dobra odnosno usluge u 2011. godini primi nakon što je predao konačni obračun, pretporez može odbiti u obračunskom razdoblju tekuće godine u kojem su stečeni uvjeti za odbitak pretporeza (primljen račun R-1, odnosno plaćen račun R-2).

III.4. Plaćeni pretporez pri uvozu

- podaci iz posebne evidencije o plaćenom PDV-u pri uvozu

PDV koji je obračunala i naplatila carinarnica pri uvozu, priznaje se kao pretporez u obračunskom razdoblju u kojem je i uplaćen. Na ovom rednom broju iskazuje se kumulativ uplaćenog PDV-a do 31. prosinca 2011. pa porezni obveznici moraju provjeriti imaju li za ukupno iskazani iznos pretporeza i potvrde o njegovom plaćanju do navedenog datuma, jer Porezna uprava uplatu poreza pri uvozu provjerava putem informacijskih sustava carinske uprave.

Za uvoz obavljen do 31. prosinca 2011. za koji je PDV plaćen tek u siječnju 2012. godine, pretporez se iskazuje u obračunu za siječanj (tj. u mjesecu plaćanja bez obzira na datum obavljenog uvoza i datum carinjenja).

Članak 134. Pravilnika propisuje uvjete koji moraju biti ispunjeni za odbitak poreza pri uvozu. Prema navedenom članku uvoznik može odbiti PDV koji je obračunan pri uvozu uz sljedeće uvjete:

1. da je PDV plaćen pri uvozu;
2. da je dobro uvezeno u tuzemstvu za poduzetničke svrhe uvoznika.

Dakle, pri definiciji prava na pretporez pri uvozu zakonodavac ne razlikuje obveznike koji plaćaju PDV prema isporukama od onih koji plaćaju PDV po naplati. Za jedne i druge uvjet za priznavanje pretporeza pri uvozu je da je porez plaćen i da je dobro uvezeno. Za priznavanje pretporeza plaćenog pri uvozu nije bitno je li račun plaćen ino dobavljaču.

Kod poreznih obveznika koji uz oporezive obavljaju i isporuke oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza i pretporez plaćen pri uvozu također treba podijeliti na iznos pretporeza koji se može odnosno koji se ne može odbiti ovisno o namjeni uvezenog dobra.

III.5. do III.7. Plaćeni pretporez na usluge inozemnih poduzetnika (po stopi 10%, 22% ili 23%)

- podatak iz posebne evidencije o plaćenom PDV-u na usluge inozemnih poduzetnika

Usluge inozemnih poduzetnika na koje je primatelj u Hrvatskoj dužan platiti PDV su sljedeće:

1. usluge vezane za nekretnine, ako se nekretnina nalazi u Hrvatskoj;
2. umjetničke,[20] znanstvene, nastavne, športske i zabavne usluge obavljene u Hrvatskoj;
3. pomoćne usluge u prijevozu (utovar, istovar, uskladištenje) obavljene u Hrvatskoj;
4. usluge na pokretnim fizičkim dobrima (usluge stručnog mišljenja, procjene i ocjene tih dobara) obavljene u Hrvatskoj;
5. posredničke usluge za posredovanje pri izvozu robe iz Hrvatske;
6. uslugu prijevoza za dio naknade koja se odnosi na dionicu puta koja se obavlja u tuzemstvu kod putničkog prijevoza te za teretni prijevoz kada se radi o prijevozu pri uvozu te ako se radi o prijevozu pri privremenom izvozu;
7. sve usluge čije je mjesto oporezivanja definirano prema mjestu primatelja sukladno čl. 5. st. 6. Zakona o PDV-u (vidjeti pojašnjenje za redni broj I.1.);
8. posredničke usluge za posredovanje u prodaji ugostiteljskih usluga smještaja u Hrvatskoj stopa 10% odnosno 23%.

PDV na usluge inozemnih poduzetnika koje podliježu oporezivanju u tuzemstvu uplaćuje se na žiroračun Državnog proračuna, s pozivom na broj 1228 i iskazuje na rednom broju III.5. (po stopi 10%), odnosno III.6. ili III.7. (po stopi 22% ili 23% nakon 1. 8. 2009.), u obračunskom razdoblju u kojem je uplaćen.

Ako se u tijeku izrade konačnog obračuna utvrdi da na određenu uslugu inozemnog poduzetnika nije plaćen porez u obračunskom razdoblju dospijeća, porez treba obračunati te obračunati zatezne kamate od dana dospijeća do dana plaćanja. Plaćeni PDV može se odbiti kao pretporez za mjesec u kojemu je uplata izvršena (dakle u 2012. godini) pa neće utjecati na razlike PDV-a po konačnom obračunu.

Zakonom ni Pravilnikom o PDV-u nije propisano koji se tečaj primjenjuje pri utvrđivanju porezne obveze na usluge inozemnih poduzetnika. Mišljenja smo da se može primijeniti srednji tečaj HNB važeći za zadnji dan obračunskog razdoblja u kojem je nastala obveza plaćanja PDV-a.

Temeljem članka 50. Pravilnika, porezna obveza na usluge inozemnih poduzetnika **nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem su usluge obavljene ili plaćene (ako su plaćene predujmom).** Dakle, obveza nastaje prema datumu obavljene usluge, a ne prema datumu plaćanja (osim u slučaju kada je usluga plaćena predujmom). PDV treba platiti u roku za podnošenje obračuna, tj. do kraja mjeseca (ili tromjesečja) za prethodni mjesec (tromjesečje) u kojemu je nastala porezna obveza.

Primjer 8.:

Plaćena je ino-dobavljaču naknada za korištenje softvera. Radi se o usluzi koja se temeljem članka 5. stavak 6. točka 1. Zakona o PDV-u oporezuje prema mjestu primatelja pa je domaći poduzetnik korisnik usluge obvezan temeljem članka 19. stavak 2. Zakona o PDV-u obračunati i platiti PDV na naknadu za korištenje softvera. Račun ino dobavljača ***za obavljenu uslugu u listopadu*** *iznosi 506,00 EUR-a. Obveza PDV-a nastaje u listopadu, a obračunati PDV se plaća do kraja studenoga. Za utvrđivanje obveze PDV-a koristi se srednji tečaj HNB-a na dan 31. listopada (506,00 EUR x 7,401 = 3.745,00 x 23% = 861,35).*

Uplaćeni PDV na posebni uplatni račun može se odbiti kao pretporez u PDV obrascu za studeni (mjesec u kojem je PDV plaćen).

III.8. Ispravci pretporeza prema članku 20. stavak 5. Zakona

Na ovom rednom broju unose se ispravci pretporeza prema članku 20. stavak 5. Zakona odnosno čl. 142. - 145. Pravilnika, a odnose se na ispravak pretporeza koji je odbijen (ili nije mogao biti odbijen) pri kupnji dugotrajne imovine, a tijekom 2011. godine je došlo do promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. Obveza ispravka (odnosno mogućnost korištenja) pretporeza nastaje **u sljedećim slučajevima:**

- kada porezni obveznik prelazi iz sustava PDV-a na oporezivanje po članku 22. Zakona, tj. postaje "mali poduzetnik" i izlazi iz sustava PDV-a. Dio "malih poduzetnika" koji nisu u 2011. godini ostvarili ukupan oporezivi promet veći od 85.000 kuna (iznos se računa bez obračunanog PDV-a) mogu do 15. siječnja podnijeti zahtjev za izlazak iz sustava PDV-a i u tom slučaju ako su prilikom nabave dugotrajne imovine koristili pretporez moraju ga ispraviti jer se po članku 144. stavak 2. Pravilnika smatra da su promijenjeni uvjeti mjerodavni za odbitak pretporeza;
- prestanak obavljanja oporezivih isporuka i početak obavljanja isporuka oslobođenih poreza bez prava na odbitak pretporeza (po čl. 11. ili 11.a Zakona). Primjerice, to može biti slučaj kada se nekretnina koristena kao poslovni prostor počinje koristiti kao stambeni prostor ili je odvjetnički ured prenamijenjen u liječničku ordinaciju, i sl. - radi se o promjeni namjene gospodarskog dobra;
- prestanak obavljanja oslobođenih isporuka iz čl. 11. i 11.a Zakona i početak obavljanja oporezivih isporuka.[21]

Ispravak se provodi ako je došlo do promjene uvjeta za nekretnine u razdoblju od 10 godina, a za ostalu dugotrajnu imovinu u razdoblju od 5 godina. Postupak ispravka provodi se sukladno odredbama čl. 142. do 144. Pravilnika o PDV-u. Podatak o iznosu pretporeza koji treba ispraviti unosi se na temelju posebnog obračuna s predznakom (-) ili (+).[22]

Novina je od 1. siječnja 2010. da se promjenom uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza smatra **i promjena postotka (pro rata) u sljedećim godinama u odnosu na godinu nabave**. U ovom se slučaju ispravak pretporeza obavlja godišnje za jednu petinu ili jednu desetinu razlike pretporeza koja je nastala zbog promjene postotka za odbitak pretporeza u odnosu na godinu u kojoj je nabavljena dugotrajna imovina. Poduzetnici koji su postali porezni obveznici od 1. siječnja 2010. godine prvi ispravak iskorištenog pretporeza po ovoj osnovi imat će

[20] Usluge samostalnih umjetnika i umjetničkih organizacija po članku 11. Zakona oslobođene su PDV-a pa primatelji usluga nemaju obvezu uplate poreza prema čl. 19. st. 2. Zakona - mišljenje MF, Klasa: 410-19/02.01/447, ur. br. 513-07/03-3, od 6. svibnja 2003., objavljeno u Zbirci stajališta MF o primjeni poreznih propisa, HZRIF, 2004., str. 95.

[21] Poduzetnici koji su obavljali oslobođene isporuke (iz članka 11. odnosno 11.a. Zakona) pa pri nabavi dugotrajne imovine nisu mogli koristiti pretporez, a od 1. 1. 2010. istu dugotrajnu imovinu koriste za oporezive isporuke prema prijelaznim i završnim odredbama Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 87/09.), iznimno od odredbe čl. 20. st. 5. Zakona, ne mogu ispraviti pretporez za gospodarska dobra nabavljena prije 1. 1. 2010. godine.

[22] Temeljem članka 124. t. 8. Pravilnika o PDV-u ako porezni obveznik ima podatak na ovom rednom broju, obvezan je uz poreznu prijavu priložiti obračun ispravka pretporeza.

u PDV-K 2011., ako se u 2011. godini promijeni postotak za podjelu pretporeza u odnosu na postotak koji su koristili u 2010. godini u kojoj su pri nabavi koristili pretporez djelomično **(vidjeti primjer pod točkom 7.).**

Prema izmijenjenom čl. 145. Pravilnika, postupak ispravka pretporeza se ne provodi ako razlika pretporeza ne prelazi 500,00 kuna po jednom predmetu dugotrajne imovine. Iznos od 500,00 kuna odnosi se na ukupan iznos razlike u odnosu na godinu u kojoj je imovina nabavljena i iskorišten pretporez (a ne 1/5, odnosno 1/10).

Na ovom rednom broju ne unose se ispravci u slučaju naknadne promjene porezne osnovice (npr. kod naknadno odobrenih popusta, reklamacija, povrata robe i slično) nego se te promjene evidentiraju u Knjizi U-RA odnosno I-RA i iskazuju se na rednim brojevima III.1., III.2. i III.3., odnosno II.1., II.2. i II.3.

Napomena:

Ako se sastavlja konačni obračun PDV-a zbog prestanka obavljanja djelatnosti, porezni obveznik mora na tržišnu vrijednost preostale (dugotrajne i kratkotrajne imovine) obračunati PDV na vlastitu potrošnju. Ova obveza iskazuje se na rednom broju *II.1. do II.3. Oporezive isporuke - za koje su izdani računi i nezaračunane.*

IV. UKUPNA POREZNA OBVEZA ZA POREZNO RAZDOBLJE

Konačni obračun "poništava" obračune po obračunskim razdobljima tijekom godine pa se konačna obveza iskazuje na ovom rednom broju kao podatak za uplatu ili za povrat.

V. UPLAĆENO DO DANA PODNOŠENJA PRIJAVE

Na ovom rednom broju iskazuju se podaci o svim uplatama PDV-a koje se odnose na obvezu za 2011. godinu. Podatak obuhvaća sve uplate i prebijanje poreznih obveza do dana podnošenja konačnog obračuna. Navedeni iznos sadržava:

- porezni kredit po Obrascu PDV za prosinac/2010. godine,
- porezni kredit po Obrascu PDV-K za 2010. godinu,
- sve uplate po mjesečnim odnosno tromjesečnim obrascima tijekom 2011. godine. Kao uplate ne iskazuje se PDV plaćen na usluge inozemnih poduzetnika koji se uplaćuje na uplatni račun 1228,
- uplate u 2012. godini do podnošenja PDV-K, a koje se odnose na obvezu iz 2011. godine.

Navedene uplate umanjuju se za:

- sve povrate poreza na žiroračun poreznog obveznika tijekom 2011. godine, a koje se odnose na 2011. godinu,
- prebijanje povrata PDV-a s drugim poreznim obvezama (za porez na dobit, porez na dohodak, posebne poreze i slično),
- razliku za povrat po Obrascu PDV za prosinac/2011. za koju je dana izjava da se koristi kao porezni kredit u 2012. godini (izjava da se razlika želi koristiti kao porezni kredit za 2012. godinu smatra se vraćenim PDV-om po obračunu).

U obrazac PDV-K ne unose se podaci o obračunanim i uplaćenim zateznim kamatama na nepravovremeno plaćeni PDV.

Za točno iskazivanje podataka na ovom rednom broju bitno je utvrditi jesu li točno iskazani podaci o poreznom kreditu po obrascima za prethodnu (2010.) godinu.

VI. Ukupno razlika: za uplatu/za povrat

Ako je na ovom rednom broju iskazana obveza za uplatu, navedeni iznos treba uplatiti najkasnije do roka za podnošenje konačnog obračuna (29. veljače odnosno 30. travnja). Za iznos iskazane razlike za povrat, porezni obveznik može tražiti povrat, koristiti kao predujam za sljedeće obračunsko razdoblje ili ustupiti temeljem ugovora o ustupanju potraživanja koji u ovom slučaju porezni obveznik treba dostaviti Poreznoj upravi. Iskazani iznos za povrat porezni obveznik može koristiti kao predujam (porezni kredit) već u prvoj sljedećoj prijavi za 2012. godinu koja slijedi nakon podnošenja konačnog obračuna.

Ako se iskazana razlika ne uplati ili se ostavlja za predujam, iznos iskazan na ovom rednom broju iskazuje se na rednom broju V. prijave za prvo obračunsko razdoblje koje slijedi nakon podnošenja konačnog obračuna.

Razlika za uplatu ili povrat iskazana na rednom broju VI. Obrasca PDV za prosinac 2011., koja nije uplaćena ili nije dan nalog za povrat, može se uključiti u prvo sljedeće obračunsko razdoblje siječanj/2012. ili u konačni obračun.

Ako se konačni obračun podnosi prije isteka krajnjeg roka za podnošenje, razlika za uplatu dospijeva istovremeno s podnošenjem obračuna. Ako se razlika za uplatu ne uplati zajedno s podnošenjem PDV-K, Porezna uprava će poreznog obveznika teretiti za zatezne kamate za nepravovremeno plaćanje poreza.

Sukladno članku 21. Zakona, porezni obveznik koji po PDV-K obrascu iskaže pravo na povrat i na obrascu naznači da želi povrat poreza, Porezna uprava je obvezna razliku vratiti u roku 30 dana od dana predaje konačnog obračuna.

VII. OSTALI PODACI

Pod točkom VII.1. ***Ostali podaci - za ispravak pretporeza,*** iskazuju se podaci mjerodavni za ispravak pretporeza u slučaju da dođe do promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza. U cilju nadzora ispravka iskorištenog pretporeza u slučaju promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza u PDV-K obrascu treba iskazati podatke o nabavi i prodaji dugotrajne imovine i to posebno za nekretnine i osobna vozila, a posebno za ostalu dugotrajnu imovinu. Unosi se **iznos nabavne odnosno prodajne vrijednosti dugotrajne imovine bez PDV-a,** za svu dugotrajnu imovinu koja je nabavljena odnosno prodana tijekom godine.

Pod točkom VII.2. ***Otuđenje/stjecanje gospodarske cjeline ili pogona*** unose se podaci o otuđenju odnosno stjecanju gospodarske cjeline ili pogona, ako je porezni obveznik imao isporuku koja je bila oslobođena PDV-a kao prijenos gospodarske cjeline.

Pod točkom VII.3. ***Nabava dobara i usluga za reprezentaciju*** treba iskazati podatak o troškovima reprezentacije (iznos računa za reprezentaciju bez PDV-a) za koje je pri nabavi korišten pretporez u iznosu 30%.

Pod točkom VII.4. ***Nabava osobnih vozila i drugih sredstva za osobni prijevoz*** te dobara i usluga povezanih s tim dobrima (troškovi sredstava za osobni prijevoz po računima po kojima je korišten pretporez 70%).

Pod točkom VII.5. ***Osnovica za obračun vlastite potrošnje*** za osobna vozila nabavljena do 31. 12. 2009., ako je pri nabavi iskorišten pretporez u ukupnom iznosu pa porezni obveznik ima obvezu obračunavati PDV na vlastitu potrošnju na 30% troškova amortizacije do isteka amortizacijskog vijeka ovih sredstava.

Podatak o početku i prestanku obavljanja djelatnosti unose oni porezni obveznici kojima je razdoblje oporezivanja kraće od kalendarske godine (porezni obveznici koji su počeli obavljati djelatnost tijekom godine).

10. PRIMJERI MOGUĆIH KOMBINACIJA ZA POVRAT ILI UPLATU POREZA PO KONAČNOM OBRAČUNU

U nastavku dajemo primjere popunjenih podataka o povratu, odnosno obvezi uplate poreza po konačnom obračunu i načinu njihovog iskazivanja u obrascu PDV-K:

R. br. PDV-K	Uplata/povrat PDV-a	Slučaj A	Slučaj B	Slučaj C	Slučaj D	Slučaj E
IV.	Ukupno PDV za 2011.	5.000 za povrat	10.000 za uplatu	10.000 za uplatu	5.000 za uplatu	1.200 za povrat
V.	Uplaćeno do dana podnošenja prijave (umanjeno za vraćeno za 2011. godinu)	3.000	15.000	8.000	- 1.000*	- 1.000*
VI.	Ukupno razlika za uplatu/za povrat	8.000 za povrat	5.000 za povrat	2.000 za uplatu	6.000 za uplatu	200 za povrat

* ***Slučaj D*** *- Ako je tijekom godine povrat poreza bio veći od uplaćenog iznosa (primjerice, kod izvoznika ili poreznih obveznika koji imaju samo isporuke s nultom stopom) na rednom broju V. bit će iskazan iznos s negativnim predznakom. Podatak na rednom broju V. iskazan s negativnim predznakom povećava obvezu za uplatu - u našem primjeru 5.000 - (- 1.000) = 6.000.*

* ***Slučaj E*** *- U ovom primjeru također je tijekom godine vraćeno više nego što je uplaćeno pa je na rednom broju V. iskazan iznos s negativnim predznakom. Razlika za povrat na rednom broju IV. umanjuje se za već vraćeno tijekom godine pa je na rednom broju VI. razlika za povrat samo 200 kuna, tj. [-1.200 - (-1.000)] = - 200 kn.*

U primjerima je istaknuto da se kao podatak na rednom broju ***V. Uplaćeno do dana podnošenja prijave*** iskazuje podatak o ukupno uplaćenom porezu za 2011. godinu umanjeno za iznos vraćenog poreza na račun poreznog obveznika i za iznos koji je porezni obveznik ustupio za plaćanje drugih obveza. Međutim, na ovom rednom broju ne iskazuju se prebijanja obveze za PDV u sljedećim obračunskim razdobljima (odnosno ako je razlika za povrat tijekom godine korištena kao porezni kredit - predujam). Kao podatak o uplaćenom porezu za 2011. godinu iskazuje se i iznos iskazan kao porezni kredit po obračunu za prosinac 2010., odnosno po PDV-K za 2010. godinu, ako je porezni obveznik dao izjavu da ga želi iskoristiti kao porezni kredit.

11. KNJIGE U-RA, I-RA I OBRAZAC PDV-K

U nastavku se daju primjeri evidencija u Knjigama U-RA i I-RA koristeći podatke iz primjera koji su prethodno opisani, te uvažavajući sve proknjižene razlike po konačnom obračunu, daje se primjer sastavljanje Obrasca PDV-K:

KNJIGA IZLAZNIH RAČUNA

RED. BROJ	RAČUN		KUPAC (PRIMATELJ DOBRA ILI USLUGA)		IZNOS (S POREZOM)	NE PODLIJEŽE OPOREZIVANJU	OSLOBOĐENO POREZA			OSTALO	0%	OPOREZIVO					
												10%		22%		23%	
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE/ PREBIVALIŠTE ILI UOBIČAJENO BORAVIŠTE	OIB			IZVOZ	U VEZI S MEĐUNARODNIM PRIJEVOZOM	U TUZEMSTVU		VRIJEDNOST ISPORUKE	OSNOVICA	POREZ	OSNOVICA	POREZ	OSNOVICA	POREZ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
			Ukupno I. - XII. 2011.		**1.734.560,00**	**3.500,00**	**380,00**		**352.000,00**	**250,00**	**830,00**					**1.120.000,00**	**257.600,00**
3.		**31. 12. 2011.**	**Naknadno fakturirano rn 345/IX**		**15.530,90**	**1.500,00**			**6.500,00**		**2.500,00**					**4.090,16**	**940,74**
5.		**31. 12. 2011.**	**Manjak**		**330,00**							**300,00**	**30,00**				**0,00**
5.		**31. 12. 2011.**	**prekomjerni kalo 23%**		**1.845,00**											**1.500,00**	**345,00**
5.		**31. 12. 2011.**	**prekomjerni kalo 0%**		**800,00**						**800,00**						
			Razlika		**18.505,90**				**6.500,00**		**3.300,00**					**5.590,16**	**1.285,74**
		Ukupno	**PDV-K 2011**		**1.753.065,90**	**5.000,00**	**380,00**		**358.500,00**	**250,00**	**4.130,00**	**300,00**	**30,00**			**1.125.590,16**	**258.885,74**

• **Napomena:** redni brojevi u obrascu prema rednim brojevima primjera u tekstu članka.

KNJIGA ULAZNIH RAČUNA

RED. BROJ	RAČUN		DOBAVLJAČ (ISPORUČITELJ DOBARA ILI USLUGA)		POREZNA OSNOVICA				UKUPNI IZNOS RAČUNA S POREZOM	UKUPNO	PRETPOREZ					
											10%		22%		23%	
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE/ PREBIVALIŠTE ILI UOBIČAJENO BORAVIŠTE	(OIB)	0%	10%	22%	23%			MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI	MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI	MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11 (12+13+14+15+16+17)	12	13	14	15	16	17
			I. - XII. 2011.					**1.739.130,43**	**2.139.130,43**	**400.000,00**					**300.000,00**	**100.000,00**
6.		**05. 01. 2012.**	**Najam**	**33335678786**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**10.000,00**	**12.300,00**	**2.300,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**322,00**	**1.978,00**
7.		**05. 01. 2012.**	**Obrt BD**	**87115678786**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**3.000,00**	**3.690,00**	**690,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**690,00**	**0,00**
			Razlika po PDV-K		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**1.752.130,43**	**2.155.120,43**	**402.990,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**301.012,00**	**101.978,00**
			Usklađenje %					**7.826,09**		**0,00**					**-1.800,00**	**1.800,00**
			UKUPNO PDV-K 2011.		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**1.759.956,52**	**2.155.120,43**	**402.990,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**299.212,00**	**103.778,00**

OBRAZAC PDV-K ZA 2011. GODINU

Obrazac **PDV-K**

POREZNI OBVEZNIK (NAZIV / IME I PREZIME I ADRESA: MJESTO ULICA I BROJ)		NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE
GAMA, d.o.o., Zagreb, Duga ulica bb		ZAGREB
BROJČANA OZNAKA (ŠIFRA) DJELATNOSTI PREMA NACIONALNOJ KLASIFIKACIJI	OIB	**PRIJAVA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST ZA RAZDOBLJE**
48.19	**23444883931**	OD 01.01. DO 31.12.2011. GOD.

OPIS	VRIJEDNOST ISPORUKE (iznos u kunama i lipama)	POREZ PO STOPI OD 10%, 22% i 23% (iznos u kunama i lipama)
OBRAČUN POREZA U OBAVLJENIM ISPORUKAMA DOBARA I USLUGA U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU ISPORUKE – UKUPNO (I + II) (+/-)	1.493.150,16	X X X X X
I. ISPORUKE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU, KOJE SU OSLOBOĐENE I PO STOPI OD 0% - UKUPNO (1+2+3) (+/-)	368.260,00	X X X X X
1. KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU (čl. 2. u svezi s čl.5. i čl. 8. st. 7. Zakona) (+/-)	5.000,00	X X X X X
2 . OSLOBOĐENE POREZA – UKUPNO (2.1+2.2+2.3+2-4) (+/-)	359.130,00	X X X X X
2.1 IZVOZNE – s pravom na odbitak preporeza pretporeza (čl. 13. st. 1. toč. 1. i čl. 14. Zakona) (+/-)	380,00	X X X X X
2.2. U VEZI S MEĐUNARODNIM PRIJEVOZOM (čl. 13.b Zakona)	0,00	X X X X X
2.3. TUZEMNE – bez prava na odbitak pretporeza pretporeza (čl. 11. i čl. 11.a Zakona) (+/-)	358.500,00	X X X X X
2.4. OSTALE - s pravom na odbitak preporeza (čl. 13. st. 1. toč. 2. i čl. 13.a Zakona) (+/-)	250,00	X X X X X
3. ISPORUKE PO STOPI OD 0% (čl. 10a. Zakona) (+/-)	4.130,00	X X X X X
II. OPOREZIVE ISPORUKE – UKUPNO (1+2+3+4) (+/-) (+/-)	1.124.890,16	258.685,74
1. ZA KOJE SU IZDANI RAČUNI I NEZARAČUNANE (čl. 2. st. 1. toč. 1a. i 1b., čl. 3. st. 5., čl. 4. st. 4., čl. 7. st. 1. i 4. i čl. 15. st. 8. Zakona) po stopi od 10% (+/-)	300,00	30,00
2. ZA KOJE SU IZDANI RAČUNI I NEZARAČUNANE (čl. 2. čl. 7. st. 1. i 4. i čl. 15. st. 8. Zakona) po stopi od 22% (+/-)	0,00	0,00
3. ZA KOJE SU IZDANI RAČUNI I NEZARAČUNANE (čl. 2. st. 1. toč. 1a.,1b., 1c., 2a., 2b., 2c. i 3., čl. 7. st. 1. i 4. i čl. 15. st. 8., čl. 22a i čl. 22c Zakona) po stopi od 23% (+/-)	1.125.590,16	258.885,74
4. NAKNADNO OSLOBOĐENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA (čl. 13. st. 1. oč. 4.. Zakona) (+/-)	-1.000,00	-230,00
III. OBRAČUNANI PRETPOREZ U PRIMLJENIM ISPORUKAMA DOBARA I USLUGA – UKUPNO (1+2+3+4+5+6+7+8) (+/-)	1.304.666,74	298.233,35
1. PRETPOREZ U PRIMLJENIM RAČUNIMA (čl. 20. st. 1., 9., 10. i 11. Zakona) po stopi od 10% (+/-)		
2. PRETPOREZ U PRIMLJENIM RAČUNIMA (čl. 20. st. 1., 9. i 10. Zakona) po stopi od 22% (+/-)	0,00	0,00
3. PRETPOREZ U PRIMLJENIM RAČUNIMA (čl. 20. st. 1., 9.,10.,11. i 12. Zakona) po stopi od 23% (+/-)	1.300.921,74	299.212,00
4. PLAĆENI PRETPOREZ PRI UVOZU (čl. 20. st. 2. odnosno čl. 7. st. 5. Zakona) (+/-)	0,00	0,00
5. PLAĆENI PRETPOREZ NA USLUGE INOZEMNIH PODUZETNIKA (čl. 19. st. 2. Zakona) po stopi od 10% (+/-)	0,00	0,00
6. PLAĆENI PRETPOREZ NA USLUGE INOZEMNIH PODUZETNIKA (čl. 19. st. 2. Zakona) po stopi od 22% (+/-)	0,00	0,00
7. PLAĆENI PRETPOREZ NA USLUGE INOZEMNIH PODUZETNIKA (čl. 19. st. 2. Zakona) po stopi od 23% (+/-)	3.745,00	861,35
8. ISPRAVCI PRETPOREZA (čl. 20. st 5. Zakona) (+/-)	X X X X X	-1.840.00
IV. UKUPNA POREZNA OBVEZA ZA POREZNO RAZDOBLJE: ZA UPLATU (II.-III.) ILI ZA POVRAT (III.-II.)	X X X X X	39.547,61
V. UPLAĆENODO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE	X X X X X	41.600,00
VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU / ZA POVRAT	X X X X X	-2.052,39

POVRAT | PREDUJAM 462,39 kn | USTUP POVRATA kn

OPIS	VRIJEDNOST ISPORUKE (iznos u kunama i lipama)	
VII. OSTALI PODACI		
1. ZA ISPRAVAK PRETPOREZA (UKUPNO 1.1.+1.2.+1.3.+1.4.+1.5.+1.6.)	240.000,00	
1.1. NABAVA NEKRETNINA - ISPORUČITELJ (PRODAVATELJ) NEKRETNINA		
1.2. PRODAJA NEKRETNINA - PRIMATELJ (KUPAC) NEKRETNINA		
1.3. NABAVA OSOBNIH VOZILA (ZA PODUZETNIKE KOJIMA TRGOVINA AUTOMOBILIMA NIJE TEMELJNA DJELATNOST)	145.000,00	
1.4. PRODAJA OSOBNIH VOZILA (ZA PODUZETNIKE KOJIMA TRGOVINA AUTOMOBILIMA NIJE TEMELJNA DJELATNOST)		
1.5. NABAVA OSTALE DUGOTRAJNE IMOVINE	83.000,00	
1.6. PRODAJA OSTALE DUGOTRAJNE IMOVINE	12.000,00	
2. OTUĐENJE/STJECANJE GOSPODARSKE CJELINE ILI POGONA		
3. NABAVA DOBARA I USLUGA ZA REPREZENTACIJU	3.250,00	
4. NABAVA OSOBNIH VOZILA I DRUGIH SREDSTAVA ZA OSOBNI PRIJEVOZ TE DOBARA I USLUGA POVEZANIH S TIM DOBRIMA	1.200,00	
5. OSNOVICA ZA OBRAČUN VLASTITE POTROŠNJE ZA OSOBNA VOZILA NABAVLJENA DO 31.12.2009		
KONTROLNI ZBROJ (I .+2.+3.+4.+5.)	244.450,00	
POČETAK ILI PRESTANAK OBAVLJANJA DJELATNOSTI		

OBRAČUN SASTAVIO (IME, PREZIME I POTPIS) _____

KONTAKT (TEL./FAX/MAIL) _____

POTPIS I PEČAT POREZNOG OBVEZNIKA _____

POREZNI ZASTUPNIK (NAZIV/IME, PREZIME I POTPIS) _____

POTPIS I PEČAT POREZNOG ZASTUPNIKA _____

NADNEVAK PRIMITKA |__|__| |__|__| |__|__|__|__|

POTPIS SLUŽBENIKA POREZNE UPRAVE

Mr. sc. Miljenka CUTVARIĆ, HZRIF, Zagreb

ŽELJKA MARINOVIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Obveza sastavljanja trošarinskih izvješća

Trošarinski obveznici sukladno Zakonu o trošarinama (Nar. nov., br. 83/09. - u daljnjem tekstu: ZOT) i Pravilniku o trošarinama (Nar. nov., br. 1/10. - u daljnjem tekstu: POT) obvezni su dostaviti carinarnici nadležnoj prema svom sjedištu odnosno prebivalištu dnevni obračun trošarine i mjesečno izvješće. Uz mjesečno izvješće za mjesec prosinac moraju priložiti i popis (inventura) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca godine za koju se podnosi izvješće. Mali proizvođači vina i mali proizvođači jakog alkoholnog pića podnose godišnja izvješća. Propisani su i rokovi za podnošenje trošarinskih izvješća te prekršajne sankcije ako se ne podnesu ili u roku ne podnesu ili podnesu netočna izvješća.

1. UVOD

U hrvatskom trošarinskom sustavu imamo harmonizirane i neharmonizirane trošarine odnosno posebne poreze.

Harmonizirane trošarine su trošarine na alkohol i alkoholna pića, duhanske proizvode, energente i električnu energiju, a čiji se sustav oporezivanja mora obavljati na isti način kao i u drugim zemljama članicama EU. Propisane su ZOT-om kojim se postigla visoka razina usklađenosti implementiranjem odrednica EU pravne stečevine u vrijeme njegovog donošenja. Daljnje usklađivanje hrvatskog trošarinskog zakonodavstva s pravnom stečevinom EU planira se do dana pristupa RH u EU, a čime bi se u potpunosti uskladio s *acquis*-ijem. Navedeno podrazumijeva i potpuno usklađenje s horizontalnom Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. godine o općem sustavu trošarina i kojom se ukida Direktiva 92/12/EZ, a kojom se, između ostaloga, uvodi zakonodavni okvir za elektroničko praćenje i kontrolu kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine te propisuje postupak koji prati takvo kretanje u odgodi, za razliku od ranije važećih odrednica pravne stečevine kojima je za kretanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode bio propisan papirnati prateći trošarinski dokument.

Osim oporezivanja harmoniziranih trošarinskih proizvoda, propisano je i oporezivanje neharmoniziranih trošarinskih proizvoda sukladno zakonima o posebnim porezima na kavu, bezalkoholna pića, luksuzne proizvode, osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove.

Članak 1. stavak 3. Direktive Vijeća 2008/118/EZ o općem sustavu trošarina daje mogućnost državama članicama da ubiru poreze na proizvode koji nisu obuhvaćeni harmoniziranim sustavom, uz uvjet da ubiranje tih poreza pri trgovini između država članica ne uzrokuje prekogranične formalnosti.

Navedeno znači da i nakon pristupa Republike Hrvatske u punopravno članstvo Unije, Republika Hrvatska može i nadalje oporezivati posebnim porezima sve proizvode koje oporezuje u ovom trenutku. Pri tome je nužno da se do pristupanja RH u EU, u zakonodavnom dijelu koji uređuje oporezivanje neharmoniziranih trošarinskih proizvoda, izvrše određena usklađivanja s *acquis*-ijem uz obvezno poštivanje općih načela prava Europske zajednice, a to je:

- da ubiranje poreza na te proizvode pri trgovini između država članica ne uzrokuje formalnosti povezane s prijelazom granice,
- jednaki tretman kod oporezivanja domaćih proizvoda i proizvođača i proizvoda i proizvođača iz drugih država članica i/ili trećih zemalja, a koji se unose ili uvoze u Republiku Hrvatsku - princip nediskriminacije.

Slijedom navedenog, dok se ne izvrše izmjene u zakonodavnom dijelu trošarinski obveznici dostavljaju trošarinska izvješća na propisanim obrascima koji su sastavni dio POT, dostavom ili poštom preporučeno. Dostavljaju se nadležnoj carinarnici prema sjedištu odnosno prebivalištu trošarinskog

obveznika. Nadležnu carinarnicu trošarinskog obveznika prema njegovu sjedištu odnosno prebivalištu utvrđuje Uredba o područjima na kojima djeluju carinarnice Carinske uprave RH.[1]

Trošarinska izvješća podnose se za sljedeće kategorije trošarinskih proizvoda:

- alkohol i alkoholna pića,
- duhanske proizvode,
- energente.

Svaka kategorija trošarinskih proizvoda obuhvaća vrste trošarinskih proizvoda na koje se plaća trošarina te iskazuje u propisanom izvješću.

Tablica 1. Vrste trošarinskih proizvoda unutar svake kategorije s propisanom visinom trošarine:

Kategorija trošarinskog proizvoda	Predmet oporezivanja	Visina trošarine[2]
ALKOHOL I ALKOHOLNA PIĆA		
	Mirna vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
	Pjenušava vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
	Ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
	Međuproizvodi	- 800,00 kn/hl gotovog proizvoda (≥15% vol.) - 500,00 kn/hl gotovog proizvoda (<15% vol.)
	Etilni alkohol	5.300,00 kn/hl čistog alkohola
	Pivo	40,00 kn za 1% vol. udjela stvarnog alkohola u hl gotovog proizvoda
DUHANSKI PROIZVODI		
	Cigarete	180,00 kn za 1.000 komada cigareta i 33% od maloprodajne cijene cigareta
	Cigare	1.100,00 kn za 1.000 komada
	Cigarilosi	220,00 kn za 1.000 komada
	Sitno rezani duhan	234,00 kn za 1 kg
	Ostali duhan za pušenje	146,00 kn za 1 kg
ENERGENTI		
	Olovni benzin iz tarifnih oznaka KN 2710 11 31, 2710 11 51, 2710 11 59	3.600,00 kn/1.000 l
	Bezolovni benzin iz tarifnih oznaka KN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45, 2710 11 49	2.950,00 kn/1.000 l
	Plinsko ulje iz tarifnih oznaka KN 2710 19 41 do 2710 19 49	- za pogon 2.050,00 kn/1.000 l - za grijanje 300,00 kn/1.000 l
	Kerozin - petrolej iz tarifnih oznaka KN 2710 19 21 i 2710 19 25	- za pogon 2.200,00 kn/1.000 l - za grijanje 1.752,00 kn/1.000 l
	UNP - ukapljeni naftni plin iz tarifnih oznaka KN 2711 12 11 do 2711 19 00	- za pogon 100,00 kn/1.000 kg - za grijanje 100,00 kn/1.000 kg
	Teško loživo ulje iz tarifnih oznaka KN 2710 19 61 do 2710 19 69	110,00 kn/1.000 kg
	Prirodni plin iz tarifnih oznaka KN 2711 11 00 i 2711 21 00	- za pogon 0,00 kn/m^3 - za grijanje 0,00 kn/m^3
	Ugljen i koks iz tarifnih oznaka KN 2701, 2702 i 2704	2,20 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
	Električna energija iz tarifne oznake KN 2716	0,00 kn/Mwh
	Biogoriva - čista	0,00 kn

[1] Nar. nov., br. 118/01., 3/02., 185/04., 122/05., 153/05. i 49/06.

[2] Prema Zakonu o trošarinama (Nar. nov., br. 83/09.) i Uredbi o visini trošarine za UNP-ukapljeni naftni plin (Nar. nov., br. 4/10.); Uredbi o visini trošarine na motorne benzine i plinsko ulje (Nar. nov., br. 28/11.); Uredbi o visini trošarine za cigarete (Nar. nov., br. 102/10.).

2. TROŠARINSKI OBVEZNICI KOJI PODNOSE TROŠARINSKA IZVJEŠĆA

Trošarinski obveznici sukladno članku 11. stavak 1. ZOT-a su:

1. ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta,
2. proizvođači trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode, i
3. uvoznik trošarinskih proizvoda.

Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta (proizvođač ili trgovac) je pravna ili fizička osoba koja je dobila trošarinsko odobrenje od nadležne carinarnice da u okviru obavljanja svoje registrirane djelatnosti u trošarinskom skladištu može primati, proizvoditi, skladištiti, izvoditi druge radnje s trošarinskim proizvodima i otpremati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine.

Proizvođači izvan sustava odgode plaćanja trošarine pojavljuju se samo u kategoriji alkohola i alkoholnih pića, a to su:

➢ **Proizvođači iz članka 55. ZOT-a:**

- proizvođači etilnog alkohola i/ili međuproizvoda i/ili ostalih pića dobivenih vrenjem koji za komercijalne svrhe godišnje proizvode manje od 1.000 litara
- proizvođači piva koji za komercijalne svrhe godišnje proizvode pivo u količini manjoj od 50.000 litara.

Oslobođeni su obveze proizvodnje u trošarinskom skladištu i polaganja instrumenta osiguranja plaćanja trošarine. U slučaju da proizvode godišnje veće količine u komercijalne svrhe nemaju pravo na status proizvođača trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode plaćanja trošarine, već su tada obvezni ishoditi odobrenje od nadležne carinarnice za ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i za trošarinsko skladište.

➢ **Mali proizvođači vina** iz članka 53. ZOT-a su osobe definirane Pravilnikom o registru vinograda, obveznim izjavama, pratećim dokumentima i podrumskoj evidenciji[2], a koje *ne* proizvode više od 1.000 hl vina godišnje u komercijalne svrhe. Oslobođene su obveze proizvodnje u trošarinskom skladištu i uvjeta vezanih uz kretanje trošarinskih proizvoda, te polaganja instrumenata osiguranja plaćanja trošarine. Ako proizvode godišnje u komercijalne svrhe veće količine od 1.000 hl vina u obvezi su ishoditi odobrenje od nadležne carinarnice za ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i za trošarinsko skladište.

[2] Nar. nov., br. 121/10., 132/10., 78/11.

➢ **Mali proizvođači jakih alkoholnih pića** iz čl. 54. ZOT-a su fizičke osobe - građani vlasnici ili korisnici poljoprivrednog zemljišta te vlasnik tvari za proizvodnju jakog alkoholnog pića (KN 2208) koji proizvode za vlastite potrebe i to u količini koja ne prelazi 20 litara čistog alkohola godišnje po domaćinstvu.

Količina čistog alkohola u jakom alkoholnom piću utvrđuje se tako da se količina proizvedenog jakog alkoholnog pića pomnoži s postotkom alkohola i podijeli sa 100 npr. u 40 litara alkoholnog pića jakosti 50% sadržano je 20 litara č/a (40 x 50 : 100 = 20 l č/a).

Oslobođeni su obveze proizvodnje u trošarinskom skladištu i polaganja instrumenta osiguranja plaćanja trošarine te ne smiju prodavati proizvedeno jako alkoholno piće.

Plaćaju **sniženu stopu trošarine (paušal) ovisno o zapremini kotla,** kojeg imaju u vlasništvu odnosno uporabi, i to:

- za kotao zapremine 40 do 100 litara = 100,00 kuna,
- za kotao zapremine preko 100 litara = 200,00 kuna.

Ako proizvede veću količinu alkohola od propisane na razliku plaća trošarinu u iznosu propisanom za etilni alkohol odnosno 53 kune po litri čistog alkohola.

Ukoliko fizička osoba namjerava stavljati u potrošnju odnosno prodavati proizvedeno jako alkoholno piće, isto će se smatrati proizvodnjom u komercijalne svrhe, a za koju proizvodnju je potrebno ishoditi status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta-proizvođača (članak 21. ZOT-a) ili pak status proizvođača izvan sustava odgode (članak 55. ZOT-a).

Eventualna prodaja proizvedenog jakog alkoholnog pića smatra se nezakonitom i za takvu vrstu trošarinskog prekršaja predviđena je novčana kazna u iznosu od 2.000,00 kuna do 10.000,00 kuna.

Uvoznik je carinski dužnik određen prema carinskim propisima, a može imati status uvoznika kojemu pri carinskom postupku puštanja robe u slobodan promet danom nastanka carinskoga duga nastaje i obveza obračunavanja i plaćanja trošarine sukladno carinskim propisima. Ako uvoznik ima status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i/ili oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda tada pri uvozu trošarinskih proizvoda ne nastaje obveza obračunavanja trošarine već se isti nakon završetka postupka puštanja robe u slobodan promet u sustavu odgode plaćanja trošarine unose u njegovo trošarinsko skladište odnosno pogon oslobođenog korisnika.

SAVJETNICI: e-mail: rif@rif.hr
01 / 4686-506
SVAKODNEVNO 8-13 SATI

Tablica 2. Trošarinski obveznici, nastanak trošarinskih obveza i dospijeće plaćanja

TROŠARINSKI OBVEZNIK (čl. 11. st. 1. ZOT-a)	OBVEZA OBRAČUNA TROŠARINE - u trenutku puštanja trošarinskih proizvoda u krajnju potrošnju, odnosno	DOSPIJEĆE PLAĆANJA
Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta	• u trenutku otpreme trošarinskih proizvoda od strane ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta osobi koja nije ovlaštena primati trošarinske proizvode u sustavu odgode • kod duhanskih proizvoda u trenutku otpreme iz trošarinskog skladišta, a najkasnije do isteka roka od 60 dana računajući od dana preuzimanja duhanskih markica • u trenutku potrošnje trošarinskih proizvoda za vlastite potrebe u trošarinskom skladištu (osim ako se koristi kao sirovina u proizvodnji novog trošarinskog proizvoda) • kada se utvrdi porezno nepriznati gubitak ili manjak trošarinskih proizvoda • na dan prestanka važenja trošarinskog odobrenja	30 dana od dana nastanka obveze obračuna trošarine
Proizvođač izvan sustava odgode (čl. 55. ZOT-a)	U trenutku proizvodnje etilnog alkohola i/ili međuproizvoda i/ili piva i/ili ostalih pića dobivenih vrenjem	30 dana od dana nastanka obveze obračuna trošarine
Mali proizvođač vina (čl. 53. ZOT-a)	U trenutku proizvodnje vina	30 dana od dana nastanka obveze obračuna trošarine
Mali proizvođač jakih alk. pića (čl. 54. ZOT-a)	U trenutku podnošenja godišnjeg izvješća do 20. siječnja tekuće godine za proteklu godinu	do 31. siječnja tekuće godine za proteklu godinu
Uvoznik	Danom nastanka carinskog duga (osim ako otprema trošarinske proizvode u trošarinsko skladište ili pogon oslobođenog korisnika)	prema carinskim propisima

3. PROIZVOĐAČI KOJI NISU TROŠARINSKI OBVEZNIK PREMA ZOT-u I NE PODNOSE NIKAKVA IZVJEŠĆA

U članku 48. ZOT-a propisano je oslobođenje od plaćanja trošarine na:

- **pivo koje je proizvela fizička osoba,** vlasnik poljoprivrednog zemljišta, iz vlastitog uzgojenog ječma,
- **vina** i ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina koje je proizvela fizička osoba, vlasnik poljoprivrednog zemljišta ili korisnik poljoprivrednog zemljišta te vlasnik tvari za proizvodnju vina.

Za navedene proizvođače fizičke osobe - građane ne postoji količinsko ograničenje, ali uvjet je da se isti proizvodi koriste za vlastitu potrošnju i potrošnju članova njegova kućanstva ili njegovih gostiju te da se ne smiju prodavati.

4. TROŠARINSKA IZVJEŠĆA

Trošarinski obveznici obvezni su dostaviti carinarnici nadležnoj prema sjedištu odnosno prebivalištu sljedeće propisane obrasce u POT-u:

- ➢ dnevni obračun,
- ➢ mjesečno izvješće,
- ➢ godišnje izvješće.

Isti moraju biti potpisani i ovjereni od strane odgovorne osobe trošarinskog obveznika, neovisno o tome je li izrađivao i popunjavao obrasce sam trošarinski obveznik ili u njegove ime poslovni subjekt kojeg je trošarinski obveznik opunomoćio.

4.1. Dnevni obračun trošarine (DOT)

Trošarinski obveznici i to ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta i proizvođač trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode iz članka 55. ZOT-a obvezni su iskazati obračunatu trošarinu u DOT te dostaviti nadležnoj carinarnici dva puta mjesečno i to za:

- ➢ razdoblje od 1. do 15. dana u mjesecu dostaviti do 20. dana u istom mjesecu,
- ➢ razdoblje od 16. do zadnjeg dana u mjesecu dostaviti do 8. dana sljedećeg mjeseca.

Izuzetak je kod ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta za duhanske proizvode koji je DOT dužan dostaviti sljedećeg radnog dana od dana nastanka trošarinske obveze, a najkasnije do isteka roka od 60 dana računajući od dana preuzimanja duhanskih markica.

DOT ne podnose uvoznici trošarinskih proizvoda kojima je trošarinska obveza nastala danom nastanka carinskog duga u skladu s carinskim propisima.

Ne dostavlja se za razdoblje u kojem nije nastala obveza obračunavanja trošarine ili ista iznosi 0,00 kuna.

Zbirni DOT podnose ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta koji imaju više trošarinskih skladišta, pod uvjetom da u svom knjigovodstvu vode posebne evidencije o obračunatoj trošarini za svako trošarinsko skladište.

Ukupno obračunati iznos trošarine iskazan u obrascu DOT za razdbolje od 1. do zadnjega dana u mjesecu mora odgovarati iznosu iskazanom u mjesečnom izvješću za izvještajno razdoblje za koji je podnesen DOT i to pod opisom u mjesečnom izvješću: - obračunato na količine puštene u potrošnju u RH.

Izuzetak je kod energenata. Naime, obračunata trošarina u obrascu DOT-EN je manja od one iskazane u obrascu MI-EN ukoliko je ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta postupao prema odredbama članka 74. stavak 3. i 4. POT-a, gdje je dana mogućnost ovlaštenim držateljima trošarinskog skladišta da kada prodaju energente na svojim benzinskim postajama ili drugim maloprodajnim mjestima za namjene iz članka 19. stavak 1. ZOT-a, ostvaruju pravo na umanjenje obveze trošarine, na način da za iznos vraćene trošarine korisnicima za namjene iz članka 19. stavak 1. Zakona, u tekućem mjesecu umanje iznos obračunate trošarine na zadnjem danu tekućeg mjeseca, iskazane na obrascu DOT-EN za razdoblje od 16. do zadnjeg dana u mjesecu. Specifikacija za umanjenje obveze trošarine, temeljem koje je ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta izvršio povrat korisnicima za namjene iz članka 19. stavak 1. Zakona, prilog je DOT-EN-a na koji se odnosi umanjenje obveze trošarine. Iz navedenog proizlazi da se količine energenata i obračunata trošarina iskazana kroz specifikaciju, u slučaju povrata trošarine korisnicima iz članka 19. stavak 1. Zakona ne mogu prikazati kroz obrazac MI-EN jer se u obrascu MI-EN, redu 10., prikazuju količine koje su direktno iz trošarinskog skladišta isporučene navedenim korisnicima, a količine odnosno iznos za koji trošarinski obveznik umanjuje trošarinsku obvezu kroz DOT-EN najčešće su prodane korisniku i izvršen povrat od strane trošarinskog obveznika u razdoblju koje je različito od razdoblja za koje se podnosi obrazac MI-EN.

4.2. Mjesečno izvješće

Trošarinski obveznik i to: ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, uvoznik i proizvođač izvan sustava odgode iz članka 55. ZOT-a dostavlja nadležnoj carinarnici mjesečno izvješće **do 20. dana u mjesecu za protekli mjesec.** Izuzetak je mjesečno izvješće o uplaćenim trošarinama na motorne benzine i plinska ulja za pogon kojega dostavljaju ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta i uvoznici energenata na Obrascu MI-UTE (dan u prilogu 31. POT-a), i to do 8. dana u mjesecu za prethodni mjesec.

Uz mjesečno izvješće za mjesec prosinac treba priložiti **i popis (inventura) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca** godine za koju se podnosi izvješće. Ne podnose godišnje izvješće.

Mjesečno izvješće sadrži količinske podatke o trošarinskim proizvodima i to: stanje zaliha, primljene, proizvedene, oporezive i neoporezive otpremljene količine i uvezene količine, te podatke o ukupno obračunatoj trošarini.

Mjesečno izvješće podnosi se i za mjesec u kojem nije nastala obveza obračunavanja trošarine.

Trošarinski obveznik - uvoznik podnosi mjesečno izvješće samo za mjesec kada je ostvario uvoz.

Ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta koji imaju više trošarinskih skladišta podnose zbirno mjesečno izvješće, pod uvjetom da u svom knjigovodstvu vode posebne evidencije o traženim podacima za svako skladište.

Ukazujemo da se u Obrascu MI-PI iskazuju količine piva u hektolitru. U prilogu obrasca MI-PI trošarinski obveznik dužan je priložiti specifikaciju proizvoda po nazivu (vrsti), količini u hektolitrima i volumnom udjelu stvarnog alkohola sadržanog u 1 hl proizvoda izraženo na jednu decimalu, a koji su pušteni u potrošnju u izvještajnom razdoblju odnosno za koje su iskazane ukupne oporezive količine u stupcima 2 do 11 u red 15 te iskazana ukupno obračunata trošarina u stupcima 2 do 11 u red 18 (Pravilnik o trošarinama, članak 36. st. 4.).

Ujedno skrećemo pozornost da je u obrascu MI-AL došlo do tiskarske greške u stupcu 5. u kojem je potrebno iskazivati međuproizvodi u hl ≥15% vol., a u stupcu 6. međuproizvodi u hl < 15% vol.

4.3. Porezno priznati gubitak ili manjak

Članak 12. stavak 1. ZOT-a u načelu propisuje da obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem trošarinskih proizvoda u potrošnju, a točka 4. istoga članka Zakona određuje da je to trenutak kada se utvrdi gubitak ili manjak trošarinskih proizvoda, *osim* gubitka ili manjka nastalog za vrijeme odgode plaćanja trošarine za kojeg ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta dokaže da se može pripisati nepredviđenim slučajevima ili višoj sili, odnosno da je gubitak ili manjak neodvojivo povezan s osobinama proizvoda nastao tijekom proizvodnje, skladištenja i prijevoza trošarinskih proizvoda.

Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta sukladno članku 20. stavak 2. točka 5. ZOT-a oslobođen je plaćanja trošarine za utvrđene gubitke ili manjkove trošarinskih proizvoda nastale za vrijeme odgode plaćanja trošarine za koje se dokaže da se mogu pripisati nepredviđenim slučajevima ili višoj sili, odnosno da su gubitci ili manjkovi neodvojivo povezani s osobinama proizvoda nastalim tijekom proizvodnje, skladištenja i prijevoza trošarinskih proizvoda i ako su priznati od strane nadležne carinarnice.

Pod porezno priznatim gubitkom ili manjkom smatra se:

1. **proizvodni (tehnološki gubitak)** prema vrstama proizvoda te vrsti i visini priznatih gubitaka određenih u prilogu 2 POT. Utvrđuje ih trošarinski obveznik i o tome sastavlja zapisnik kojeg je obvezan dostaviti nadležnoj carinarnici u roku pet dana od sastavljanja.

Carinska uprava je u aktu klasa: 410-19/11-05/44 od 31. kolovoza 2011. g. vezano na porezno priznati gubitak u tehnološkom procesu punjenja uvezene mješavine piva i bezalkoholnog pića u prodajnu ambalažu, dala mišljenja u kojem navodi da tehnološki proces punjenja mješavine piva i bezalkoholnog pića u prodajnu ambalažu čini dio ukupnog procesa proizvodnje piva, slijedom čega u pogledu o porezno priznatim gubicima ili manjkovima treba primijeniti priznate gubitke ili manjkove što su, uz ostale, trošarinske proizvode i za pivo propisani u Prilogu 2. POT-a. Pri donošenju odluke o priznatim gubicima ili manjkovima treba imati u vidu sljedeće:

- tehnološki gubitak ili manjak može se prihvatiti samo uz uvjet da trošarinski obveznik na nedvojbeni način dokaže da je odnosni gubitak ili manjak stvarno nastao u ovoj fazi proizvodnje odnosno procesu punjenja;
- visina postotka gubitka ili manjka određuje se sukladno Prilogu 2 Pravilnika ovisno o obujmu proizvodnje trošarinskog obveznika - pivovare;
- gubici ili manjkovi nastali u procesu punjenja mogu se prihvatiti u pripadajućem dijelu u odnosu na ukupni tehnološki manjak nastao u cjelokupnom procesu proizvodnje;
- porezno priznati postotak tehnološkog manjka primjenjuje se na obračunsko razdoblje poslovne godine. U odnosu

na dio upita koji se odnosi na maksimalni postotak gubitka koji se može odobriti pri obračunu trošarine napominjemo da se visina gubitka utvrđuje u svakom konkretnom slučaju, na temelju dokaza koje podnese trošarinski obveznik, stoga nema mogućnosti utvrđivanja općeg pravila o visini postotka gubitka koje je moguće priznati pri punjenju piva.

2. **skladišni i transporti gubitak** koji obzirom na osobine proizvoda nastaju kaliranjem, lomom, kvarom, ili rastepom smatraju se porezno priznatim do visine određene u Prilogu 2. POT-a. Mogu se utvrđivati neposredno nakon nastajanja ili godišnjim popisom (inventurom) zaliha proizvoda ili u kraćim rokovima ako se provodi popis zalihe proizvoda i tijekom poslovne godine. Utvrđuje ih trošarinski obveznik i o tome sastavlja zapisnik kojeg je obvezan dostaviti nadležnoj carinarnici u roku pet dana od sastavljanja te prikazati u mjesečnom izvješću za mjesec kada je utvrđen. POT nije precizno određena osnovica na koju se obračunavaju porezno priznati skladišni i transportni gubici ili manjkovi nastali kao posljedica prirodnih utjecaja i osobina proizvoda nastali tijekom skladištenja u trošarinskom skladištu i prijevoza za vrijeme odgode plaćanja trošarine. Mišljenja smo da se može primijeniti isti kriterij za određivanje porezne osnovice koji vrijedi za oslobođenje od plaćanja poreza na dodanu vrijednost, i za oslobođenje od plaćanja trošarine, propisane za pravne osobe - Odlukom o dopuštenom manjku s naslova kala, rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini (Nar. nov., br. 129/07. - za pravne osobe) odnosno za fizičke osobe Odlukom o dopuštenoj visini kala, kvara i loma na proizvodima u trgovini (Nar. nov., br. 129/07.), da se dopuštena visina manjka izražena u postocima primjenjuje na količinu proizvoda prodanih u obračunskom razdoblju. Dopuštena visina postotka gubitka ili manjka nastala tijekom skladištenja i prijevoza (kalo, rastep, kvar i lom) određuje se sukladno Prilogu 2. POT-a, a obračunava se na oporezive i neoporezive otpremljene količine trošarinskih proizvoda, u određenom vremenskom razdoblju. Ukoliko je zapisnički konstatiran gubitak ili manjak u promatranom razdoblju veći, na razliku se obračunava trošarina i plaća u roku 30 dana od dana nastanka trošarinske obveze.
3. **viša sila** (poplava, požar, potresi, ratna razaranja i dr.), osim provalne krađe, do visine utvrđene očevidnikom nadležnog tijela za procjenu šteta.
4. **nepredviđeni slučajevi,** osim provalne krađe, priznaju se do visine utvrđene očevidnikom nadležnog tijela za procjenu šteta. To su slučajevi na koje ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta nije mogao utjecati niti ih je mogao predvidjeti. Ako je do navedenog slučaja došlo zbog nemarnosti trošarinskog obveznika, isti se ne može priznati te je na iste trošarinske proizvode potrebno obračunati i platiti trošarinu (npr. iscurio je tank zbog kvara pipe).

Ovlašteni držatelji trošarinskih proizvoda **oslobođeni su plaćanja trošarine i na trošarinske proizvode:**

1. koji se koriste kao uzorci za analize za probne proizvodnje odnosno za znanstvene svrhe. Od plaćanja trošarine oslobođeni su trošarinski proizvodi koji se koriste kao uzorak za analize za probnu proizvodnju odnosno za kontrolu kvalitete proizvoda u svrhu utvrđivanja i provjere sastava, svojstava, kvalitete ili drugih karakteristika, radi pridobivanja podataka bitnih za industrijska ili komercijalna istraživanja, a u količinama propisanim posebnim propisima,
2. koji se koriste za kontrolu kvalitete,
3. koji se koriste u svrhu trošarinskog nadzora,
4. koji su uništeni pod carinskim nadzorom, a što se ne može obaviti bez prisustvovanja ovlaštenog službenika nadležne carinarnice. O namjeri uništenja proizvoda, potrebno je nadležnoj carinarnici podnijeti prijavu za uništenje u pisanom obliku. Ovlašteni službenik nadležne carinarnice mora sastaviti zapisnik i u njemu navesti razloge uništenja trošarinskih proizvoda. Primjerak zapisnika treba uručiti ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta i oslobođenom korisniku trošarinskih proizvoda, a izvornik pohraniti u carinarnici.

Znači da su porezno priznati gubici ili manjkovi trošarinskih proizvoda **samo oni koji su nastali za vrijeme odgode plaćanja trošarine kod trošarinskog obveznika** - ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i to do visine određene u Prilogu 2 POT-a. Proizvođaču izvan sustava odgode plaćanja trošarine obveza obračunavanja trošarine nastaje u trenutku utvrđivanja gubitka ili manjka trošarinskih proizvoda odnosno nema pravo na porezno priznate gubitke ili manjkove trošarinskih proizvoda. **Uvoznici koji su trošarinu platili pri uvozu nisu dužni obračunati trošarinu na utvrđeni inventurni manjak.**

4.4. Godišnje izvješće

Godišnje izvješće **podnose samo mali proizvođači vina** iz članka 53. ZOT **i mali proizvođači jakog alkoholnog pića** iz članka 54. ZOT. Isti nisu u obvezni podnositi mjesečna izvješća.

Mali proizvođači vina sukladno članku 53. stavak 4. ZOT-a i članku 41. POT-a obvezni su do 31. siječnja tekuće godine za proteklu godinu dostaviti carinarnici nadležnoj prema svome sjedištu odnosno prebivalištu Godišnje izvješće o proizvodnji, otpremama i zalihama vina na Obrascu GI-MPV koji je tiskan u Prilogu 12. POT. Uz izvješće treba priložiti i popis (inventura) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca godine za koju se podnosi izvješće.

Mali proizvođači jakog alkoholnog pića sukladno članku 54. stavku. 7. ZOT-a i članku 42. POT-a obvezni su do 20. siječnja tekuće godine za proteklu godinu dostaviti carinarnici nadležnoj prema svome prebivalištu Godišnje izvješće o ukupno proizvedenoj količini jakog alkoholnog pića za vlastite potrebe, zapremini kotla te obračunatoj trošarini na Obrascu GI-MP-JAP, a koji je tiskan u Prilogu 13. POT-a.

U slučaju da „mali proizvođač jakih alkoholnih pića " proizvede za vlastite potrebe količinu pića veću od propisane odnosno više od 20 litara čistog alkohola godišnje, dužan je na razliku obračunati i platiti puni iznos trošarine koji je propisan za etilni alkohol.

Mali proizvođači jakog alkoholnog pića obračunavaju trošarinu tijekom obračunskog razdoblja koje je jednako kalendarskoj godini (od 1. siječnja do 31. prosinca), i istu plaćaju do 31. siječnja tekuće godine za proteklu godinu.

Tablica 3. Trošarinska izvješća koja podnose trošarinski obveznici i u kojim rokovima

DNEVNI OBRAČUN TROŠARINE	MJESEČNO IZVJEŠĆE	GODIŠNJE IZVJEŠĆE
Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta		
Dostavlja nadležnoj carinarnici dva puta mjesečno: • za razdoblje od 1. do 15. dana u mjesecu dostavlja do 20. dana u istom mjesecu, • za razdoblje od 16. do zadnjeg dana u mjesecu dostavlja do 8. dana sljedećeg mjeseca. Dnevni obračun trošarine na **pivo** na Obrascu DOT-PI *(dan u prilogu 8 POT),* Dnevni obračun trošarine na **alkohol i alkoholna pića** (osim piva) na Obrascu DOT-AL *(dan u prilogu 9 POT).* Dnevni obračun trošarine **na energente** na Obrascu DOT-EN *(dan u prilogu 28 POT)* Kod duhanskih proizvoda dostavlja sljedećeg radnog dana od dana nastanka obveze Dnevni obračun trošarine prema otpremljenim količinama **duhanskih proizvoda** iz trošarinskog skladišta na Obrascu DOT-DP *(dan u prilogu 19 POT)* Ne dostavlja se ako nije nastala obveza ili ona iznosi 0 kn	Do 20. dana u mjesecu za protekli mjesec *ALKOHOL I ALKOHOLNO PIĆE* Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama te obračunatoj trošarini **na pivo** *na Obrascu MI-PI (dan u prilogu 10 POT),* a u privitku i specifikaciju oporezivih količina piva prema trgovačkom nazivu proizvoda i volumnom udjelu stvarnog alkohola deklariranog na proizvodu. Postotak volumnog udjela alkohola koji je deklariran na proizvodu i sadržan u jednom hektolitru gotovog proizvoda mora biti izražen na jednu decimalu. Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama te obračunatoj trošarini **na alkohol i alkoholna pića** *(osim piva) na Obrascu MI-AL (dan u prilogu 11 POT).* *DUHANSKI PROIZVODI* Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama te obračunatoj trošarini na **cigarete** *na Obrascu IZVJ-DC (dan u prilogu 21 POT),* Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama cigara i cigarilosa na Obrascu IZVJ-ODP-C (dan u prilogu 22 POT), Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama *sitno rezanog duhana i ostalog duhana za pušenje na Obrascu IZVJ-ODP-DP (dan u prilogu 23 POT),* Mjesečno izvješće o obračunatoj trošarini *na sitno rezani duhan, ostali duhan za pušenje, cigarilose i cigare na Obrascu PP-ODP (dan u prilogu 24 POT).* Ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta-proizvođač - *Izvješće o stanju i kretanju duhana (sirovine) na Obrascu IZVJ-DUH (dan u prilogu 25 POT)* *ENERGENTI* Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama te obračunatoj trošarini na **energente** *na Obrascu MI-EN (dan u prilogu 29 POT)* Ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta-proizvođači naftnih derivata dostavljaju i Izvješće o stanju zaliha, proizvedenim, uvezenim, isporučenim i prerađenim **količinama sirove nafte te uslužnoj preradi sirove nafte** *na Obrascu MI-NA (dan u prilogu 30 POT),* *Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta dostavlja* **do 8. dana u mjesecu za prethodni mjesec** *Izvješće o uplaćenim trošarinama na motorne benzine i plinska ulja za pogon* **na Obrascu MI-UTE** *(dan u prilogu 31 POT)* Podnosi se i za mjesec u kojem nije nastala obveza obračunavanja trošarine **Uz mjesečno izvješće za mjesec prosinac priložiti i popis (inventura) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca.**	

DNEVNI OBRAČUN TROŠARINE	MJESEČNO IZVJEŠĆE	GODIŠNJE IZVJEŠĆE
Proizvođač izvan sustava odgode (čl. 55. ZOT-a)		
Dostavlja nadležnoj carinarnici dva puta mjesečno: • za razdoblje od 1. do 15. dana u mjesecu dostavlja do 20. dana u istom mjesecu, • za razdoblje od 16. do zadnjeg dana u mjesecu dostavlja do 8. dana sljedećeg mjeseca. Dnevni obračun trošarine na pivo na Obrascu DOT-PI, Dnevni obračun trošarine na **alkohol i alkoholna pića** (osim piva) na Obrascu DOT-AL. Ne dostavlja se ako nije nastala obveza ili ona iznosi 0 kn.	Do 20. dana u mjesecu za protekli mjesec *ALKOHOL I ALKOHOLNO PIĆE* Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama te obračunatoj trošarini na **pivo** *na Obrascu MI-PI (dan u prilogu 10 POT),* te kao privitak i specifikaciju oporezivih količina piva prema trgovačkom nazivu proizvoda i volumnom udjelu stvarnog alkohola deklariranog na proizvodu. Postotak volumnog udjela alkohola koji je deklariran na proizvodu i sadržan u jednom hektolitru gotovog proizvoda mora biti izražen na jednu decimalu. Mjesečno izvješće o stanju zaliha, primljenim, proizvedenim, otpremljenim i uvezenim količinama te obračunatoj trošarini na **alkohol i alkoholna pića** *(osim piva) na Obrascu MI-AL (dan u prilogu 11 POT).* Podnosi se i za mjesec u kojem nije nastala obveza obračunavanja trošarine **Uz mjesečno izvješće za mjesec prosinac priložiti i popis (inventura) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca.**	
Mali proizvođač vina (čl. 53. ZOT-a)		do 31. siječnja tekuće godine za proteklu godinu Godišnje izvješće o proizvodnji, otpremama i zalihama vina *na Obrascu GI-MPV (dan u prilogu 12 POT)* i Popis (inventura) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca godine za koju se podnosi izvješće.
Mali proizvođač jakih alkoholnih pića (čl. 54. ZOT-a)		do 20. siječnja tekuće godine za proteklu godinu Godišnje izvješće o ukupno proizvedenoj količini jakog alkoholnog pića za vlastite potrebe, zapremini kotla te obračunatoj trošarini na *Obrascu GI-MP-JAP (dan u prilogu 13 POT).*
Uvoznik	do 20. dana u mjesecu za protekli mjesec **Izuzetak** uvoznici energenata do 8. dana u mjesecu za prethodni mjesec dostavljaju Izvješće o uplaćenim trošarinama na motorne benzine i plinska ulja za pogon na Obrascu MI-UTE (dan u prilogu 31 POT) Iste obrasce kao što su navedeni kod ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta Samo za mjesec u kojem je ostvario uvoz	

5. ROK ZA ČUVANJE TROŠARINSKIH ISPRAVA

Prema članku 38. ZOT-a trošarinski obveznik je dužan čuvati izdane i primljene račune, prateće trošarinske dokumente, jedinstvene carinske deklaracije, dokumente temeljem kojih je ostvario oslobođenje od plaćanja trošarine, dnevne obračune trošarine, izvješća i sve druge knjigovodstvene dokumente koji se na bilo koji način odnose na proizvodnju, skladištenje, uvoz, izvoz trošarinskih proizvoda, a koji su bitni za obračunavanje i plaćanje trošarine, u roku utvrđenom posebnim propisima, a *najduže 10 godina nakon isteka godine na koju se ti dokumenti odnose.*

6. KAZNENE ODREDBE

U članku 80. stavcima 1., 2. i 3. ZOT-a propisane su novčane kazne za:

- pravnu osobu u iznosu od 40.000,00 kuna do 1.000.000,00 kuna,
- odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 3.000,00 kuna do 50.000,00 kuna,
- fizičku osobu obrtnika ako je prekršaj počinio u vezi s obavljanjem obrta u iznosu od 20.000,00 do 500.000,00 kuna,
- fizičku osobu pojedinca u iznosu od 2.000,00 do 100.000,00 kuna.

Novčane kazne propisane su za trošarinski prekršaj ako:

- se ne podnese, ili u roku ne podnese ili podnese netočni dnevni obračun trošarine, ako ne podnese, ili u roku ne podnese ili podnese netočno mjesečno izvješće, odnosno ne plati trošarinu u propisanom roku (članak 16. stavak 2., 3., 5., 6., 8., 9.,10., 11., 12., članak 17. stavak 2. i 4., članak 23. stavak 1. točka 3. ZOT-a) - članak 80. stavak 1. točka 9. ZOT-a,

- trošarinski obveznik ne vodi propisane evidencije (članak 36. ZOT-a) - članak 80. stavak 1. točka 22. ZOT-a,
- mali proizvođač vina ako u roku ne dostavi podatke o godišnjoj proizvodnji i isporukama te zalihama vina (članak 53. stavak 2. i 4. ZOT-a) - članak 80. stavak 1. točka 29. ZOT-a,
- mali proizvođač jakog alkoholnog pića ako u propisanom roku ne dostavi godišnju prijavu, te ne plati trošarinu u propisanom roku (članak 54. stavak 7. ZOT-a) - članak 80. stavak 1. točka 30. ZOT-a.

U članku 81. stavak 1. točka 8. ZOT-a propisana je novčana kazna u iznosu od 20.000,00 kuna do 800.000,00 kuna za pravnu osobu, za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 1.500,00 kuna do 25.000,00 kuna, za fizičku osobu obrtnika u iznosu od 10.000,00 kuna do 200.000,00 kuna ako ne čuva dokumentaciju u propisanim rokovima (članak 38. ZOT-a).

7. ZAKLJUČAK

Mjesečna izvješća na trošarinske proizvode alkohol i alkoholna pića (uključuje i pivo), duhanske proizvode i energente do 20. u mjesecu za protekli mjesec nadležnoj carinarnici podnose:

- ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta, i
- proizvođači trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode iz članka 55. ZOT-a,
- uvoznik.

Izuzetak je mjesečno izvješće o uplaćenim trošarinama na motorne benzine i plinska ulja za pogon kojeg na Obrascu MI-UTE dostavljaju ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta i uvoznici energenata i to do 8. dana u mjesecu za prethodni mjesec.

Obzirom da ne podnose godišnja izvješća **potrebno je uz mjesečno izvješće za izvještajno razdoblje od 1. prosinca do 31. prosinca 2011. godine priložiti popis inventuru zaliha na dan 31. prosinca 2011. godine.**

Godišnje izvješće nadležnoj carinarnici podnose:

- **do 31. siječnja 2012.** godine mali proizvođači vina, definirani Pravilnikom o registru vinograda, obveznim izjavama, pratećim dokumentima i podrumskoj evidenciji (Nar. nov., br. 121/10., 132/10., 78/11.), koji proizvode do 1.000 hl vina godišnje u komercijalne svrhe, i
- **do 20. siječnja 2012.** godine mali proizvođači jakih alkoholnih pića fizičke osobe - građani vlasnici ili korisnici poljoprivrednog zemljišta te vlasnici tvari za proizvodnju jakog alkoholnog pića (KN 2208) koji proizvode za vlastite potrebe i to u količini koja ne prelazi 20 litara čistog alkohola godišnje po domaćinstvu. Svota obračunate trošarine iskazana na godišnjem izvješću **dospijeva na plaćanje do 31. siječnja 2012. godine.**

Proizvođači piva, vina i ostalih pića dobivenim vrenjem osim piva i vina, ukoliko iste proizvode koriste za vlastitu potrošnju i potrošnju članova njegova kućanstva ili njegovih gostiju uz uvjet da ih ne smiju prodavati, mogu proizvoditi u neograničenim količinama, i sukladno trošarinskim propisima ne smatraju se trošarinskim obveznicima te nisu u obvezi dostavljati trošarinska izvješća.

Željka MARINOVIĆ, Carinska uprava, Zagreb

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
organizira seminare na temu
RAČUNOVODSTVO i financije

- Sastavljanje financijskih izvještaja za 2011. godinu
- Porezne prijave za 2011. godinu
- Konačni obračun PDV-a za 2011. godinu
- Obračun plaća u 2012. godini

Početak u 9,30 h

09. 01. 2012.,	Osijek,	Hotel Mursa, B. Kašića 2a
10. 01. 2012.,	Zagreb,	Hotel Sheraton, Kneza Borne 2
11. 01. 2012.,	Rijeka,	Transadria Rijeka, Riva Boduli 1
12. 01. 2012.,	Pula,	Kino Valli, Gardini 1
13. 01. 2012.,	Varaždin,	Hotel Turist, Aleja kralja Zvonimira 1
16. 01. 2012.,	Split,	Centar Joker - Blitz Cinestar, Brodarice 6
17. 01. 2012.,	Zadar,	Hotel Kolovare, B. Perinčića 14
18. 01. 2012.,	Bjelovar,	A. B. Šimića br. 1. (Zgrada Ekonomskog fakulteta Rijeka, Bjelovar)

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Godišnja izvješća o posebnim porezima na kavu, bezalkoholna pića, luksuzne proizvode, plovila i zrakoplove za 2011. godinu

Porezni obveznici posebnog poreza na kavu, bezalkoholna pića, plovila i zrakoplove te za luksuzne proizvode, obvezni su nadležnoj carinarnici prema sjedištu odnosno prebivalištu poreznog obveznika dostaviti godišnja izvješća o proizvodnji, isporukama i zalihama ovih proizvoda, te o obračunanom i plaćenom posebnom porezu za 2011. godinu. Izvješća treba dostaviti najkasnije do 31. siječnja 2012. godine za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2011. godine.

1. UVOD

Obveza sastavljanja godišnjih izvješća o posebnim porezima propisana je pripadajućim zakonima odnosno pravilnicima koji uređuju oporezivanje posebnim porezima bezalkoholnog pića, kave, plovila i zrakoplova, te luksuznih proizvoda.

Godišnje izvješće sastavlja se:

- o proizvodnji, isporukama i zalihama proizvoda, te o
- obračunanom i plaćenom posebnom porezu za bezalkoholna pića, kavu i luksuzne proizvode.

Propisana je i obveza sastavljanja izvješća o obračunanom posebnom porezu za plovila i zrakoplove proizvedene i isporučene u Hrvatskoj.

Propisana godišnja izvješća za 2011. godinu, dostavljaju se carinarnici nadležnoj prema sjedištu odnosno prebivalištu poreznog obveznika. Rok za dostavu godišnjih izvješća za posebne poreze je do 31. siječnja 2012. godine.

2. GODIŠNJE IZVJEŠĆE O POSEBNOM POREZU NA KAVU

S primjenom od 1. travnja 2011. posebni porez na kavu plaća se prema odredbama Zakona o posebnom porezu na kavu (Nar. nov., br. 31/11.). Ovaj je Zakon uveo značajne novine u oporezivanju prometa kave koja se proizvodi odnosno stavlja na tržište na području Republike Hrvatske. Prema odredbama starog Zakona o posebnom porezu na kavu (Nar. nov., br. 87/05.), posebni porez se naplaćivao samo kod uvoza sirove i pržene kave, dok kava koja je pržena u Hrvatskoj nije bila predmet oporezivanja posebnim porezom. Prema novom Zakonu,[1] posebni porez na kavu naplaćuje se osim kod uvoza i na kavu koja se proizvodi (prži) u Hrvatskoj.

Porezni obveznik posebnog poreza na kavu je:

- pravna i fizička osoba **koja proizvodi** ili za svoj račun daje proizvoditi kavu te
- pravna i fizička osoba **koja uvozi,** unosi ili prima kavu na području Republike Hrvatske.

Ako proizvođač nabavlja **kavu u svrhu reprodukcije** može pri uvozu odnosno pri nabavi od drugog tuzemnog proizvođača dati izjavu da će kavu koristiti radi daljnje proizvodnje u kojem je slučaju isporuka odnosno uvoz oslobođen posebnog poreza na kavu.

Porezni obveznici proizvođači i uvoznici kave, kao i svi obveznici označavanja kave obilježavajućim markicama, koji stavljaju kavu u promet na području Republike Hrvatske, dužni su podnositi uz mjesečna i godišnje izvješće o stanju zaliha na početku i kraju obračunskog razdoblja, količinama uvezene, proizvedene, kupljene u tuzemstvu i izvezene kave, obračunanom i plaćenom posebnom porezu na kavu, te vraćenom

[1] Detaljnije se može pročitati u članku M. Cutvarić, Posebni porez na kavu prema novom Zakonu, RIF 4/2011.

posebnom porezu na kavu. Oblik i sadržaj ovih izvješća te sadržaj i oblik evidencija, propisan je Pravilnikom o posebnom porezu na kavu i rukovanju markicama za označavanje kave (Nar. nov., br. 36/11. i 73/11.).

Godišnje izvješće podnosi se na ***Obrascu I-KA-S*** - *Izvješće o stanju zaliha, proizvedenim, uvezenim, nabavljenim, izvezenim i otpremljenim količinama kave, te obračunatom posebnom porezu na kavu*. Iznimno, zbog donošenja novog Zakona koji se primjenjuje od 1. travnja, za 2011. godinu porezni obveznici godišnje izvješće za 2011. godinu trebaju podnijeti na dva različita obrasca i to:

- za razdoblje od 1. siječnja do 31. ožujka 2011. godine na Obrascu I-KA,
- za razdoblje od 1. travnja do 31. prosinca 2011. godine na Obrascu I-KA-S.

Godišnje izviješće dostavlja se kao i za ostale posebne poreze nadležnoj carinarnici do 31. siječnja 2012. godine za 2011. godinu. Godišnjem izvješću prilaže se i popis (inventura) zaliha kave sa stanjem na dan 31. prosinca 2011. godine.

Prema odredbama Zakona o posebnom porezu na kavu, propisani su porezno dopustivi gubici i manjkovi kave koje nastaju u skladištu proizvođača i za koje proizvođač dokaže da se mogu pripisati nepredviđenim slučajevima ili višoj sili, odnosno da je gubitak ili manjak neodvojivo povezan s osobinama proizvoda nastao tijekom proizvodnje i skladištenja (tehnološki manjak). Pravilnikom su propisane vrste i visina porezno priznatih gubitaka i manjkova u procesu proizvodnje kave (posebna tablica u Prilogu 2. Pravilnika).

Obveznici posebnog poreza na kavu, obvezno podnose nadležnoj carinarnici i godišnje izvješće o preuzetim, utrošenim i nabavljenim obilježavajućim markicama za označavanje kave. Godišnje izvješće dostavlja se na **Obrascu I-KA-OM-G** - *Godišnji izvještaj o preuzetim, utrošenim i nabavljenim obilježavajućim markicama za označavanje kave u razdoblju do .. do....* Godišnje izvješće treba dostaviti najkasnije do 31. siječnja 2012. godine za 2011. godinu.

Obrasci godišnjih izvješća (I-KA-S i I-KA-OM-G) mogu se nadležnoj carinarnici podnijeti dostavom ili poštom preporučeno.

Prema čl. 18. Zakona o posebnom porezu na kavu propisana je novčana kazna od 50.000,00 do 1.000.000,00 kuna za prekršaj za pravnu osobu, odnosno od 5.000,00 do 50.000,00 kuna za odgovornu osobu u pravnoj osobi ako u propisanom roku nadležnoj carinarnici ne podnese propisana godišnja izvješća (*Obrazac I-KA-S, odnosno za 1-III 2011, Obrazac I-KA te Obrazac I-KA-OM-G)*. Za fizičku osobu propisana je novčana kazna u iznosu od 5.000,00 do 100.000,00 kuna.

3. GODIŠNJE IZVJEŠĆE O POSEBNOM POREZU NA BEZALKOHOLNA PIĆA

Obveza sastavljanja i podnošenja godišnjeg izvješća o proizvodnji, uvozu, isporukama i zalihama bezalkoholnog pića, te o obračunatom i plaćenom posebnom porezu na bezalkoholna pića propisana je:

- člankom 10. Zakona o posebnom porezu na bezalkoholna pića (Nar. nov., br. 136/02. - pročišćeni tekst) i
- Pravilnikom o obračunavanju i plaćanju posebnog poreza na bezalkoholna pića, iskazivanju i dostavljanju izvješća, te oslobađanju od plaćanja posebnog poreza (Nar. nov., br. 59/94., 109/96. i 119/01.).

3.1. Porezno dopustivi gubici bezalkoholnog pića

U svrhu izrade godišnjeg izvješća o posebnom porezu na bezalkoholna pića porezni obveznici **trebaju obaviti godišnji popis zaliha bezalkoholnog pića** (prema članku 10. Zakona).

Prilikom sastavljanja godišnjeg izvješća važno je napomenuti da se plaća posebni porez na tehnološki, skladišni i transportni kalo, rastep, lom i kvar bezalkoholnih pića koji je zapisnički utvrđen u proizvodnji u iznosu više od 0,5% po hektolitru. Isto tako oporezuje se manjak bezalkoholnog pića, osim manjka uzrokovanog višom silom. Višom silom[2] razumijevaju se elementarne nepogode (poplava, požar, potres, i dr.) i ratna razaranja, a temeljem očevidnika mjerodavnog tijela ili mjerodavne carinarnice. Zakon ne sadrži posebne odredbe o manjku uzrokovanom provalnom krađom. Mišljenja smo da bi manjak uzrokovan provalnom krađom trebao biti porezno priznati rashod kao što je to po propisima o oporezivanju porezom na dodanu vrijednost, a sukladno odredbama članka 81. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08. i 18/11.).

Uvoznici koji su posebni porez platili pri uvozu bezalkoholnog pića nisu dužni obračunati posebni porez na utvrđeni inventurni manjak.

Zakon o posebnom porezu na bezalkoholna pića ne propisuje mogućnost primjene poreznog oslobođenja za gubitke zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka trajanja, kala, rastepa, loma i kvara iznad propisanih iznosa, za razliku od odredbi propisa o PDV-u. Prema članku 11., Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 149/09. i 89/11.), pri oporezivanju PDV-om priznaju se ovi gubici kao porezno dopustivi **ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlašteni djelatnik Porezne uprave.** Međutim, prema propisima o posebnim porezima nije posebno propisana mogućnost poreznog priznavanja prekomjernog otpisa proizvoda zbog neodgovarajuće kvalitete, proteka roka trajanja ili zbog prekomjernog kala, rastepa, loma i kvara. Skreće se pozornost na odredbu članka 81. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08.), prema kojemu *"ako se utvrdi manjak robe koji podliježe oporezivanju, a porezni obveznik ne može dokazati da je manjak posljedica činjenica koje ne utemeljuju porez, manjak robe se oporezuje."*, pa smo mišljenja da se može priznati opravdani manjak koji je utvrđen uz prisutnost ovlaštenog djelatnika poreznog tijela.

Na manjkove utvrđene sa stanjem 31. prosinca 2011. godine porez se plaća do 30. siječnja 2012. godine (dakle, u roku 30 dana od dana nastanka porezne obveze).

3.2. Godišnja izvješća za bezalkoholno piće

U svrhu nadzora nad proizvodnjom i uvozom, proizvođači, odnosno uvoznici dužni su pored mjesečnog izvješća o proizvodnji i uvozu sastaviti do 31. siječnja 2012. i godišnje izvješće o proizvedenim, uvezenim, isporučenim i izvezenim količinama bezalkoholnog pića. Ove podatke porezni obveznici dužni su za 2011. godinu dostaviti nadležnoj carinarnici na:

[2] Sukladno čl. 5. st. 2. Zakona o posebnom porezu na bezalkoholna pića.

- ***Obrascu IZ-BE*** *- Izvješće o stanju zaliha, proizvedenim, izvezenim, isporučenim i uvezenim količinama bezalkoholnog pića za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca.*

U svrhu nadzora nad podmirivanjem poreznih obveza posebnog poreza na promet porezni obveznici sastavljaju i dostavljaju u istim rokovima:

- ***Obrazac MI-BE*** *- Izvješće o obračunanom i uplaćenom posebnom porezu na bezalkoholna pića za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca.*

U godišnjem izvješću o obračunatom i uplaćenom posebnom porezu na bezalkoholna pića daju se **podaci o obračunatom iznosu posebnog poreza na isporučene, odnosno uvezene količine ovih proizvoda u razdoblju 1. siječnja do 31. prosinca 2011. godine.**

Posebni porez na bezalkoholno piće plaća se u roku 30 dana od dana otpreme (izlaska) pića iz skladišta poreznog obveznika. Pri uvozu posebni porez na bezalkoholna pića obračunava i naplaćuje carinarnica koja provodi carinski postupak zajedno s obračunom i naplatom carinskoga duga, prema propisima o obračunu i naplati carinskog duga.

U godišnjim izvješćima iskazuju se **podaci o uplaćenom posebnom porezu koji je i dospio za plaćanje u obračunskom razdoblju.** Posebno se iskazuje podatak o uplaćenoj obvezi iz prethodnog razdoblja (obveza iz 2010. koja je dospjela za plaćanje u 2011.), te posebno podatak o obvezi koja dospijeva u narednom razdoblju. U godišnjem izvješću za 2011. godinu podatak o obvezi koja dospijeva u narednom razdoblju odnosi se na isporuke i uvoz ovih proizvoda u tijeku prosinca 2011., a za koje tijekom mjeseca siječnja 2012. godine protječe rok od 30 dana.

Kao **obvezu za plaćanje** posebnog poreza **treba iskazati i porez na izvoz proizvoda,** a koji nije naplaćen u propisanom roku ili nisu osigurani dokazi o izvozu. Naime, ako je do 30. prosinca 2011. prošao propisani rok naplate, porezna obveza za nenaplaćeni izvoz nastaje 31. prosinca.

Godišnjem izvješću o proizvodnji, isporukama i zalihama bezalkoholnih pića treba **priložiti i popisne liste zaliha** bezalkoholnih pića na dan 31. prosinca.

Za nepodnošenje ili nepravodobno podnošenje godišnjeg izvješća propisana je kazna za poreznog obveznika u iznosu od 20.000 do 400.000 kuna (članak 17. Zakona o posebnom porezu na bezalkoholna pića). Za odgovornu osobu poreznog obveznika propisana je novčana kazna u iznosu 2.000,00 do 40.000,00 kuna.

3.3. Izvoz bezalkoholnih pića

Izvoz bezalkoholnog pića oslobođen je posebnog poreza uz uvjet da je izvoz naplaćen u određenom roku i u skladu s deviznim propisima. Međutim, st. 4. čl. 15. Zakona o posebnom porezu propisano je da porezni obveznici koji ne naplate izvezena bezalkoholna pića u roku 120 dana od dana izvoza ili u tom roku ne osiguraju dokaz o izvozu obvezni su obračunati i uplatiti posebni porez istekom tog roka.

Ako se izveze bezalkoholno piće na koje je u domaćem prometu plaćen posebni porez, izvoznik ima pravo na povrat plaćenog poreza, a zahtjev za povrat uz priložene dokaze o izvozu i naplati u skladu s deviznim i vanjskotrgovinskim propisima podnosi se nadležnoj carinarnici.

4. IZVJEŠĆE O OBRAČUNATOM POSEBNOM POREZU NA LUKSUZNE PROIZVODE

Posebni porez na promet luksuznih proizvoda plaća se prema odredbama:

- Zakona o posebnom porezu na luksuzne proizvode (Nar. nov., br. 136/02. - pročišćeni tekst), te
- Pravilnika o posebnom porezu na luksuzne proizvode (Nar. nov., br. 112/99., 119/01., 25/09., 26/09. ispr., 27/09. ispr. i 73/09.).

Obveza sastavljanja godišnjeg izvješća o obračunatom posebnom porezu na luksuzne proizvode propisana je u članku 9. stavak 3. Pravilnika. Godišnje izvješće sastavlja se **na Obrascu I-LUX** i dostavlja nadležnoj carinarnici. Međutim, nije posebno propisan rok u kojem treba nadležnoj carinarnici dostaviti godišnje izvješće na Obrascu I-LUX. Obzirom da se godišnje izvješće za sve ostale proizvode čiji se promet oporezuje posebnim porezom dostavlja do kraja siječnja za prethodnu godinu, mišljenja smo da se u navedenom roku može dostaviti i godišnje izvješće za luksuzne proizvode. Isto tako nema posebnih odredbi o dostavljanju popisnih lista zaliha luksuznih proizvoda.[3] Prema čl. 14. Zakona, propisana je novčana kazna od 4.000,00 do 400.000,00 kuna za poreznog obveznika koji ne vodi evidenciju o prodanim proizvodima te ako ne plati posebni porez u propisanom roku, dok nema posebnih kaznenih odredbi u slučaju ne podnošenja godišnjeg izvješća o obračunatom posebnom porezu.

4.1. Posebni porez na manjak luksuznih proizvoda

Predmet oporezivanja posebnim porezom je i manjak luksuznih proizvoda. Kako porezna obveza za manjkove nastaje u trenutku utvrđivanja manjka, ako porezni obveznik prilikom godišnjeg popisa utvrdi manjak luksuznih proizvoda obvezan je obračunati posebni porez. Posebni porez na luksuzne proizvode plaća se u roku 10 dana po isteku mjeseca u kojem je nastala porezna obveza. Prema navedenome, obveza plaćanja poreza na manjak po inventuri na dan 31. prosinca 2011. nastaje do 10. siječnja 2012. godine. Odredbama Zakona nije propisano porezno oslobođenje od posebnog poreza na manjak proizvoda nastalog djelovanjem više sile (provalna krađa, elementarne nepogode) ili dopuštenog loma ili kvara, kao što je propisano porezno oslobođenje za porez na dodanu vrijednost. S tim u svezi Ministarstvo financija dalo je mišljenje:

"Na postavljeni upit, treba li stranki naplatiti posebni porez na luksuzne proizvode za koje je ista podnijela prijavu o provalnoj krađi odgovoreno je: Zakon ne predviđa mogućnost oslobođenja od plaćanja posebnog poreza za gubitke odnosno manjkove nastale krađom, stoga smo mišljenja da je potrebno obračunati posebni porez na luksuzne proizvode za sve one proizvode koji su prijavljeni kao nestali u krađi."

Klasa: 410-19/06-09/3, Ur. br. 513-02-1731/1-06-3 od 27. prosinca 2006.

Međutim, mišljenja smo, da ako je utvrđivanju manjka zbog provalne krađe ili više sile bio prisutan ovlašteni djelatnik poreznog tijela da bi poreznom obvezniku trebalo uvažiti manjak

[3] Obveza dostave popisa zaliha bila je propisana samo za zatečene zalihe na dan stupanja na snagu Zakona o posebnom porezu na luksuzne proizvode (Nar. nov., br. 105/99.).

kao posljedicu činjenica koje ne utemeljuju porez, a sukladno članku 81. Općeg poreznog zakona.

Zakonom o posebnom porezu na luksuzne proizvode nije propisana osnovica za obračun posebnog poreza na manjak proizvoda čiji se promet oporezuje posebnim porezom na luksuzne proizvode. Obzirom da je na promet ovih proizvoda propisana porezna osnovica u visini prodajne vrijednosti proizvoda, mišljenja smo da se i pri obračunu posebnog poreza na manjak primjenjuje ista osnovica.

4.2. Izvoz luksuznih proizvoda

Prema Zakonu o posebnom porezu na luksuzne proizvode izvoz luksuznih proizvoda oslobođen je plaćanja posebnog poreza, pod uvjetom da se osigura dokaz da je izvoz i naplata obavljena u skladu s propisima o vanjskotrgovinskom i deviznom poslovanju. Kako sam Zakon o deviznom poslovanju[4] ne propisuje rok za naplatu izvoza, to znači da nema propisanog roka u kojemu za primjenu poreznog oslobođenja izvoz ovih proizvoda treba biti i naplaćen.

5. GODIŠNJE IZVJEŠĆE O POSEBNOM POREZU NA PLOVILA I ZRAKOPLOVE

Zakonom o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove (Nar. nov., br. 139/97. - 21/10.), propisan je način obračuna i plaćanja posebnog poreza na motorna vozila, plovila i zrakoplove. Izmjenama Zakona s primjenom od 15. veljače 2010. koje su objavljene u Nar. nov., br. 21/10., propisana je **obveza sastavljanja mjesečnih i godišnjeg izvješća** o obračunanom posebnom porezu na plovila, odnosno zrakoplove proizvedene i isporučene u Republici Hrvatskoj. Oblik i sadržaj izvješća o obračunanom posebnom porezu na isporučena plovila i zrakoplove propisan je Pravilnikom o načinu izvješćivanja o obračunanom posebnom porezu na plovila odnosno zrakoplove proizvedene i isporučene u RH (Nar. nov., br. 26/10.).

Proizvođači plovila odnosno zrakoplova kao porezni obveznici, trebaju carinarnici nadležnoj prema svome sjedištu, odnosno prebivalištu dostaviti godišnje izvješće o obračunanom posebnom porezu na isporučena plovila odnosno zrakoplove, proizvedene u RH. Godišnje izvješće dostavlja se na obrascima:

- ***Obrazac PP-PLO*** - *Izvješće o obračunanom posebnom porezu na plovila proizvedena i isporučena u RH;*
- ***Obrazac PP-ZRA*** - *Izvješće o obračunanom posebnom porezu na zrakoplove proizvedene i isporučene u RH.*

Godišnja izvješća sadržavaju podatke o datumu isporuke za svako pojedino plovilo (odnosno zrakoplov), vrijednost pojedinačno isporučenog plovila (odnosno zrakoplova), te iznos obračunanog posebnog poreza prema članku 6. Zakona o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove.

Za ne podnošenje mjesečnih odnosno godišnjih izvješća propisane su člankom 13. Zakona novčane kazne u iznosu od 20.000 do 1.000.000 kuna za pravnu odnosno fizičku osobu obveznika, a za odgovornu osobu u pravnoj osobi novčana kazna od 5.000 do 100.000 kuna.

Godišnje izvješće porezni obveznici dostavljaju do 31. siječnja 2012. za 2011. godinu.

Nije propisana obveza sastavljanja mjesečnih i godišnjih izvješća za osobne automobile i ostala motorna vozila.

6. ZAKLJUČAK

Za proizvode čiji se promet oporezuje posebnim porezom na promet propisana je obveza sastavljanja i podnošenja godišnjeg izvješća o proizvodnji, isporukama i zalihama proizvoda te o obračunanom i plaćenom posebnom porezu. Obveza sastavljanja godišnjih izvješća propisana je za kavu, bezalkoholno piće te za luksuzne proizvode. Osim ovih proizvoda, posebni porez plaća se i na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, ali je za ove proizvode propisana obveza sastavljanja izvješća o posebnom porezu samo za plovila i zrakoplove proizvedene i isporučene u Hrvatskoj. Promet fiskalno značajnih proizvoda kao što su alkohol i alkoholna pića, duhanski proizvodi, energenti i električna energija, oporezuju se posebnim porezom temeljem Zakona o trošarinama (Nar. nov., br. 83/09.). U Zakonu o trošarinama propisana je samo obveza sastavljanja i podnošenja mjesečnih izvješća, dok za ove proizvode nema obveze sastavljanja godišnjih izvješća.

Mr. sc. Miljenka CUTVARIĆ, HZRIF, Zagreb

[4] Nar. nov., br. 96/03., 140/05., 132/06., 92/09. i Uredba, Nar. nov., br. 153/09.

SAVJETNICI: e-mail: rif@rif.hr
01 / 4686-506
SVAKODNEVNO 8-13 SATI

Mr. sc. KORNELIJA SIROVICA

Stručni članak UDK 330.5 - 331.2

Isplata plaće u 2012. godini

Prilikom obračuna plaće, poslodavci utvrđuju javna davanja u skladu s odredbama Zakona o doprinosima i Zakona o porezu na dohodak, odnosno njihovih provedbenih propisa, uvažavajući odluke jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koje propisuju obvezu plaćanja prireza.

Tijekom 2011. godine izmijenjene su odredbe oba zakonska propisa, ali ne one koje propisuju način obračuna doprinosa, odnosno poreza na dohodak pri isplati plaće. Poslodavci, stoga, u 2012. godini obračunavaju plaće na isti način kao i prethodne godine, vodeći računa o novim iznosima najniže i najviše mjesečne osnovice te najviše godišnje osnovice za plaćanje doprinosa.

Poslodavci su dužni, u propisanim rokovima, izvijestiti nadležna tijela o iznosima obračunanih i plaćenih doprinosa za obvezna osiguranja te obračunanim i plaćenim iznosima poreza na dohodak i prireza, i to na propisanim obrascima: obrascu R-Sm i ID obrascu, kojega su u 2012. godini, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, obvezni predavati nadležnoj ispostavi Porezne uprave u elektroničkom obliku.

1. UVOD

Poslodavac je prilikom obračuna plaće, u skladu s odredbama Zakona o doprinosima,[1] obvezan utvrđivati doprinose za obvezna osiguranja iz osnovice i doprinose za obvezna osiguranja na osnovicu.

Doprinosi za obvezna osiguranja iz osnovice su:

- doprinos za mirovinsko osiguranje (na temelju generacijske solidarnosti), i
- doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje, a doprinosi za obvezna osiguranja na osnovicu su:
- doprinos za zdravstveno osiguranje,
- doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu,
- doprinos za zapošljavanje, i
- doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invalidnošću.

Osim doprinosa za obvezna osiguranja, poslodavac je pri isplati plaće, na način utvrđen odredbama Zakona o porezu na dohodak,[2] dužan obračunati, obustaviti i na propisane uplatne račune uplatiti porez na dohodak od nesamostalnog rada te prirez porezu na dohodak, ako je propisan za mjesto prebivališta odnosno uobičajenog boravišta poreznog obveznika.

2. DOPRINOSI ZA OBVEZNA OSIGURANJA

2.1. Doprinosi za mirovinsko osiguranje

Za ostvarivanje prava iz mirovinskog osiguranja, za osobe u radnom odnosu obračunavaju se:

- doprinosi za obvezno mirovinsko osiguranje,
- dodatni doprinosi za mirovinsko osiguranje - za radnike koji rade na radnim mjestima za koja se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem.

2.1.1. Doprinosi za obvezno mirovinsko osiguranje iz plaće

Doprinosi za obvezno mirovinsko osiguranje koji se obračunavaju i plaćaju iz plaće radnika su:

- doprinos za mirovinsko osiguranje (na temelju generacijske solidarnosti), i
- doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje.

Doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti, za radnike koji su osigurani **samo u prvom stupu mirovinskog osiguranja,** poslodavac obračunava, obustavlja i plaća **po stopi 20%,** a doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje ne plaća.

Za radnike koji su osigurani **u prvom i u drugom stupu mirovinskog osiguranja,** poslodavac obračunava i plaća:

[1] Zakon o doprinosima, Nar. nov., br. 84/08., 152/08., 94/09. i 18/11.
[2] Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10. i 114/11.

- doprinos za mirovinsko osiguranje - **po stopi 15%,**
- doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje - **po stopi 5%.**

2.1.2. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja s povećanim trajanjem

2.1.2.1. Dodatni doprinos za radnike na radnim mjestima ili zanimanjima za koje se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem

Pravo na računanje staža s povećanim trajanjem i snižavanje dobne granice za stjecanje prava na starosnu mirovinu, zbog rada na radnim mjestima ili zanimanjima određenim odredbama Zakona o stažu osiguranja s povećanim trajanjem,[3] ostvaruju:

- radnici zaposleni na osobito teškim i za zdravlje i radnu sposobnost štetnim radnim mjestima, i
- radnici kojima nakon određenih godina života, zbog naravi i težine posla, fiziološke funkcije organizma opadaju u toj mjeri da onemogućavaju daljnje uspješno obavljanje toga posla.

U slučaju zapošljavanja radnika na radnim mjestima ili zanimanjima za koje se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem, poslodavac je obvezan obračunavati i prilikom isplate plaće platiti dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje. Za razliku od doprinosa za mirovinsko osiguranje koji se obračunavaju iz plaće i terete sredstva radnika, dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje se **obračunava na plaću i tereti sredstva poslodavca.**

Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja s povećanim trajanjem poslodavac obračunava po propisanim stopama, ovisno o činjenici je li radnik koji ostvaruje pravo na računanje staža s povećanim trajanjem osiguran samo u prvom stupu mirovinskog osiguranja ili je osiguran u oba stupa, i to:

Ako se za svakih 12 mjeseci efektivnog rada priznaje staž osiguranja:	Radnik osiguran samo u I. stupu	Radnik osiguran u I. i II. stupu	
	Stopa dodatnog doprinosa	Stopa dodatnog doprinosa	
		za I. stup	za II. stup
14 mjeseci	4,86%	3,61%	1,25%
15 mjeseci	7,84%	5,83%	2,01%
16 mjeseci	11,28%	8,39%	2,89%
18 mjeseci	17,58%	13,07%	4,51%

2.1.2.2. Dodatni doprinos za invalidne osobe kojima se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem

Pravo na računanje staža s povećanim trajanjem ostvaruju i slijepe osobe, osobe oboljele od distrofije i srodnih mišićnih i neuromišićnih bolesti, osobe oboljele od paraplegije, cerebralne i dječje paralize, multipleks skleroze, reumatoidnog artritisa, gluhe osobe i osobe kod kojih postoje funkcionalni poremećaji zbog kojih se ne mogu samostalno kretati bez uporabe invalidskih kolica. Navedenim se osobama **za svakih 12 mjeseci efektivnog rada priznaje 15 mjeseci staža osiguranja.**

Obveznik obračunavanja i plaćanja dodatnog doprinosa za staž osiguranja s povećanim trajanjem za zaposlene invalidne osobe nije poslodavac, već Republika Hrvatska.

Dodatni doprinos za staž osiguranja s povećanim trajanjem obračunava se samo ako je invalidna osoba osigurana u drugom stupu mirovinskog osiguranja, tj. **dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje za staž osiguranja s povećanim trajanjem obračunava se samo po stopi od 2,01%.**[4]

2.2. Doprinosi za zdravstveno osiguranje

Za radnike u radnom odnosu, poslodavac je obvezan **na njihovu plaću obračunavati i na teret svojih sredstava plaćati:**

- doprinos za zdravstveno osiguranje - **po stopi od 15%,**
- doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu - **po stopi od 0,5%.**

2.3. Doprinos za zapošljavanje i doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom

2.3.1. Doprinos za zapošljavanje

Odredbe Zakona o doprinosima propisuju obvezu plaćanja doprinosa za zapošljavanje na plaće zaposlenih osoba, po stopi:

- **1,70%** - ako poslodavac nema obvezu plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom,
- **1,60%** - ako poslodavac ima obvezu plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom.

2.3.2. Poseban doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom

Obveza zapošljavanja osoba s invaliditetom i plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom, utvrđena je odredbama **Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom.**[5]

2.3.2.1. Obveza zapošljavanja osoba s invaliditetom

Prema odredbi članka 10. Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom, **obvezi zapošljavanja invalidnih osoba podliježu:**

- tijela državne uprave,

[3] Zakon o stažu osiguranja s povećanim trajanjem, Nar. nov., br. 71/99., 46/07. i 41/08.

[4] Prema odredbama članka 196. Zakona o doprinosima, plaćanje dodatnog doprinosa za staž osiguranja s povećanim trajanjem za zaposlene invalidne osobe po stopi od 2,01% obračunava i plaća Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje. Osnovica za obračun ovoga doprinosa je **prosječna bruto plaća isplaćena po zaposlenom kod pravnih osoba u Republici Hrvatskoj za razdoblje siječanj - kolovoz prethodne godine** (za 2012. godinu osnovica iznosi 7.756,00 kuna), a doprinos se obračunava i dospijeva na naplatu **do 30. dana u mjesecu za prethodni mjesec.**

[5] Odredbe članka 2. Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom (Nar. nov., br. 143/02. i 33/05.) detaljno propisuju tko se smatra osobom s invaliditetom odnosno osobom s invaliditetom smanjenih radnih sposobnosti.

- tijela sudbene vlasti,
- tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- javne službe,
- izvanproračunski fondovi,
- pravne osobe u vlasništvu ili u pretežitom vlasništvu Republike Hrvatske, te
- pravne osobe u vlasništvu ili pretežitom vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Ove osobe, **na primjerenim radnim mjestima i u primjerenim radnim uvjetima, trebaju zaposliti određeni broj invalidnih osoba u odnosu na ukupni broj zaposlenih.**

U razdoblju od 31. prosinca 2008. godine do 30. prosinca 2011. godine poslodavci kojima je propisana obveza zapošljavanja osoba s invaliditetom trebali su zaposliti jednu osobu s invaliditetom na svakih 42 radnika, a **od 31. prosinca 2011. godine obveza se proširuje, pa na svakih 35 radnika trebaju zaposliti jednu osobu s invaliditetom.**[6]

2.3.2.2. Obveza plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom

Obveza plaćanja posebnog doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom tijekom 2012. ovisi o broju zaposlenih radnika na dan 31. prosinca 2011. godine. Naime, prema odredbama članka 7. Pravilnika o doprinosima,[7] obveza plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom od 1. siječnja iduće godine, utvrđuje se na temelju **broja osoba prijavljenih na obvezno mirovinsko osiguranje sa stanjem na dan 31. prosinca tekuće godine.**

Slijedom navedenoga, svi poslodavci koji na dan 31. prosinca 2011. godine zapošljavaju **manje od 20 radnika**, neovisno o činjenici imaju li ili nemaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom, tijekom 2012. godine plaćaju samo doprinos za zapošljavanje **po stopi od 1,70%** i nemaju obvezu plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom.

Poslodavci koji na dan 31. prosinca 2011. godine **zapošljavaju 20 i više radnika, a nemaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom** (na primjer, pravne osobe u privatnom vlasništvu, neprofitne organizacije, poslodavci - fizičke osobe koje obavljaju samostalne djelatnosti, itd.) plaćaju u 2012. godini poseban doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom **po stopi od 0,10%** na osnovicu koju čini iznos bruto plaća isplaćenih za određeni mjesec (umanjenih za bruto plaće osoba koje se po prvi puta zapošljavaju, u razdoblju godine dana od njihovog zapošljavanja) te doprinos za zapošljavanje **po stopi 1,6%.**

Ako pravne osobe koje imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom zapošljavaju određeni broj osoba s invaliditetom u odnosu na ukupan broj zaposlenih, također plaćaju doprinos za zapošljavanje **po stopi od 1,60% i poseban doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom po stopi od 0,10%.** Ove osobe na isti način utvrđuju obvezu obračunavanja i plaćanja doprinosa za zapošljavanje i doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom ako na dan 31. prosinca 2011. godine imaju 20 i više od 20, a do 35 zaposlena radnika.

Kada pravne osobe za koje je utvrđena obveza zapošljavanja osoba s invaliditetom u propisanom razdoblju ne zaposle određeni broj invalidnih osoba u odnosu na ukupan broj zaposlenih (na primjer, ako poslodavac zapošljava 36 osoba, od kojih niti jedna nema utvrđenu invalidnost), podliježu obvezi plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom **po stopi od 0,2%,** na osnovicu koju čini ukupni iznos bruto plaća radnika za određeni mjesec (umanjenih za bruto plaće osoba koje se po prvi puta zapošljavaju, u razdoblju godine dana od njihovog zapošljavanja).

2.3.2.3. Poticaji poslodavcu koji zapošljava osobe s invaliditetom

U skladu s člankom 29. i 30. Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom te odredbama Odluke o načinu ostvarivanja poticaja pri zapošljavanju osoba s invaliditetom,[8] **poslodavci koji zapošljavaju osobe s invaliditetom** (neovisno o činjenici imaju li obvezu njihovog zapošljavanja), pod propisanim uvjetima, ostvaruju pravo na:

- redovne poticaje, i
- posebne poticaje.

U redovne poticaje ubraja se, između ostalih, i pravo na **novčani poticaj kojega poslodavci ostvaruju u visini plaćenoga doprinosa za zdravstveno osiguranje i doprinosa za zapošljavanje obračunanog na osnovicu koju čini plaća zaposlenih osoba s invaliditetom.**[9]

Za ostvarivanje prava na isplatu poticaja, poslodavci podnose Fondu za profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom zahtjev, uz koji prilažu dokumentaciju, detaljno propisanu odredbama navedene Odluke. Zahtjev za isplatu novčanog poticaja u visini doprinosa za zdravstveno osiguranje i doprinosa za zapošljavanje koji je obračunan i uplaćen na plaću zaposlene invalidne osobe može se podnijeti najranije **po isteku tromjesečja u kojemu su doprinosi uplaćeni.** Zahtjev se mora podnijeti **u roku 30 dana** od dana isplate zadnje plaće u tromjesečju za koje se traži novčani poticaj.

Za pojedine poslodavce propisan je i dodatni uvjet za ostvarivanje prava na redovne i posebne poticaje. U skladu s odredbama članka 48. navedenoga Zakona, pravo na poticaje samo **za svako novo zapošljavanje osoba s invaliditetom** ostvaruju:

- poslodavci koji imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom, te
- poslodavci koji ostvaruju dva od sljedećih uvjeta u godini koja prethodi podnošenju zahtjeva:
- ukupna aktiva 130.000.000,00 kuna,
- prihod 260.000.000,00 kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine 250.

[6] Obveza zapošljavanja invalidne osobe na svakih 35 radnika navedenim poslodavcima je propisana u razdoblju od 31. prosinca 2011. do 30. prosinca 2014. godine, a od 31. prosinca 2014. godine na svakih 25 radnika trebat će zaposliti jednu osobu s invaliditetom.

[7] Pravilnik o doprinosima, Nar. nov., br. 2/09., 9/09. - ispravak, 97/09. i 25/11.

[8] Odluka o načinu ostvarivanja poticaja pri zapošljavanju osoba s invaliditetom, Nar. nov., br. 8/08., 20/09., 96/09. i 44/10.

[9] Prema stajalištu Fonda za profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje osoba s invaliditetom, doprinos za zdravstveno osiguranje i doprinos za zapošljavanje vraća se i poslodavcima koji zapošljavaju osobe s utvrđenim tjelesnim oštećenjem, čime se omogućava korištenje prava na povrat plaćenog doprinosa u širem opsegu od opsega propisanog odredbama Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom.

Nadalje, **poslodavci koji imaju obvezu zapošljavanja osoba s invaliditetom** ostvaruju pravo na redovne i posebne poticaje samo **ako ispunjavaju obveznu kvotu zapošljavanja osoba s invaliditetom** (jednu osobu s invaliditetom na svakih 35 zaposlenih radnika).

2.4. Olakšice u plaćanju doprinosa

Odredbe Zakona o doprinosima propisuju olakšice poslodavcu koji:

- zaposli osobu koja do dana početka osiguranja po osnovi toga radnog odnosa nema evidentiran staž u mirovinskom osiguranju;
- zaključi ugovor o stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa s osobom koja nema evidentiran staž u mirovinskom osiguranju**.**

Olakšica podrazumijeva pravo poslodavca da za osobu koja nema evidentiran staž u mirovinskom osiguranju **ne treba obračunavati i plaćati doprinose na osnovicu i to u razdoblju od 12 mjeseci** od dana zasnivanja radnog odnosa s tom osobom odnosno od zaključivanja ugovora o stručnom osposobljavanju bez zasnivanja radnog odnosa.

Iznimno, razdoblje u kojemu poslodavac ne obračunava doprinose na plaću može biti duže od 12 mjeseci, ako navedene osobe u tom razdoblju:

- ostvaruju pravo na naknadu plaće na teret državnog proračuna, ili
- ostvaruju pravo na mirovanje radnog odnosa radi dragovoljnog služenja vojnog roka u Oružanim snagama Republike Hrvatske.

Ovi slučajevi produžuju jednogodišnje razdoblje neplaćanja doprinosa na osnovicu razmjerno broju dana korištenja propisanih prava.

2.4.1. Olakšice u plaćanju doprinosa za radnike koji se zapošljavaju po prvi put

2.4.1.1. Oslobođenje od plaćanja doprinosa na osnovicu (plaću)

Pri isplati plaće osobi koja se zapošljava po prvi put, **poslodavac plaća samo doprinose iz osnovice** (doprinose za mirovinsko osiguranje), a **oslobađa se plaćanja doprinosa na osnovicu** (doprinosa za zdravstveno osiguranje, doprinosa za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu, doprinosa za zapošljavanje i doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invalidnošću).

Ako s osobom koja se prvi puta zapošljava zaključuje radni odnos na radnom mjestu za koje se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem, **poslodavac nije oslobođen plaćanja dodatnih doprinosa za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja s povećanim trajanjem** (na temelju generacijske solidarnosti i individualne kapitalizirane štednje), iako se navedeni doprinosi plaćaju na plaću. Poslodavac **nije oslobođen niti plaćanja posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu**, obračunanog primjenom propisanih stopa **na** utvrđene osnovice, u slučaju upućivanja osobe koja se po prvi puta zapošljava:

- na rad u inozemstvo,
- na stručno usavršavanje, obrazovanje ili poslijediplomski studij u inozemstvo, i
- na službeno putovanje u inozemstvo.

2.4.1.2. Osnovica na koju se ne plaćaju doprinosi

Doprinose na plaću osobe koja se po prvi put zapošljava poslodavac ne obračunava samo na osnovicu koju čini **plaća za rad u određenom mjesecu.** U slučaju isplate **ostalih primitaka**, koji se u poreznom smislu smatraju plaćom (na primjer, isplata primitaka po osnovi naknada, nagrada i potpora **isplaćenih iznad neoporezivih svota** koje utvrđuju odredbe članka 13. Pravilnika o porezu na dohodak), **poslodavac je dužan na iznos naknade, nagrade ili potpore koji podliježe oporezivanju, obračunati doprinose za obvezna osiguranja na osnovicu i za osobe koje se po prvi puta zapošljavaju**.

Ako je radni odnos s osobom koja se po prvi puta zapošljava, zaključen **tijekom mjeseca**, pa se i **razdoblje od godine dana od dana zapošljavanja navršava tijekom mjeseca**, poslodavac doprinose na plaću ne obračunava samo **za dio mjeseca do završetka godine dana od zaposlenja.** Na primjer, ako se razdoblje od godine dana od zapošljavanja navršava 15. svibnja tekuće godine, poslodavac doprinose na osnovicu ne obračunava na razmjeran dio plaće, utvrđen za razdoblje od 1. do 15. svibnja, a na dio plaće za razdoblje od 16. do 31. svibnja obračunava doprinose na osnovicu.

2.4.1.3. Dokazi za ostvarivanje prava na olakšicu

Kako bi ostvario pravo da u razdoblju od 12 mjeseci od dana zasnivanja radnog odnosa s osobom koja se prvi put zapošljava ne treba plaćati doprinose na plaću, poslodavac je dužan osigurati dokaze da se radi o osobi koja do početka osiguranja po osnovi toga radnog odnosa nije imala evidentiran staž u mirovinskom osiguranju. Takav dokaz je **ispis službenih podataka Hrvatskog zavoda za mirovinsko osiguranje o statusu osiguranika** iz kojega je vidljivo da osoba do zasnivanja radnog odnosa nema evidentiran staž u mirovinskom osiguranju.

U slučaju da se u Republici Hrvatskoj zapošljava stranac, poslodavac je također dužan osigurati dokaz da se radi o osobi koja se po prvi puta zapošljava. Dokaz je pisana izjava nositelja zdravstvenog osiguranja države stranca, izdana u skladu s međudržavnim ugovorom o socijalnom osiguranju, iz koje je vidljivo da navedena osoba nema evidentiran staž u obveznom mirovinskom osiguranju.

2.4.2. Olakšice za osobe koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa

Pravo na olakšice u obračunavanju i plaćanju doprinosa ostvaruje i poslodavac koji ima zaključen ugovor o stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa s osobom koja je završila školovanje za određeno zanimanje za koje je propisana obveza polaganja stručnog ispita ili radnog iskustva, ako ta osoba nema evidentiran staž u mirovinskom osiguranju.

Za osobu s kojom je sklopio ugovor o stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa, poslodavac u trajanju do 12 mjeseci od zaključivanja ugovora, **obračunava doprinose za mirovinsko osiguranje na najnižu mjesečnu osnovicu, a oslobađa se plaćanja doprinosa za zdrav-**

stveno osiguranje i doprinosa za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu.

2.5. Osnovica za plaćanje doprinosa

2.5.1. Plaća kao osnovica za plaćanje doprinosa

Osnovica za obračun doprinosa jest **plaća koju poslodavac isplaćuje radnicima za rad u određenom mjesecu** te ostali primici koji su u poreznom smislu izjednačeni s isplatom plaće. Takvim se primicima, između ostalih, smatraju:

- primici po osnovi naknada, potpora, nagrada ili otpremnina isplaćeni radniku u svoti koja premašuje neoporeziv iznos utvrđen Pravilnikom o porezu na dohodak,[10]
- bonusi za postignute rezultate u radu i slični primici.

Doprinosi za mirovinsko osiguranje iz plaće obračunavaju se pojedinačno, za svakog radnika i to pri obračunu plaće odnosno drugih primitaka koji su u poreznom smislu izjednačeni s plaćom. Doprinosi na osnovicu mogu se obračunati zajedno za sve radnike, na osnovicu koju čini svota **ukupno isplaćenih bruto plaća i ostalih primitaka**, umanjena za plaće radnika koji se po prvi puta zapošljavaju, a za koje poslodavac u razdoblju od godine dana od njihovog zapošljavanja ostvaruje pravo na oslobađanje od plaćanja doprinosa na plaću.

Prilikom utvrđivanja osnovice za obračun doprinosa za obvezna osiguranja, poslodavac treba voditi računa o najnižoj mjesečnoj, najvišoj mjesečnoj te najvišoj godišnjoj osnovici za plaćanje doprinosa.

2.5.2. Najniža mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa

Najniža mjesečna osnovica za obračun doprinosa za tekuću godinu utvrđuje se kao umnožak prosječnog iznosa mjesečne (bruto) plaće, isplaćene po jednom zaposlenom kod pravnih osoba u Republici Hrvatskoj **u razdoblju siječanj - kolovoz prethodne godine i koeficijenta 0,35.**

Prema podacima Državnog zavoda za statistiku, prosječna bruto plaća po radniku u Republici Hrvatskoj za razdoblje **siječanj - kolovoz 2011. godine** iznosi **7.756,00** kuna.[11] Na temelju ovog podatka, u Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2012. godinu[12] utvrđena je najniža mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa za 2012. godinu u iznosu **od 2.714,60 kuna**.

Ovu najnižu mjesečnu osnovicu poslodavci primjenjuju počevši od isplate plaće **za mjesec siječanj 2012. godine.** Ako u 2012. godini isplaćuju plaću za prosinac ili za neki drugi mjesec 2011. godine, poslodavci primjenjuju najnižu osnovicu utvrđenu za 2011. godinu u iznosu od 2.679,95 kuna.

Najniža mjesečna osnovica utvrđuje se za plaćanje **svih doprinosa iz plaće i na plaću.**

2.5.2.1. Odnos najniže mjesečne osnovice za plaćanje doprinosa i minimalne plaće

Osnovica za obračun doprinosa u pravilu je plaća radnika koja, sukladno odredbama Zakona o minimalnoj plaći[13] za rad u punom radnom vremenu **ne može biti niža od iznosa minimalne plaće.** U skladu s odredbama navedenoga Zakona, koji obvezuje sve poslodavce u Republici Hrvatskoj, minimalna plaća u razdoblju **od 1. lipnja 2011. do 31. svibnja 2012.** godine **iznosi 2.814,00 kuna**, što je više od najniže osnovice za plaćanje doprinosa.[14] Iznimno, za radno-intenzivne industrijske grane, i to: za tekstilnu industriju, za drvno-prerađivačku industriju i kožarsko-obućarsku industriju, minimalna plaća za isto razdoblje iznosi 2.757,72 kuna (2.814 x 0,98) što je također više od najniže osnovice za plaćanje doprinosa utvrđene za 2012. godinu.

Zbog obveze da radniku isplate plaću koja **za rad** u punom radnom vremenu ne može biti niža od minimalne plaće, poslodavci doprinose obračunavaju na najnižu osnovicu za plaćanje doprinosa samo iznimno, u situacijama propisanim člankom 11. Pravilnika o doprinosima, kao na primjer:

- za vrijeme kada radnik ne radi, a za to mu vrijeme radni odnos nije prekinut,
- za vrijeme bolovanja na teret poslodavca odnosno prilikom obračuna ostalih naknada plaća koje terete sredstva poslodavca ako su utvrđene u svoti nižoj od najniže osnovice za plaćanje doprinosa. Naime, u razdoblju bolovanja radnik ne radi, pa stoga ne dobiva plaću za rad, već naknadu plaće, zbog čega je moguće iznos naknade utvrditi i u iznosu koji je niži od iznosa minimalne plaće,
- u svim drugim slučajevima kada bi iznos osnovice za određeni mjesec bio niži od najniže mjesečne osnovice.

Najniža osnovica za obračunavanje doprinosa primjenjuje se i u slučaju utvrđivanja doprinosa za službeno putovanje u inozemstvo, obračuna doprinosa za osobe s kojima je zaključen ugovor o stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa, i sl.

Primjer: *Obračun doprinosa na najnižu mjesečnu osnovicu*

Radnik je na bolovanju na teret sredstava poslodavca tijekom cijelog mjeseca veljače 2012. godine. U skladu s Pravilnikom o radu, poslodavac utvrđuje naknadu plaće zbog bolovanja koje tereti njegova sredstva u iznosu 85% osnovice za naknadu plaće. Osnovica za naknadu plaće se utvrđuje kao prosječni iznos plaće isplaćene u šest mjeseci koje prethode mjesecu u kojemu je radnik započeo bolovanje. Radnik je u cijelom šestomjesečnom razdoblju ostvarivao plaću u iznosu od 3.100,00 kuna, pa bruto svota naknade plaće iznosi 2.635,00 kuna. Kako je utvrđeni iznos naknade plaće niži od najniže osnovice za plaćanje doprinosa, poslodavac je obvezan doprinose obračunati na najnižu osnovicu, a ne na utvrđeni iznos naknade plaće. U ovom slučaju, uz pretpostavku da radnik nema uzdržavanih članova obitelji i da ima prebivalište u Zagrebu, poslodavac neto iznos naknade plaće utvrđuje na sljedeći način:

[10] Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09., 146/09., 123/10. i 137/11.

[11] Podatak o prosječnoj bruto plaći po zaposlenom u pravnim osobama u Republici Hrvatskoj za razdoblje siječanj - kolovoz 2011. godine objavljen je u Nar. nov., br. 133/11.

[12] Naredba o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2012. godinu, Nar. nov., br. 137/11.

[13] Zakon o minimalnoj plaći, Nar. nov., br. 67/08.

[14] Visina minimalne plaće za razdoblje od 1. lipnja 2011. do 31. svibnja 2012. objavljena je u Nar. nov., br. 58/11. i 60/11. - ispravak.

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Naknada plaće	2.635,00
2.	Doprinos za mirovinsko osiguranje:	542,92
	- I. stup mirovinskog osiguranja: **2.714,60** x 15% - II. stup mirovinskog osiguranja: **2.714,60** x 5%	407,19 135,73
3.	Dohodak (red. br. 1. - red. br. 2.)	2.092,08
4.	Osobni odbitak	1.800,00
5.	Porez	35,05
6.	Prirez	6,31
7.	Neto iznos naknade	2.050,72
8.	Doprinosi na osnovicu: **2.714,60** x 17,2%	466,91
	- doprinos za zdravstveno osiguranje - doprinos za zaštitu zdravlja na radu - doprinos za zapošljavanje - doprinos za poticanje zapošljavanja invalida	407,19 13,57 43,43 2,72

2.5.2.2. Najniža mjesečna osnovica za nepuno radno vrijeme

Najniža mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa utvrđena je za puno radno vrijeme radnika. Ako radnici imaju zasnovan radni odnos s nepunim radnim vremenom, **najniži iznos mjesečne osnovice iz osnovice i na osnovicu razmjeran je broju ugovorenih tjednih sati rada u odnosu na puno radno vrijeme od 40 sati tjedno,** odnosno u odnosu na tjedni broj sati rada poslodavca čije je tjedno radno vrijeme kraće od 40 sati. Najniža osnovica za plaćanje svih doprinosa za osobu koja je zasnovala radni odnos s radnim vremenom od, na primjer, 20 sati tjedno iznosi 1.357,30 kuna.

Za radnika koji ima zaključen ugovor o radu s nepunim radnim vremenom istodobno kod više poslodavaca, svaki poslodavac primjenjuje odredbe o razmjernom utvrđivanju najniže mjesečne osnovice, tj. osnovicu utvrđuje razmjerno broju ugovorenih sati rada u odnosu na puno radno vrijeme.

2.5.2.3. Najniža mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa ako se plaća isplaćuje za dio mjeseca

Kada radnik zasnuje radni odnos tijekom mjeseca, pa mu poslodavac isplaćuje plaću samo za dio mjeseca u kojemu je radio, najniža mjesečna osnovica za taj mjesec **utvrđuje se razmjerno broju dana za koje postoji obveza obračuna doprinosa u odnosu na propisani mjesečni iznos najniže osnovice.**

Na primjer, za radnika koji je zasnovao radni odnos s punim radnim vremenom 24. siječnja 2012. godine, najniža osnovica za plaćanje doprinosa (iz osnovice i na osnovicu) utvrđena razmjerno broju dana u osiguranju u odnosu na ukupan broj dana toga mjeseca, iznosi 700,54 kuna (2.714,60 kuna : 31 dan x 8 dana).

2.5.3. Najviša mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa

Poslodavac doprinose za obvezna osiguranja obračunava na iznos plaće koju isplaćuje radniku, uvažavajući pri tome odredbe Zakona o doprinosima koje propisuju najvišu mjesečnu osnovicu za plaćanje doprinosa **za mirovinsko osiguranje i to: doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti i doprinosa za mirovinsko osiguranje na ime individualne kapitalizirane štednje.**

Najviša mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa za mirovinsko osiguranje utvrđuje se kao umnožak **prosječne mjesečne plaće isplaćene po jednom zaposlenom kod pravnih osoba u Hrvatskoj za razdoblje siječanj - kolovoz prethodne godine i koeficijenta 6,00.**

Najviša mjesečna osnovica za 2012. godinu iznosi 46.536,00 kuna.[15]

Ako je plaća utvrđena u iznosu koji je viši od najviše mjesečne osnovice, poslodavac obračunava i plaća doprinose za mirovinsko osiguranje **iz plaće** samo do najviše mjesečne osnovice, **dok doprinose na plaću obračunava i plaća na puni iznos plaće.** Iznimno, **za obračun dodatnih doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti i mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje** za osiguranike čiji se staž mirovinskog osiguranja računa s povećanim trajanjem, poslodavac također primjenjuje najvišu mjesečnu osnovicu, iako se ti doprinosi obračunavaju **na** osnovicu i terete sredstva poslodavca.

Najviša mjesečna osnovica za plaćanje doprinosa primjenjuje se tijekom godine **samo prilikom obračunavanja mjesečne plaće**, tj. prilikom obračunavanja plaće za određeni mjesec. Ako se, osim plaće, u određenom mjesecu isplaćuju i ostali oporezivi primici koji se u poreznom smislu smatraju plaćom, a ne mogu se pripisati plaći utvrđenoj za određeni mjesec (na primjer, ako se isplaćuje bonus za postignute rezultate rada za određeno razdoblje tijekom godine ili za cijelu godinu, ili ako se isplaćuju naknade, nagrade i potpore iznad propisanog neoporezivog iznosa - jubilarne nagrade, regres za godišnji odmor, božićnica, otpremnine, itd.), njihov iznos čini posebnu osnovicu za obračun doprinosa, jer se **za te primitke ne može primijeniti institut najviše mjesečne osnovice.**

Primjer: *Primjena najviše mjesečne osnovice pri isplati plaće*

Mjesečna plaća radnika koji uzdržava dva člana uže obitelji i živi u mjestu koje je uvelo obvezu plaćanja prireza po stopi od 10% iznosi 51.000,00 kuna. Radnik je osiguran u prvom i drugom stupu mirovinskog osiguranja.

Poslodavac koji zapošljava više od 20 radnika, doprinose za obvezna osiguranja utvrđuje na sljedeći način:

[15] Najviša mjesečna osnovica za 2012. godinu primjenjuje se počevši s isplatom plaće za mjesec siječanj 2012. godine. Pri isplati plaće za mjesec prosinac (ili neki drugi mjesec) 2011. godine, poslodavac primjenjuje najvišu mjesečnu osnovicu za 2011. godinu u iznosu od 45.942,00 kuna.

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto plaća	51.000,00
2.	Doprinosi za mirovinsko osiguranje:	9.307,20
	I. stup mirovinskog osiguranja: **46.536,00** x 15%	6,980,40
	II. stup mirovinskog osiguranja: **46.536,00** x 5%	2.326,80
3.	Dohodak	41.692,80
4.	Osobni odbitak	3.600,00
5.	Porezna osnovica	38.092,80
6.	Porez na dohodak	13.149,12
	3.600,00 x 12%	432,00
	7.200,00 x 25%	1.800,00
	27.292,80 x 40%	10.917,12
7.	Prirez x 10%	1.314,91
8.	Porez i prirez	14.464,03
9.	Neto plaća	27.228,77
10.	Doprinosi na osnovicu	8.772,00
	- za obvezno zdravstveno osiguranje: 51.000,00 x 15%	7.650,00
	- za ozljedu na radu i profesionalnu bolest: 51.000,00 x 0,5%	255,00
	- za zapošljavanje: 51.000,00 x 1,6	816,00
	- za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom: 51.000,00 x 0,1%	51,00

Obveza doprinosa do najviše mjesečne osnovice, **primjenjuje se bez obzira na broj dana provedenih u osiguranju određenog mjeseca.**

2.5.4. Najviša godišnja osnovica

Najviša godišnja osnovica za uplatu doprinosa za mirovinsko osiguranje primjenjuje se samo pri utvrđivanju obveze za plaćanje doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti za jednu kalendarsku godinu trajanja osiguranja. Utvrđuje se kao umnožak prosječno isplaćene plaće u razdoblju siječanj - kolovoz prethodne godine, koeficijenta 6,00 i brojke 12.

Najviša godišnja osnovica za plaćanje doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti **za 2012. godinu** iznosi **558.432,00 kuna.**

Kako se najviša godišnja osnovica primjenjuje isključivo za plaćanje doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti, **poslodavac je ne može primijeniti prilikom obračunavanja i plaćanja doprinosa za mirovinsko osiguranje na ime individualne kapitalizirane štednje te doprinosa na osnovicu.**

Poslodavac je obvezan doprinose za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti obračunati i platiti do iznosa najviše godišnje osnovice **neovisno o broju dana provedenih u osiguranju te godine**.

2.5.4.1. Primjena najviše godišnje osnovice tijekom godine

Osim najviše mjesečne osnovice, poslodavac odnosno isplatitelj drugog dohotka može tijekom godine primijeniti i najvišu godišnju osnovicu ako je za pojedinog osiguranika za kalendarsku godinu, kao razdoblje obračuna doprinosa, **ispunio obvezu obračunavanja i plaćanja doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti do iznosa najviše godišnje osnovice.** Da bi mogao primijeniti institut najviše godišnje osnovice, poslodavac odnosno isplatitelj drugog dohotka mora osigurati dokaze da je doprinos za mirovinsko osiguranje za istog osiguranika obračunao i uplatio do iznosa najviše godišnje osnovice. Dokazom se smatra pregled sastavljen na temelju dokumentacije poslodavca odnosno isplatitelja drugog dohotka.

Institut najviše godišnje osnovice moguće je primijeniti pri isplatama primitaka (plaća i drugog dohotka) **koji se odnose na isto razdoblje i isplaćuju se istom osiguraniku**, nakon što je ispunjen uvjet obračunavanja i plaćanja doprinosa za mirovinsko osiguranje na ime generacijske solidarnosti do iznosa najviše godišnje osnovice, **neovisno o razdoblju u kojemu se primici isplaćuju.**

U slučaju kada se kod poslodavca odnosno isplatitelja drugog dohotka za pojedinog osiguranika (radnika) obračunaju i uplate doprinosi za obvezna osiguranja do iznosa najviše godišnje osnovice za plaćanje doprinosa, pri sljedećim isplatama plaće odnosno drugog dohotka ne obračunava se i ne uplaćuje doprinos za mirovinsko osiguranje na ime generacijske solidarnosti. Institut najviše godišnje osnovice ne može se primijeniti pri obračunu i plaćanju doprinosa za mirovinsko osiguranje na ime individualne kapitalizirane štednje i doprinosa na osnovicu.

Primjer: *Primjena najviše godišnje osnovice kod poslodavca*

Poslodavac redovito, do 10. u mjesecu za prethodni mjesec, isplaćuje plaću. Radniku koji ima mjesečnu plaću 46.800,00 kuna, u mjesecu prosincu 2012. godine, uz plaću za mjesec studeni, isplaćuje novčanu nagradu za uspješne rezultate rada, ostvarene za razdoblje siječanj - rujan 2012. godine, u iznosu od 81.000,00 kuna. Radnik je osiguran u prvom i drugom stupu mirovinskog osiguranja. U trenutku isplate bonusa, poslodavac treba utvrditi može li primijeniti institut najviše godišnje osnovice za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje na ime generacijske solidarnosti.

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Plaća isplaćena za I. - XI. mjesec (46.800,00 x 11)	514.800,00
2.	Ukupna osnovica iz koje su obračunani doprinosi za mirovinsko osiguranje prilikom isplate plaće za razdoblje siječanj - studeni 2012. godine (46.536,00 x 11)	511.896,00
3.	Uplaćen doprinos za mirovinsko osiguranje	102.379,20
	- za I. stup mirovinskog osiguranja: 511.896,00 x 15%	76.784,40
	- za II. stup mirovinskog osiguranja: 511.896,00 x 5%	25.594,80
4.	Bonus za razdoblje I. - IX. mjesec isplaćen u XII. mj.	81.000,00
5.	Uplata doprinosa:	
	I. stup: 558.432,00 - 511.896,00 = 46.536,00 x 15%	11.030,40 6.980,40
	II. stup: 81.000 x 5%	4.050,00

Pri isplati bonusa u iznosu od 81.000,00 kuna, poslodavac doprinose za mirovinsko osiguranje na ime generacijske solidarnosti obračunava do iznosa najviše godišnje osnovice za plaćanje toga doprinosa, tj. samo na iznos od 46.536,00 kuna. Doprinos na ime individualne kapitalizirane štednje te doprinose na osnovicu obračunava na ukupno isplaćeni iznos bonusa, tj. na iznos od 81.000,00 kuna.

2.5.4.2. Pravo na povrat doprinosa za I. stup mirovinskog osiguranja uplaćenog iznad najviše godišnje osnovice

Institut najviše godišnje osnovice mogu, istekom godine, primijeniti i sami osiguranici koji su na godišnjoj razini platili **doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti** iz primitaka čiji iznos **premašuje iznos najviše godišnje osnovice.**

Na primjer, osiguranik je tijekom godine od više isplatitelja ostvarivao primitke po nekoliko osnova za koje postoji obveza plaćanja doprinosa za obvezna osiguranja: primitke po osnovi nesamostalnog rada - plaću, te primitke koji imaju obilježja drugog dohotka - naknadu za članstvo u nadzornom odboru, upravnom vijeću, određenim povjerenstvima, primitke od konzultantskih usluga, i slično, iz kojih su isplatitelji obračunali i uplatili doprinose za obvezna osiguranja. Ako je doprinos **za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti** za ovog osiguranika uplaćen iznad iznosa najviše godišnje osnovice, osiguranik ostvaruje pravo na povrat preplaćenog iznosa doprinosa. Pravo na povrat doprinosa utvrđuje se rješenjem Porezne uprave u upravnom postupku koji pisanim podneskom pokreće obveznik doprinosa - osiguranik. Uz podnesak prilaže propisani **obrazac GOD-DOP** na kojemu isplatitelji iskazuju, između ostalog, podatke o iznosu osnovice na koju je obračunan i uplaćen doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti, podatak o njegovom iznosu i datumu uplate, te razdoblje na koje se isplate odnose.

Pri povratu preplaćenog doprinosa, Porezna uprava nadležna prema mjestu prebivališta ili uobičajenog boravišta poreznog obveznika, **od ukupnog iznosa doprinosa za povrat obračunava i obustavlja porez na dohodak po stopi od 40% i pripadajući prirez.** Predujam poreza na dohodak smatra se konačnim porezom za porezno razdoblje u kojemu je uplaćen, a porezni obveznik po toj osnovi ne može podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak.

Osiguranici ne ostvaruju pravo na povrat doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju **individualne kapitalizirane štednje,** uplaćenog iz osnovice koja premašuje iznos najviše godišnje osnovice, kao ni pravo na povrat **doprinosa na osnovicu,** uplaćenih na iznos koji premašuje iznos najviše godišnje osnovice.

2.5.5. Osnovica za plaćanje doprinosa za radnike izaslane na rad u inozemstvo

Prema odredbama Zakona o doprinosima, izaslani radnik je:

- osoba koja je osigurana po osnovi radnog odnosa, a koju je poslodavac, zbog obavljanja određenih poslova, uputio na rad u inozemstvo,
- osoba koja je upućena u inozemstvo radi obavljanja dužnosti u diplomatskoj misiji ili u konzularnom uredu Republike Hrvatske.

U skladu s propisima o obveznim osiguranjima i **međudržavnim ugovorima o socijalnom osiguranju**, izaslani radnik, za vrijeme rada u inozemstvu, ostaje u sustavu obveznih osiguranja Republike Hrvatske.

Za radnike izaslane na rad u inozemstvo, poslodavac utvrđuje mjesečnu osnovicu za plaćanje doprinosa u iznosu plaće koju bi taj radnik ostvario za iste odnosno za slične poslove u Republici Hrvatskoj prema kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu, odnosno ugovoru o radu, **uvećane za 20%.** Utvrđena mjesečna osnovica za rad u punom radnom vremenu **ne može biti niža od najniže mjesečne osnovice uvećane za 20%, niti viša od najviše mjesečne osnovice.**

Na utvrđenu osnovicu (plaću koju bi radnik ostvario za iste odnosno slične poslove u Republici Hrvatskoj, **uvećanu za 20%),** poslodavac obračunava doprinose za mirovinsko osiguranje iz osnovice, te sljedeće **doprinose na osnovicu:**

Red. br.	Doprinos na osnovicu	Stopa
1.	doprinos za zdravstveno osiguranje	15%
2.	doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu	0,5%
3.	doprinos za zapošljavanje	1,7% ili 1,6%
4.	doprinos za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0,1%
5.	**poseban doprinos za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu**	**10%**
	Ukupno	**27,2%**

Iznimno, ako poslodavac na rad u inozemstvo uputi radnika koji se po prvi puta zapošljava, dužan je za njega na propisanu osnovicu obračunati i uplatiti doprinose iz plaće (za I. i II. stup mirovinskog osiguranja), a nije dužan obračunati i platiti **doprinose na plaću** za zdravstveno osiguranje, za zaštitu zdravlja na radu i za zapošljavanje odnosno poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom. Međutim, **poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu po stopi 10%, dužan je obračunati** na osnovicu koju čini plaća koju bi taj radnik ostvario za iste odnosno za slične poslove u Republici Hrvatskoj prema kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu, odnosno ugovoru o radu, **uvećana za 20%.**

Obračun plaće za radnika izaslanog na rad u zemlju s kojom Republika Hrvatska primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju, pojašnjava sljedeći primjer:

Radnik je osiguran u prvom i drugom stupu mirovinskog osiguranja, uzdržava dva člana uže obitelji, a prebivalište mu je u mjestu koje je uvelo prirez po stopi od 10%. Plaća ovoga radnika za rad u zemlji iznosi 7.500,00 kuna. Upućen je na rad u inozemstvo u zemlju s kojom Republika Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu, i to na razdoblje kraće od 183 dana pa pravo oporezivanja ostvarenog dohotka u inozemstvu ima Hrvatska (osim ovog uvjeta, ispunjena su i ostala dva uvjeta, tj. primanje isplaćuje poslodavac koji nije rezident druge države odnosno primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište koje poslodavac ima u toj drugoj državi). Plaća koja se isplaćuje za rad u inozemstvu iznosi 10.500,00 kuna.

Osnovica za obračun doprinosa iz osnovice i na osnovicu jest plaća koju bi radnik ostvario za iste odnosno slične poslove

u Republici Hrvatskoj prema kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu odnosno ugovoru o radu uvećana za 20% (što u ovom primjeru iznosi 9.000,00 kuna, tj. iznos od 7.500,00 kuna uvećan za 20%). Iznos dohotka od kojeg se nakon umanjenja osobnog odbitka utvrđuje porezna osnovica za primjenu stopa poreza na dohodak, poslodavac utvrđuje umanjenjem ostvarene plaće u inozemstvu u iznosu od 10.500,00 kuna za uplaćene doprinose iz osnovice u iznosu od 1.800,00 kuna.

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Osnovica za plaćanje doprinosa (plaća od 7.500,00 uvećana za 20%)	9.000,00
2.	Doprinosi iz plaće	1.800,00
	- za mirovinsko osiguranje - I. stup: 9.000,00 x 15%	1.350,00
	- za mirovinsko osiguranje - II. stup: 9.000,00 x 5%	450,00
3.	Dohodak (10.500,00 - 1.800,00)	8.700,00
4.	Osobni odbitak	3.600,00
5.	Porezna osnovica	5.100,00
6.	Porez:	807,00
	3.600,00 x 12%	432,00
	1.500,00 x 25%	375,00
7.	Prirez (807,00 x 10%)	80,70
8.	Ukupno porez i prirez	887,70
9.	Isplata radniku	7.812,30
10.	Doprinosi na osnovicu od 9.000,00 kuna	2.448,00
	- zdravstveno osiguranje - 15%	1.350,00
	- za zaštitu zdravlja na radu - 0,5%	45,00
	- za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu - 10%	900,00
	- za zapošljavanje - 1,6%	144,00
	- za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom - 0,10%	9,00

Osim plaće za rad u inozemstvu, poslodavac može radnicima isplaćivati i druge primitke u novčanom ili nekom drugom obliku (u obliku stvari, usluga ili prava) koji su u poreznom smislu izjednačeni s isplatom plaće, ali ne predstavljaju naknadu za rad u određenom mjesecu, odnosno naknadu za rad u inozemstvu (na primjer, naknade, nagrade i potpore koje se isplaćuju iznad neoporezivih iznosa, utvrđenih Pravilnikom o porezu na dohodak).

Prilikom isplate tih primitaka poslodavac je dužan obračunati doprinose za obvezna osiguranja na iznos tih primitaka, bez obveze njihovog uvećanja za 20%. Na te primitke poslodavac nije obvezan obračunati i uplatiti posebni doprinos za zdravstveno osiguranje za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, po stopi od 10%.

2.5.6. Doprinos za korištenje zdravstvene zaštite radnika upućenog na službeni put u inozemstvo

Za radnika upućenog na službeno putovanje u inozemstvo, poslodavac je obvezan uplatiti doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu.

U slučaju službenog putovanja u inozemstvo **u trajanju do 30 dana,** doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu obračunava se **po stopi od 20% na najnižu mjesečnu osnovicu.** Ako putovanje traje manje od mjesec dana, osnovica za obračunavanje doprinosa utvrđuje se dijeljenjem najniže mjesečne osnovice s brojem dana mjeseca u kojemu je radnik bio na službenom putovanju u inozemstvu i dobiveni iznos množi s brojem dana za koje postoji obveza plaćanja doprinosa.

Kako najniža mjesečna osnovica za 2012. godinu iznosi 2.714,60 kuna, dnevna osnovica za plaćanje doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu tijekom 2012. godine iznosi:

Za mjesec koji ima:	Dnevna osnovica
29 dana	93,61
30 dana	90,49
31 dan	87,57

Na primjer, osnovicu za obračun posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu za službeno putovanje koje je trajalo dva dana u mjesecu travnju 2012. godine, poslodavac utvrđuje na sljedeći način: 90,49 x 2 = 180,98 kuna.

Na utvrđenu osnovicu obračunava se doprinos po stopi 20%, što iznosi 36,20 kuna.

Obračunani iznos doprinosa poslodavac **uplaćuje u roku 15. dana po proteku mjeseca** u kojemu je radnik bio na službenom putu u inozemstvu.

U slučaju da službeni put u inozemstvu traje **duže od 30 dana,** doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu se utvrđuje na način propisan **za službeni boravak u inozemstvu, tj. po stopi od 10% na osnovicu koju čini plaća pojedinoga radnika** i uplaćuje se istovremeno s isplatom plaće za određeni mjesec.

2.6. Rokovi plaćanja doprinosa

Prema odredbama Zakona o doprinosima, poslodavac doprinose za obvezna osiguranja uplaćuje **istovremeno s isplatom plaće.** Ako plaću ne isplaćuje redovito, dužan je doprinose za obvezna osiguranja **obračunati i uplatiti do zadnjeg dana u mjesecu** kada je dospjela isplata plaće.

3. OBRAČUN POREZA NA DOHODAK

Prema odredbama Zakona o porezu na dohodak, poslodavac obračunava porez na dohodak na osnovicu koju čini iznos svih primitaka od nesamostalnog rada isplaćenih tijekom mjeseca, umanjenih za:
- uplaćene doprinose za mirovinsko osiguranje iz plaće, i
- neoporeziv dio dohotka - osobni odbitak.

3.1. Osobni odbitak

Osnovni osobni odbitak poreznog obveznika iznosi **1.800,00** kuna mjesečno, odnosno **21.600,00 kuna godišnje.** Umirovljenicima se osobni odbitak priznaje u visini mirovine, a najviše do **3.200,00 kuna mjesečno.**

Osnovni osobni odbitak tuzemnih poreznih obveznika uvećava se za uzdržavane članove obitelji i to:

Uvećanje osnovnog osobnog odbitka za:	Faktor	Mjesečni iznos
člana uže obitelji	0,50	900,00
prvo dijete	0,50	900,00
drugo dijete	0,70	1.260,00
treće dijete	1,00	1.800,00
četvrto dijete	1,40	2.520,00
peto dijete	1,9017	3.420,00
invalidnost poreznog obveznika i/ili uzdržavanog člana i/ili djeteta	0,30	540,00
100% invalidnost ili temeljem invalidnosti pravo na pomoć druge osobe - za poreznog obveznika i/ili uzdržavanog člana i/ili dijete	1,00	1.800,00

Osobni odbitak poreznog obveznika utvrđuje se kao zbroj osnovnog osobnog odbitka i pripadajućeg iznosa osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji, djecu te možebitnu invalidnost.[16]

3.1.1. Uzdržavani članovi uže obitelji i uzdržavana djeca

Uzdržavanim članovima uže obitelji smatraju se supružnici, ali **samo ako su u bračnoj zajednici.** Iznimno, porezni obveznik može ostvariti pravo na uvećanje osobnog odbitka i za uzdržavanje bivšeg supružnika **ako mu plaća alimentaciju.**

Uzdržavanim članovima obitelji, osim bračnog druga, smatraju se i roditelji poreznog obveznika i roditelji njegovog bračnog druga, te preci (djed, baka, itd.) i potomci (djeca, unučad, praunučad, itd.) u izravnoj liniji. Usvojenom punoljetnom djetetu uzdržavanim članovima obitelji smatraju se očuh i maćeha ako ih to pastorče uzdržava. Uzdržavanim članovima obitelji smatraju se punoljetne osobe kojima je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu.

Uzdržavanom djecom smatraju se djeca koju roditelji, poočimi, pomajke, skrbnici i usvojitelji uzdržavaju, odnosno usvojeno dijete i dijete povjereno na skrb ako živi zajedno sa skrbnikom. U tom slučaju biološki roditelji ne mogu koristiti pravo na uvećanje osobnog odbitka za to dijete.

Uzdržavanom djecom smatraju se i djeca koja su završila redovno školovanje, **sve do prvog zaposlenja, ako su prijavljena Hrvatskom zavodu za zapošljavanje.** Prvim zaposlenjem se smatra radni odnos zasnovan na određeno ili neodređeno vrijeme.

Pravo na uvećanje osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji i/ili djecu mogu koristiti i porezni obveznici - rezidenti, kojima članovi obitelji žive u inozemstvu. U tom su slučaju obvezni dokazati da postoje uvjeti za uvećanje osnovnog osobnog odbitka zbog uzdržavanja članova uže obitelji, odnosno dužni su predočiti potvrde mjerodavnih tijela u inozemstvu, koje sadrže sljedeće podatke:

- osobne podatke o bračnom drugu, djeci i uzdržavanim članovima uže obitelji, uz navođenje stupnja srodstva,
- podatke o primicima tih uzdržavanih osoba na temelju kojih se može utvrditi mogu li se smatrati uzdržavanim,
- rješenja o mogućoj invalidnosti članova uže obitelji.

Navedene potvrde **ne smiju biti starije od šest mjeseci**, a rezident ih je dužan priložiti svojoj poreznoj prijavi. Ako nije obvezan podnijeti poreznu prijavu, a pri utvrđivanju predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada želi koristiti pravo na uvećanje osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji koji žive u inozemstvu, obvezan je navedene potvrde dostaviti na uvid najkasnije do kraja veljače tekuće godine za prethodnu, nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu odnosno uobičajenom boravištu. Na temelju predočenih potvrda, ispostava Porezne uprave mu izdaje poreznu karticu - Obrazac PK.

Nerezidentima se za porezno razdoblje priznaju olakšice po osnovi **dijela osobnog odbitka za vlastito uzdržavanje** (osnovni osobni odbitak) i po osnovi **plaćenih doprinosa za zdravstveno osiguranje u tuzemstvu** do visine zakonom propisanih obveznih doprinosa. Međutim, pravo na uvećanje osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji i/ili djecu ne mogu koristiti, bez obzira žive li oni u zemlji ili u inozemstvu.

3.1.2. Pravo na uvećanje osnovnog osobnog odbitka za invalidnost

Porezni obveznik ostvaruje pravo na uvećanje osnovnog osobnog odbitka **za faktor 0,30** (tj. za 540,00 kuna mjesečno), ako se on ili članovi njegove uže obitelji i/ili djeca smatraju osobom s invaliditetom.

Osobom s invaliditetom se smatra fizička osoba - porezni obveznik i/ili uzdržavani članovi njegove obitelji odnosno uzdržavana djeca kojima je rješenjem donesenim prema propisima o mirovinskom osiguranju, zaštiti vojnih i civilnih invalida rata, socijalnoj skrbi, odgoju i obrazovanju te prema posebnim propisima **utvrđena invalidnost ili tjelesno oštećenje.**

Poreznom obvezniku se može osnovni osobni odbitak uvećati **za faktor 1,0** (tj. osnovni osobni odbitak se uvećava za dodatnih 1.800,00 kuna mjesečno) ako je njemu osobno ili uzdržavanim članovima njegove uže obitelji odnosno uzdržavanoj djeci, rješenjem, na temelju posebnih propisa, **utvrđena invalidnost ili tjelesno oštećenje po jednoj osnovi 100%,** odnosno koji zbog invalidnosti ili tjelesnog oštećenja imaju, na temelju posebnih propisa, **pravo na tuđu pomoć i njegu.**

3.1.3. Uvjeti za korištenje osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji

Porezni obveznik može koristiti osobni odbitak na ime uzdržavanja članova uže obitelji i uzdržavane djece u razdoblju u kojemu se ti članovi obitelji odnosno djeca smatraju uzdržavanim.

Osobe se smatraju uzdržavanim ako tijekom godine ne ostvare oporezive primitke, primitke na koje se ne plaća porez na dohodak odnosno primitke koji se ne smatraju dohotkom, u iznosu koji premašuje šesterostruki iznos osnovnog osobnog odbitka na godišnjoj razini, tj. **ako ne ostvare primitke u iznosu koji premašuje svotu od 10.800,00 kuna godišnje.**

Na primjer, ako dijete ostvari nagradu za praktični rad i naukovanje, ili stipendiju, odnosno primitak za rad preko ovlaštenih posrednika u svoti koja premašuje iznos od 10.800,00 kuna godišnje, ne smatra se uzdržavanim djetetom.

[16] Za svako sljedeće dijete faktor osnovnog osobnog odbitka progresivno se uvećava i to za 0,60; 0,70; 080; 0,90; 1,00..... u odnosu na sljedeće dijete.

Iznimno, prema odredbi članka 36. stavka 5. Zakona o porezu na dohodak, u kriterij ostvarenog iznosa primitaka (oporezivih ili neoporezivih) na temelju kojega se utvrđuje smatra li se osoba uzdržavanom, ne ulaze:

- **socijalne potpore utvrđene prema posebnim propisima,**
- **doplatak za djecu ostvaren po posebnim propisima,**
- **potpore za novorođenče odnosno primici za opremu novorođenog djeteta, i**
- **obiteljske mirovine koje djeca ostvaruju nakon smrti roditelja.**

Slijedom ovih zakonskih odredbi, dijete koje, na primjer, ostvaruje mirovinu po umrlom roditelju u iznosu od 12.000,00 kuna godišnje, smatra se uzdržavanim djetetom drugom roditelju, pod uvjetom da ne ostvaruje neke druge primitke (oporezive odnosno neoporezive) u iznosu koji premašuju 10.800,00 kuna godišnje.

3.1.4. Osobni odbitak na području posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima

Osobni odbitak poreznih obveznika **koji imaju prebivalište i borave na području posebne državne skrbi** utvrđuje se **tijekom godine od osnovnog osobnog odbitka u iznosu 1.800,00 kuna mjesečno,** uvećanog za pripadajući iznos po osnovi uzdržavanja članova uže obitelji i djece. Međutim, istekom godine, na temelju **podnesene godišnje prijave poreza na dohodak**, tim se poreznim obveznicima priznaje uvećani osnovni osobni odbitak u iznosu:

- za područje 1. skupine - **3.840,00 kuna,**
- za područje 2. skupine - **3.200,00 kuna,**
- za područje 3. skupine i brdsko-planinska područja - **2.400,00 kuna.**

Navedene **(uvećane) iznose osnovnog osobnog odbitka** za porezne obveznike koji imaju prebivalište i borave na području posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima **ne može primijeniti poslodavac pri isplati plaće tijekom godine**, jer se to pravo ostvaruje isključivo istekom godine, podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak.

3.2. Porezne stope i osnovice

Porez na dohodak obračunava se:

Stopa	Mjesečna porezna osnovica
12%	do 3.600,00 kuna
25%	od 3.600,00 - 10.800,00, tj. na razliku od 7.200,00 kuna
40%	iznad 10.800,00 kuna

Na obračunani iznos poreza na dohodak, obračunava se prirez, ako je propisan za općinu odnosno grad u kojemu porezni obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište.

3.3. Porezne olakšice za hrvatske ratne vojne invalide iz Domovinskog rata

Fizičke osobe kojima je utvrđen status hrvatskog ratnog vojnog invalida iz Domovinskog rata, prema odredbama Zakona o porezu na dohodak, **ne plaćaju porez na dohodak od nesamostalnog rada i mirovina razmjerno stupnju utvrđene invalidnosti.** Pri utvrđivanju iznosa poreza koji treba uplatiti, poslodavac primjenjuje pravo na umanjenje porezne obveze razmjerno stupnju utvrđene invalidnosti.

Primjer: *Obračun plaće za hrvatskog ratnog vojnog invalida*

Hrvatski ratni vojni invalid ima utvrđenu invalidnost u iznosu od 60%. Osiguran je samo u prvom stupu mirovinskog osiguranja, nema uzdržavanih članova obitelji, živi u Zagrebu i ima bruto plaću od 8.300,00 kuna. Poslodavac koji zapošljava manje od 20 radnika osnovicu za obračun poreza na dohodak utvrđuje na sljedeći način:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto plaća	8.300,00
2.	Doprinosi iz plaće	1.660,00
3.	Dohodak	6.640,00
4.	Osobni odbitak (1 + 0,30)	2.340,00
5.	Osnovica za obračun poreza na dohodak	4.300,00
6.	Porez:	607,00
	3.600,00 x 12%	432,00
	700,00 x 25%	175,00
7.	Prirez (607,00 x 18%)	109,26
8.	Porez i prirez	716,26
9.	Porezna olakšica - 60%	429,76
10.	Uplaćeni porez i prirez	286,50
11.	Neto plaća	6.353,50
12.	Doprinosi na plaću (8.300,00 x 17,2%)	1.427,60
	- za zdravstveno osiguranje	1.245,00
	- za zaštitu zdravlja na radu	41,50
	- za zapošljavanje	141,10

4. UPLATNI RAČUNI I EVIDENCIJE O OBRAČUNANOJ I ISPLAĆENOJ PLAĆI

Obračunane doprinose, porez na dohodak i prirez poslodavac uplaćuje na propisane uplatne račune, koji se u odnosu na 2011. godinu nisu mijenjali, a koje navodimo u „Obavijestima“ - dodatku uz časopis Računovodstvo i financije broj 1/12.

Poslodavac je dužan popuniti i u propisanim rokovima predati nadležnim tijelima sljedeće evidencije o obračunanoj i isplaćenoj plaći:

- obrazac R-Sm,
- ID obrazac,
- IP obrazac (jednom godišnje, do 31. siječnja tekuće godine, za prethodnu godinu).

Navedeni obrasci nisu promijenjeni u odnosu na prethodnu godinu.

U skladu s odredbama Pravilnika o porezu na dohodak, poslodavci:

- razvrstani u skladu s odredbama računovodstvenih propisa u velike i srednje poduzetnike,[17] te
- poslodavci koji imaju više od 100 zaposlenih,

[17] Kriteriji za razvrstavanje poduzetnika na male, srednje i velike utvrđeni su u članku 3. Zakona o računovodstvu, Nar. nov., br. 109/07.

obvezno obrasce IP i ID podnose nadležnoj ispostavi Porezne uprave elektroničkim putem.[18]

Obvezu podnošenja ID obrasca elektroničkim putem propisuju i odredbe članka 63. stavka 6. Općeg poreznog zakona[19] te odredbe Pravilnika o podnošenju poreznih prijava i drugih podataka elektroničkim putem,[20] i to:

- poreznim obveznicima koji su razvrstani u srednje ili velike poduzetnike u smislu odredaba Zakona o računovodstvu, te
- obveznicima poreza na dodanu vrijednost čija je godišnja vrijednost isporuka dobara i obavljenih usluga (oporezivih i izvoznih isporuka) veća od 800.000,00 kuna, prema pokazateljima utvrđenima na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju porezne prijave ili drugi podaci potrebni za oporezivanje.

[18] Napominjemo da su veliki i srednji poduzetnici bili obvezni nadležnoj ispostavi Porezne uprave elektroničkim putem predavati obrazac ID već od 1. siječnja 2011. godine, a od 1. siječnja 2012. godine ista je obveza propisana i poslodavcima koji imaju više od 100 zaposlenih.

[19] Opći porezni zakon, Nar. nov., br. 147/08. i 18/11.

[20] Pravilnik o podnošenju poreznih prijava i drugih podataka elektroničkim putem, Nar. nov., br. 51/11. i 62/11. - ispravak.

Mr. sc. Kornelija SIROVICA, HZRIF, Zagreb

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

organizira radionicu za neprofitne organizacije

FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI ZA 2011. GODINU
I AKTUALNOSTI U POSLOVANJU NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

početak u 9,30 sati

Zagreb, 1. veljače 2012.
Sindikat grafičke i nakladničke djelatnosti
Breščenskoga 4

PROGRAM:

1. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI I RAČUNOVODSTVO
   - utvrđivanje i korištenje rezultata poslovanja
   - obveze i rokovi predočavanja financijskih i statističkih izvještaja za 2011.
   - upute za popunjavanje obrazaca
2. PLAĆE I POREZI
   - aktualnosti oporezivanja dohotka i plaćanja doprinosa u 2012.
   - godišnja prijava poreza na dohodak za 2011.
   - konačni obračun PDV-a za 2011.
3. ODGOVORI NA PITANJA

Mr. ALENKA POLJIČAK

Stručni članak UDK 336.64

Rokovi ispunjenja novčanih obveza - *nove zakonske odredbe*

Sukladno novim zakonskim propisima, što je Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza objavljen u studenome ove godine, definiraju se rokovi plaćanja između poduzetnika, javnih i sektorskih naručitelja.

Prema tome zakonu propisan je najduži mogući rok plaćanja od 60 dana, a ugovaranje dužeg roka plaćanja smatra se ništetnim, osim u slučaju kada za ugovaranje dužih rokova postoje opravdani razlozi.

Ovim zakonom kao i novim ovršnim propisima jača se pozicija i zaštita vjerovnika koji osim ovršnog postupka imaju mogućnost pokrenuti i prekršajni postupak u slučaju da dužnik ne ispuni novčanu obvezu u rokovima određenim sukladno novom Zakonu o rokovima ispunjavanja novčanih obveza.

1. RIZIK NAPLATE U ŠIREM OKRUŽENJU - PRETPOSTAVKE ZA DONOŠENJE ZAKONSKOG PROPISA O ROKOVIMA PLAĆANJA

Već duže vremensko razdoblje većina se hrvatskih poduzetnika bori s nelikvidnošću i financijskom nedisciplinom, tražeći načina kako s aspekta vjerovnika naplatiti svoja potraživanja, održati optimalne novčane tijekove i osigurati podmirenje vlastitih obveza.

Međutim, ova problematika nije samo naša specijalnost već i ozbiljna gospodarska problematika za rješavanje u širem europskom okruženju. Kontinuirano traženje rješenja i prijedloga za poboljšanje stanja novčanih tijekova poduzetnika u Europi rezultiralo je donošenjem određenih zakonskih propisa.

Tako je 23. veljače 2011. stupila na snagu Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća Europske unije (2011/7/EU[1]) o borbi protiv kašnjenja u komercijalnim transakcijama. Države članice EU imaju rok od dvije godine - do 16. veljače 2013. za implementaciju Direktive u nacionalna zakonodavstva.

Direktiva ograničava opći rok plaćanja u svim vrstama transakcija, i u javnom i u privatnom sektoru na 30 dana. Duži rok plaćanja može se ugovarati samo iznimno i ako je to objektivno opravdano, pa u tom slučaju rok plaćanja može biti produžen maksimalno do 60 dana.

Direktivom se uvodi i niz oštrijih mjera prema poduzetnicima koji kasne u plaćanju. Također, propisuju se rokovi i naknade za kašnjenja u plaćanjima bez obzira radi li se o plaćanjima između privatnih i javnih tvrtki ili između tvrtki i institucija.

Slijedeći europski primjer ujednačavanja dospjeća plaćanja računa između članica Europske unije, Hrvatska je donijela zakonski propis o rokovima plaćanja. Ali naravno to nije jedini razlog takvom postupanju.

2. DOSPIJEĆE PLAĆANJA U EUROPI

Kakvo je stanje plaćanja među europskim poduzetnicima u 2011. godini?

"Među najpouzdanije europske platiše spadaju tvrtke u Njemačkoj (76,1%), Bugarskoj (74,6%) i Španjolskoj (73,5%). U segmentu privatnih potrošača čak 82,9% računa plaća se na vrijeme u Njemačkoj, 81,6% u Belgiji, a 77,2% u Velikoj Britaniji. Kupci u Grčkoj spadaju u nepouzdane platiše, samo 46,09% računa podmiruju na vrijeme, a slijede ih kupci u Slovačkoj (57,13%) i Rusiji (56,91%). Navedeni podaci su ključni rezultati EOS istraživanja o navikama plaćanja u 10 europskih zemalja."[2]

Istraživanje o navikama plaćanja u Europi od strane međunarodne grupacije za naplatu potraživanja ukazuje na različita dospijeća plaćanja (vidi tablicu 1.), od kojih su najkraći oni u Njemačkoj i Rusiji, a najduži u Grčkoj i Španjolskoj.

[1] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:048:0001:0010:EN:PDF (pregledano studeni 2011.).

[2] "Velike razlike u europskim navikama plaćanja", http://www.eos-matrix.hr/index.php?id=4448 (pregledano studeni 2011.).

Tablica 1. Dospijeće plaćanja u 10 zemalja EU (broj dana)

Prosječan broj dana dospijeća plaćanja računa u 2011.					
		B2C*	B2B**	indeks 2011./2010.	
				B2C*	B2B**
	Belgija	25,6	36,5	112	98
	Bugarska	12,2	41,4	55	122
	Njemačka	12,4	20,3	63	85
	Španjolska	44,6	71,4	111	102
	Grčka	28,8	92,2	52	86
	Poljska	22,6	34,9	149	99
	Rumunjska	23,3	44,5	103	111
	Rusija	7,7	23,4	39	100
	Slovačka	18,4	36,1	97	107
	Velika Britanija	21,5	33,3	98	104

Izvor: EOS***
*B2C - Business to Customer
**B2B - Business to Business
***"Velike razlike u europskim navikama plaćanja", http://www.eos-matrix.hr/index.php?id=4448 (pregledano studeni 2011.).

U tablici 1. prikazuje se prosječan broj dana dospijeća plaćanja, odnosno broj odobrenih dana za redovno plaćanje računa, i to u odnosu između pravnih i privatnih osoba (B2C-Business to Customer), kao i u odnosu između pravnih osoba (B2B - Business to Business).

U Njemačkoj i Rusiji tvrtke određuju najkraći rok plaćanja, u prosjeku između 7 i 12 dana. U Grčkoj i Španjolskoj, za podmirenje računa odobrava se čak 71 dan, pa sve do 92 dana. U pravilu se privatnim potrošačima odobravaju kraći rokovi plaćanja nego što je to slučaj s pravnim osobama.

S jedne strane dužnici se pridržavaju odobrenih dana - dospijeća plaćanja, ali s druge strane još je značajan udio onih koji se tih pravila podmirivanja obveza ne pridržavaju.

Do prije nekoliko godina taj se trend neplaćanja povećavao (tablica 2.).

Tablica 2. Vrijeme naplate potraživanja /u danima

Vrijeme naplate kratkotrajnih potraživanja (u danima)			
	2006.	2007.	2008.
Hrvatska	95	101	-
Italija	89	89	92
Francuska	57	57	58
Velika Britanija	54	54	53
Belgija	46	46	48
Austrija	41	41	42
Nizozemska	39	39	40
Švicarska	39	39	40
Njemačka	37	37	39
Švedska	36	36	35
Prosjek (bez Hrvatske)	49	49	50

Izvor: www.creditreform.de i FINA.

Prosječan broj dana naplate potraživanja (bez Hrvatske) bio je 49 - 50 dana.

3. VRIJEME NAPLATE POTRAŽIVANJA U HRVATSKOM OKRUŽENJU

Prethodnih godina (u tablici 2) Hrvatska je dosegla visok broj dana za naplatu potraživanja ali i visoku razinu nenaplaćenosti. Opravdano se postavljalo pitanje hoće li se ikada postići rok plaćanja u okviru do 50 dana, kao što je to slučaj u Europi.

Novija istraživanja ne daju pozitivan odgovor na to pitanje. Naime, istraživanje o financijskom poslovanju komunalnih poduzeća za 2008. i 2009. poslovnu godinu[3] ukazuje na vrlo dugo vrijeme naplate potraživanja, ali i na dugo razdoblje podmirenja obveza komunalnih društava. Tako se prosječno vrijeme naplate potraživanja od kupaca kretalo od 73 do 372 dana, dok se prosječno vrijeme podmirenja obveza kretalo od 67 do 574 dana[4].

Razlika između prosječnog vremena podmirenja obveza i prosječnog vremena naplate potraživanja od kupaca, kod komunalnih društava, je od 6 dana do 202 dana. Ovaj podatak nameće značajan zaključak kako su komunalna društva velika prepreka i značajan generator nelikvidnosti.

Nije teško zamisliti kako je zapravo državni sektor, bilo na razini države, bilo na razini jedinica regionalne i lokalne samouprave, dakle na razini županija, gradova i općina, upravo u istoj situaciji.

Neujednačena pozicija privatnog i javnog sektora to se više naglašava višegodišnjom primjenom Zakona o javnoj nabavi, gdje su javni i sektorski naručitelji u poziciji nametanja vrlo dugih rokova plaćanja, od 90 dana i više, čak do 360 dana. Ova je činjenica znatno utjecala na donošenje Zakona o rokovima ispunjenja novčanih obveza, jer se isti odnosi upravo na javne i sektorske naručitelje, kako ih određuje Zakon o javnoj nabavi. Kada se kaže javni i sektorski naručitelji misli se općenito na državu, sve njene pojavne oblike, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (gradove, općine, županije), razne državne institucije i ustanove, te druga društva osnovana od države.

Sveukupnost raznih čimbenika zahtijeva da se ujednače rokovi plaćanja, kako za državni, javni, tako i za privatni sektor.

4. ZAKON O ROKOVIMA ISPUNJENJA NOVČANIH OBVEZA

Novim Zakonom se prije svega definiraju obvezni rokovi ispunjenja novčanih obveza. Međutim, Zakonom se, osim rokova za ispunjenje novčanih obveza, odnosno rokova za plaćanje računa, određuju i pravne posljedice u slučaju kašnjenja s plaćanjem.

Naravno da je već nizom drugih propisa regulirano pravo vjerovnika na zatezne kamate u slučaju zakašnjenja plaćanja, kao i pravo prisilne naplate temeljeno na ovršnim propisima, te naknadu troškova prisilne naplate. Također je Zakonom o obveznim odnosima[5] utvrđeno vrijeme ispunjenja obveza plaćanja, člancima od 173. do 177., makar je usvajanjem Zakona o rokovima ispunjenja novčanih obveza ukinut članak 174.

[3] Bajo A. i Primorac M.: Financijsko poslovanje lokalnih trgovačkih društava, Newsletter br. 52, Institut za javne financije, http://www.ijf.hr/newsletter/52.pdf
[4] Isto, str. 3.
[5] Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.).

Međutim, donošenjem isključivo jednog zakonskog propisa koji regulira rokove plaćanja i pravne posljedice za nepoštivanje propisa, a s posebnim naglaskom na javne i sektorske naručitelje, dakle s aspekta javne nabave, postiže se novi učinak.

4.1. Obveznici primjene

Obveznici primjene ovog zakona su poduzetnici i osobe javnog prava.

Slika 1: Obveznici primjene Zakona o ispunjenju novčanih obveza

Pod poduzetnicima se smatraju poduzetnici kao takvi defnirani poreznim propisima, uključujući trgovačka društva koja su sektorski naručitelji[6] sukladno Zakonu o javnoj nabavi[7].

Poduzetnikom se, u smislu poreznih propisa[8], smatra pravna ili fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda. Poduzetnik obavlja djelatnost samostalno ako je obavlja za vlastiti račun i na vlastitu odgovornost. Pravna ili fizička osoba stječe svojstvo poduzetnika (prava i obveze) prvim izvana primjetljivim aktivnostima koje su usmjerene na obavljanje poduzetničke djelatnosti. Takve aktivnosti su, na primjer, pripremne radnje, prva nabava robe, nabava osnovnih sredstava i sl.

Poduzetnik s prvim aktivnostima postaje obvezan upisati se u Registar obveznika poreza na dodanu vrijednost, bez obzira je li oslobođen plaćanja PDV-a s osnove isporuka manjih od 85.000,00 kuna ili je u sustavu PDV-a jer ima isporuke veće od 85.000,00 kuna. Ili imaju isporuke roba i/ili usluga koje su oslobođene poreza na dodanu vrijednost.

Poduzetnici mogu biti i razni oblici udruženja osoba, a osim domaćih razlikuju se i inozemni poduzetnici.

To su, dakle, sva trgovačka društva, obrtnici, trgovci pojedinci, kao i drugi institucionalni oblici gospodarskih subjekata, domaći i strani, koji su postali obveznici ili bi mogli postati obveznici poreza na dodanu vrijedost.

Tijela državne vlasti, tijela državne i lokalne samouprave i uprave, političke stranke, sindikati i komore ne smatraju se poduzetnicima, osim u slučaju da obavljaju gospodarsku ili drugu djelatnost, koja ih čini poreznim obveznicima za tu djelatnost.[9]

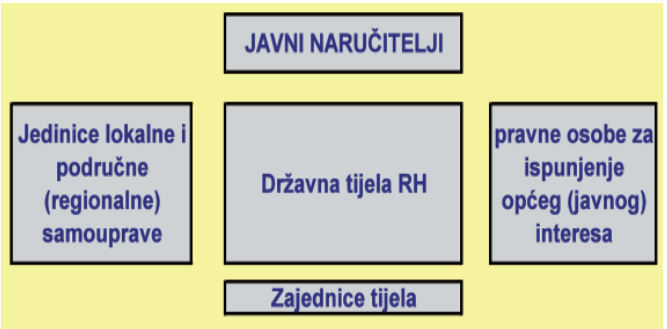
Osim poduzetnika kao obveznici primjene Zakona o rokovima ispunjenja novčanih obveza posebno se nabrajaju sektorski naručitelji prema Zakonu o javnoj nabavi.

Pod **sektorskim naručiteljima** u okviru propisa o javnoj nabavi, definirano člancima od 107. do 112. Zakona[10], obuhvaćeni su svi gospodarski subjekti koji su pružatelji usluga u sljedećim djelatnostima:

- djelatnosti na području plina i toplinske energije,
- djelatnosti na području električne energije,
- djelatnosti na području vodoopskrbe i odvodnje i obrade otpadnih voda,
- djelatnosti istraživanja ili vađenja nafte, plina, ugljena ili ostalih krutih goriva,
- djelatnosti na području prijevoza,
- djelatnosti na području zračnih, morskih i riječnih luka i
- djelatnosti na području poštanskih usluga.

Osobe javnog prava imaju zajedničko obilježje, a to je interes koji se javnim pravom štiti kao zajednički ili opći interes. Stoga se pod osobama javnog prava smatraju svi oblici države, dakle, državne, regionalne ili lokalne vlasti, tijela kojima upravlja država, udruženja osnovana od strane jednog ili više takvih vlasti ili jednog ili više takvih tijela kojima upravlja javno pravo. To su svakako osobe koje su osnovane za određene svrhe, za udovoljavanje potreba u općem interesu, koje nema industrijski ili trgovački karakter, a ujedno imaju pravnu osobnost i financiraju ih u najvećem dijelu država, regionalne ili lokalne vlasti. Osobe javnog prava su u smislu svega navedenog podložne upraviteljskom nadzoru od strane osnivača te imaju nadzorni ili menadžerski odbor koje u potpunosti ili većinom imenuje država kao osnivač.

Osobe javnog prava, u smislu ovog zakona[11] su **javni naručitelji** kako su uređeni propisima o javnoj nabavi i sektorski naručitelji koji nisu poduzetnici.



Slika 2: Javni naručitelji

Javni naručitelji su:

1. državna tijela Republike Hrvatske,
2. jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
3. pravne osobe koje su osnovane za određene svrhe radi zadovoljavanja potreba u općem interesu, koje nemaju industrijski ili trgovački značaj i ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta:
   - da se financiraju iz državnog proračuna ili iz proračuna jedinice lokalne odnosno iz proračuna jedinice područne (regionalne) samouprave ili sredstava drugih takvih pravnih osoba u iznosu većem od 50%, ili

[6] Članak 1. stavak 3. Zakona o ispunjenju novčanih obveza (Nar. nov., br. 125/11.).

[7] Nar. nov., br. 110/07. i 125/08. (zakon je važeći do 31. 12. 2011.), te Nar. nov., br. 90/11. (zakon se počinje primjenjivati od 01. 01. 2012.).

[8] U smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95., 106/96., 164/98., 105/99., 54/00., 73/00., 48/04., 82/04., 90/05., 76/07., 87/09., 94/09.), članak 2. stavak 3.

[9] Članak 6. stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

[10] Zakon o javnoj nabavi (Nar. nov., br. 90/11.), a koji se primjenjuje od 01. siječnja 2012.

[11] Članka 1. stavak 4. Zakona o ispunjenju novčanih obveza.

- da nadzor nad poslovanjem tih pravnih osoba obavljaju državna tijela, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ili druge takve pravne osobe, ili
- da više od polovine članova nadzornog odbora, uprave ili odgovarajućeg tijela za upravljanje te vođenje poslova imenuju državna tijela, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ili druge takve pravne osobe,

4. zajednica tijela iz točaka 1. i 2. ili pravnih osoba iz točke 3.

Popis javnih naručitelja - državnih tijela RH propisan je do kraja 2011. godine Uredbom o popisu obveznika primjene Zakona o javnoj nabavi[12] (u daljnjem tekstu ZJN). Državna i druga tijela kao i druge navedene pravne osobe obvezni su primjenjivati ovaj Zakon i u slučaju kada nisu navedeni u Uredbi, odnosno Pravilniku o popisu obveznika primjene ZJN[13]. Novi Pravilnik će osim popisa javnih naručitelja definirati i sektorske naručitelje.

4.2. Rokovi ispunjenja novčanih obveza

Ugovorom među poduzetnicima može se ugovoriti rok ispunjenja novčane obveze do 60 dana.

Iznimno od toga može se ugovoriti i duži rok ispunjenja novčanih obveza, ali se pretpostavlja objektivna opravdanost takvog postupanja.

Ukoliko ugovorom nije definiran rok za plaćanje, dužnik je obvezan ispuniti novčanu obvezu u roku do 30 dana, a da ga pritom vjerovnik nije obvezan pozvati na ispunjenje.

Ova je zakonska odredba vrlo bitna za vjerovnika i za dužnika, jer daje osnovu za obračun kamata na zakašnjelo plaćanje u svim slučajevima kada rok dospijeća računa nije određen.

Rok ispunjenja novčane obveze počinje teći od:

1. dana kad je dužnik primio račun ili drugi odgovarajući zahtjev za isplatu ili
2. dana kad je vjerovnik ispunio svoju obvezu, ako nije moguće sa sigurnošću utvrditi dan primitka računa ili drugog odgovarajućeg zahtjeva za isplatu, ili ako je dužnik primio račun ili drugi zahtjev za isplatu prije nego je vjerovnik ispunio svoju obvezu, ili
3. dana isteka roka za pregled predmeta obveze, ako je ugovorom ili zakonom predviđen određeni rok za takav pregled, a dužnik je primio račun ili drugi zahtjev za isplatu prije isteka tog roka.

Takvim pravilima nastoji se zaštititi vjerovnik, ali i dužnik. Točkama 2. i 3. dužnik se štiti od slučaja kada bi vjerovnik mogao ispostaviti račun bez osnove.

Ugovorom između poduzetnika i osoba javnog prava **kada je osoba javnog prava dužnik** novčane obveze može se ugovoriti rok ispunjenja novčane obveze do 30 dana.

Može se ugovoriti i duži rok ispunjenja novčane obveze, ali ne duži od 60 dana.

Ako ugovorom između poduzetnika i osoba javnog prava nije ugovoren rok za ispunjenje novčane obveze, dužnik je dužan, bez potrebe da ga vjerovnik na to pozove, ispuniti novčanu obvezu u roku 30 dana.

Izričito se propisuje ništetnost drugačijeg ugovaranja rokova plaćanja, a nadzor nad provođenjem propisa provodi Financijska policija.

Ozbiljno pristupanje obvezi podmirenja novčanih obveza naglašava se određenjem visokih novčanih kazni za sve one koji se neće pridržavati pripadajućih propisa. Tako će se novčanom kaznom od 10.000,00 do 1.000.000,00 kuna kazniti za prekršaj dužnik koji ne ispuni novčanu obvezu u propisanim rokovima, a odgovorna osoba dužnika novčanom kaznom od 1.000,00 do 50.000,00 kuna.

Stupanjem na snagu ovoga Zakona prestaje važiti članak 174. Zakona o obveznim odnosima[14] kojim je bio propisan rok za ispunjenje novčane obveze kod trgovačkih ugovora (ugovori sklopljeni međusobno između trgovaca, trgovačkih društava i trgovaca pojedinaca[15]) ili ugovora između trgovaca i osoba javnog prava, te je u slučajevima kada nije predviđen ugovorom, dužnik bio obvezan ispuniti svoju novčanu obvezu u roku 30 dana.

5. ZAKLJUČAK

Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza obvezno primjenjuju svi poduzetnici, javni i sektorski naručitelji pri sklapanju međusobnih ugovora. Podjela gospodarskih subjekata na javne i sektorske naručitelje proizlazi iz propisa o javnoj nabavi. Smisao je donesenih propisa osigurati pravodobno plaćanje u sustavu javne nabave i znatno umanjiti one uzroke nelikvidnosti gospodarstva koji se generiraju iz platnih transakcija države i svih njenih oblika prema poduzetnicima.

Ukupna vrijednost javne nabave u 2010. godini iznosila je 24.786.394.380 kn[16], što jesu znatna financijska sredstva za gospodarstvo.

U 2010. godini sklopljeno je ukupno 26.168 ugovora o javnoj nabavi, od čega 21.479 ugovora s javnim naručiteljima.

[12] Nar. nov., br. 83/09.

[13] Stupanjem na snagu novog Zakona o javnoj nabavi od 01. siječnja 2012. godine donijet će se novi Pravilnik o popisu obveznika primjene ZJN.

[14] Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.

[15] Uređeno Zakonom o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 52/00. - Odluka USRH, 118/03., 107/07. i 146/08.).

[16] Statističko izvješće o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj u 2010. godini, str. 2.

Tablica 3.: Broj i vrijednost ugovora prema vrsti naručitelja/ djelatnosti u 2010. g.[17]

Vrsta naručitelja	Broj ugo-vora	%	Vrijednost	%
JAVNI NARUČITELJI				
Državna tijela RH	2167	8,28	2.778.735.775	13,8
JPRS	720	2,75	467.115.898	2,3
JLS	2644	10,10	1.603.717.675	7,9
Pravne osobe	14300	54,65	8.918.587.984	44,2
Udruge i subjekti koji nisu javni naručitelji (čl. 3. st. 1. t. 4. i st. 2.)	1648	6,30	782.828.434	3,9
Ukupno javni naručitelji	21479	82,08	14.550.985.766	72,1
SEKTORSKI NARUČITELJI				
Prijenos ili distribucija plina ili toplinske energije	454	1,73	1.755.629.278	8,7
Električna energija	1860	7,11	1.582.078.438	7,8
Traženje i vađenje nafte ili plina	90	0,34	79.919.210	0,4
Vodoopskrba	1315	5,03	830.470.627	4,1
Poštanske usluge	198	0,76	269.217.038	1,3
Željezničke usluge	391	1,49	872.976.355	4,3
Usluge gradske željezni-ce, tramvaja, trolejbusa i autobusa ili žičare	115	0,44	51.733.786	0,3
Djelatnost luka - morskih ili riječnih luka i druga terminalna oprema	44	0,17	15.727.656	0,1
Djelatnost zračne luke	222	0,85	167.101.945	0,8
Ukupno sektorski naručitelji	4689	17,92	5.624.854.333	27,9
SVEUKUPNO	**26168**	**100,0**	**20.175.840.099**	**100,0**

Svi takvi ugovori ubuduće će uobičajeno imati rok plaćanja od 30 dana, a maksimalno do 60 dana. U suprotnom će zainteresirani gospodarski subjekti - ponuditelji u sustavu javne nabave moći podnijeti žalbu na neusklađenost Dokumentacije za nadmetanje sa zakonskim propisima o rokovima plaćanja, te se u tom slučaju dodatno izložiti riziku povećanog troška s osnove prekršajne novčane kazne za takvo postupanje. Naime, rokovi plaćanja se određuju Dokumentacijom za nadmetanje, te su svi zainteresirani gospodarski subjekti upoznati s rokovima plaćanja roba, usluga i/ili radova.

Stoga se preporučuje svim javnim i sektorskim naručiteljima da od 01. siječnja 2012. u svoje obrasce i dokumentaciju za provedbu postupaka javne nabave predvide ovo zakonsko ograničenje rokova plaćanja, te ih na taj način usklade s novim propisima.

[17] Statističko izvješće o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj u 2010. godini, stranica 25.

Literatura:

1 Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća Europske unije (2011/7/EU[18]) o borbi protiv kašnjenja u komercijalnim transakcijama, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:048:0001:0010:EN:PDF
2. Hrvatski porezni sustav, Ministarstvo financija, Porezna uprava, www.porezna-uprava.hr
3. Financijsko poslovanje komunalnih društava, Newsletter br. 52, Institut za javne financije, prosinac 2010. (str. 1. - 16.) http://www.ijf.hr/newsletter/52.pdf
4. Statističko izvješće o javnoj nabavi u Republici Hrvatskoj za 2010. godinu, Uprava za sustav javne nabave, lipanj 2011. (http://www.javnanabava.hr/userfiles/file/Statističkaizvješća/Godišnja/Statističko_izvješće_JN-2010.pdf - prosinac 2011.
5. Portal javne nabave www.javnanabava.hr
6. Uredba o popisu obveznika primjene Zakona o javnoj nabavi.
7. "Velike razlike u europskim navikama plaćanja", http://www.eos-matrix.hr/index.php?id=4448
8. Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza (Nar. nov., br. 125/11.).
9. Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.).
10. Zakon o javnoj nabavi (Nar. nov., br. 110/07., 125/08.).
11. Zakon o javnoj nabavi (Nar. nov., br. 90/11.).
12. Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.).
13. Bajo A. i Primorac M.: Financijsko poslovanje lokalnih trgovačkih društava, Newsletter br. 52, Institut za javne financije, http://www.ijf.hr/newsletter/52.pdf
14. www.creditreform.de
15. www.fina.hr

[18] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:048:0001:0010:EN:PDF (pregledano studeni 2011.).

Mr. Alenka POLJIČAK, Šibenik

Prof. dr. sc. VELJKO TRIVUN

Stručni članak UDK 336.64

Faktoring - pravni posao naplate potraživanja: primjer iz Bosne i Hercegovine

Faktoring predstavlja jedan od najstarijih poznatih oblika naplate potraživanja. Svoje mjesto je našao u legislativi pojedinih zemalja još krajem devetnaestog stoljeća. Iskustva zemalja s orijentacijom na tržišnu privredu u vezi s ovim poslom su pozitivna i ista daju zavidne ekonomske učinke u vezi s naplatom potraživanja. Faktoring je reguliran i posebnom Konvencijom o međunarodnom faktoringu, a ujedno postoji i zasebno međunarodno udruženje faktoring organizacija.[1] U legislativi Bosne i Hercegovine postoji dovoljna pravna osnova za obavljanje faktoringa. Cilj ovog priloga je dokazati postojanje valjanog pravnog okvira za obavljanjem faktoringa u pravnim sustavima, uključujući i Bosnu i Hercegovinu, a bez postojanja posebnog zakona kao osnovnog izvora prava. Osim toga, želja je i ukazati na pozitivne ekonomske učinke koje faktoring nosi sa sobom.

1. UVOD

Posao faktoringa predstavlja jedan od izazova koji u otežanim uvjetima poslovanja na tržištu treba omogućiti privrednim društvima povećan i sigurniji stupanj naplate potraživanja. Ovim bi se riješio i problem vezan za nedostatak obrtnih sredstava kao i problem vezan za otežano odobravanje kredita privrednim subjektima od strane poslovnih banaka. Problem postaje posebno izražen u današnje vrijeme financijske nelikvidnosti kao i velikog unutrašnjeg duga nacionalnih ekonomija.

Iskustva vezana za faktoring bila su nedovoljna i sporadična sve dok se poslovne banke nisu počele profesionalno baviti ovom vrstom posla. Začetci ovog posla bi se mogli prepoznati kroz davanje tzv. godišnjih okvirnih i revolving kredita. Budući da su kamatne stope na ove kredite nepovoljne, privredni subjekti danu mogućnost koriste samo u stanju "nužde". Osnovna hipoteza je da u suvremenim pravnim sustavima postoji sasvim dovoljan pravni okvir da bi se pojedini subjekti mogli baviti ovom vrstom posla. Usporedna legislativna rješenja su u većini slučajeva u potpunosti usuglašena, posebno kada se ima u vidu činjenica da se radi o klasičnim postulatima obligacijskog prava. Ujedno, postojeći propisi koji uređuju pitanje registracije privrednih subjekata daju mogućnost registracije za obavljanje ove vrste posla.

Konvencija o međunarodnom faktoringu koja je rađena na osnovu common law prava, ima suženo područje primjene i imperativno djelovanje. Zbog toga se ne vide neke posebne prednosti i pogodnosti u slučaju njene ratifikacije. U prilog ovom stavu govori i mali broj zemalja koje su istu prilagodile svom pravnom režimu. Bez obzira na ovaj stav, njena ratifikacija ne bi imala negativne efekte i upotpunila bi pravnu regulativu međunarodne prodaje koju je Bosna i Hercegovina već usvojila.

2. POJAM, OSNOVNE FUNKCIJE I VRSTA FAKTORINGA

Bit faktoringa je teretno pružanje skupa financijskih usluga koje su potrebne za kreditiranje klijenta putem otkupa njegovih potraživanja uz diskont. Faktoring predstavlja pravni posao kojim faktor vrši isplatu klijentovih potraživanja uz naknadu.

Ekonomska bit faktoringa ogleda se u njegovim funkcijama, a to su sljedeće:

- kreditna
- financijska
- del credere

[1] O međunarodnim aspektima faktoringa vidjeti u: Inicijalni projekt SEED-a "Feasibility Study on the establishment of a Factoring Company in Bosnia and Herzegovina", SEED, Sarajevo, 2003.

- uslužna i
- marketing funkcija.[2]

Kreditna funkcija faktora sastoji se u financiranju klijenta davanjem kredita. Klijent na ovaj način odmah naplaćuje svoje potraživanje umanjeno za faktorovu proviziju i druge moguće troškove. Financijska funkcija se sastoji od vođenja računa klijenta. Ova funkcija obuhvaća i sve radnje naplate potraživanja i prijenos sredstava na klijentov račun. Del credere funkcija oslobađa klijenta od rizika naplate potraživanja tako što faktor uz posebnu naknadu preuzima rizik naplate na sebe. Izbor rizika ovisi o uvjetima i vrstama ugovora, odnosno nalazi se u sferi autonomije volje ugovornih strana. Uslužnu funkciju čini pružanje različitih usluga u robnom i novčanom prometu. One se mogu odnositi na sve pojavne oblike usluga u sferi privrednog poslovanja. Može se govoriti o poslovima špedicije, svih oblika transporta, kontroli kvalitete i kvantitete, uskladištenju pa do onih u financijskoj sferi koji se odnose na vođenje računa, knjigovodstva, poslove osiguranja itd. Četvrta funkcija je pružanje različitih marketinških usluga. Ova funkcija dolazi do izražaja naročito u fazi prije zaključivanja faktoringa kao i kod specijaliziranih faktora.[3]

Usprkos svim teškoćama, faktoring kao posao i kao djelatnost u svijetu doživljava intenzivan razvoj. Ovaj trend je očit i u Europskoj uniji. Bez obzira na dominaciju malih i srednjih poduzeća u privredi Bosne i Hercegovine, interes za faktoringom razvio se relativno kasno. Jedna od pretpostavki koja može objasniti zatečeno stanje je i ta da je nerazvijenost faktoringa uvjetovana nekim drugim čimbenicima, a ne nepostojanjem posebnog zakona o faktoringu. Navodimo neke od tih razloga:

- nepoznavanje pravne prirode faktoringa
- nedovoljno iskustvo u njegovoj primjeni
- nepostojanje adekvatnih tržišnih mehanizama, neadekvatna i više nego spora sudska zaštita
- složenost državnog uređenja Bosne i Hercegovine
- ekonomski nesigurne prilike.

Stanje se ubrzano mijenja. U poslovnoj praksi se već pojavljuju uvjeti i procedure za pojedine vrste faktoring proizvoda. Danas pravni okvir sadrži znatno više rješenja koja su ili direktno namijenjena faktoringu ili stvaraju povoljne pravne uvjete za njegov razvoj. Nacionalna legislativna rješenja ukazuju na ovu tvrdnju.

Podjela faktoring poslova treba dati odgovor na pitanje daje li usporedno pozitivno zakonodavstvo dovoljno pravne osnove i pravni okvir za njegovo legalno obavljanje. Osnovna je podjela na pravi i nepravi faktoring. Pravi faktoring je onaj faktoring koji obuhvaća sve spomenute funkcije. Del credere funkcija je imanentna za ovu vrstu faktoringa. Nepravi faktoring u sebi nema del credere funkciju pa se naziva i kvazifaktoring. Faktor ne preuzima na sebe rizik naplate prenesenih potraživanja, on se samo obavezuje da će izvršiti radnje naplate. Iz anglosaksonskog prava potječe podjela na Old Line Factoring i Maturity Factoring. Ova podjela se naziva i podjela prema sadržaju obaveze. Kod Old Line Factoringa faktor otkupljuje sva potraživanja svoga klijenta prema trećim licima na duži rok. Ovdje je naglašena del credere funkcija tako da se radi i o varijanti pravog faktoringa. Maturity Factoring je vrsta faktoringa kod kojeg se potraživanja klijentu isplaćuju po njihovoj dospjelosti. U ovoj vrsti faktoringa nema financijske funkcije. Ovisno je li dužniku poznato postojanje ugovora o faktoringu, isti se dijeli na otvoreni i skriveni faktoring. Ovisno o poslovnom sjedištu faktora, klijenta i/ili dužnika faktoring može biti unutrašnji ili vanjskotrgovački. Pored izloženog, svaki oblik faktoringa prema ovom kriteriju se može podijeliti na unutrašnji i vanjskotrgovački. Prema vrsti subjekata koji sudjeluju u ugovoru, faktoring se dijeli na interni i na eksterni. Interni faktoring je onaj kod kojeg se kao stranke javljaju subjekti iz iste grupacije, najčešće holdinga ili koncerna. Kod eksternog faktoringa između klijenta i faktora ne postoji statusna povezanost. Po kriteriju djelatnosti faktoring poslovi se dijele na opće i posebne. U teoriji postoje i druge podjele faktoringa. Usprkos svim teškoćama, faktoring kao posao i kao djelatnost u svijetu doživljava intenzivan razvoj. U poslovnoj praksi već postoje uvjeti i procedure za pojedine vrste faktoring proizvoda.

Postojeći pravni okvir u Bosni i Hercegovini je uređen u skladu s modernim pravnim rješenjima. Gledano u najbližem okruženju, pravni okvir pokazuje da su rješenja u osnovi ista ili slična. [4] Odstupanja su zanemariva.

3. OPĆI PRAVNI OKVIR ZA RAZVOJ FAKTORINGA U BOSNI I HERCEGOVINI

3.1. Legalni oblici zaštite faktoringa

Obavljanje faktoringa neizostavno nameće pitanje koji su to legalni oblici koji daju snagu faktoru kako bi se opredijelio za preuzimanje rizika naplate potraživanja. Od odgovora na ovo pitanje ovisi i sudbina budućeg razvoja ovog specifičnog posla. Legalne snage faktoringa proizlaze iz postojećih zakonodavnih rješenja. Ova rješenja se mogu podijeliti u dvije grupe. Prva rješenja su materijalno-pravne, a druga procesno-pravne prirode. Nadalje, legalne snage faktoringa trebaju proistjecati i iz rješenja koja daje pravni poredak i pravni okvir samome klijentu prilikom zaključivanja osnovne poslovne operacije koja će kasnije postati predmetom naplate od strane faktora. Želi se reći da legalna snaga faktoringa prije svega proistječe iz korištenja pozitivnih rješenja klijenta prilikom osiguranja njegovog osnovnog potraživanja.[5]

S ovako postavljenom hipotezom može se opravdano postaviti i sljedeće pitanje: Zašto nam je potreban faktoring ako je klijent legalno i dovoljno osigurao svoje potraživanje zasnovano na isporučenoj robi i/ili učinjenoj usluzi? Razloga je više. Neki su već navedeni pa možemo sažeti osnovne:

[2] O osnovnim funkcijama i posebnim aspektima faktoringa vidjeti kod: Trifković dr. Miloš, Trivun dr. Veljko, mr. Silajdžić Vedad, mr. Mahumtćehajić Fatima:: "Međunarodno poslovno pravo", Ekonomski fakultet u Sarajevu - Izdavačka djelatnost, Sarajevo, 2009., str. 427. - 455.

[3] Posebno vidjeti kod: Trifković dr. Miloš, "Ugovor o međunarodnoj prodaji robe Međunarodno trgovinsko zastupništvo/Agency; Dokumentarni akreditiv", Fond Otvoreno društvo BiH - MIT Centar Ekonomskog fakulteta u Sarajevu, 1988., str. 3. - 5. dijela o Agency.

[4] Vidjeti za međunarodni faktoring kod: Schmitthof Export Trade - The Law of International Trade" Leo DArcz, Carroline Murraz and Barbara Cleave, 10th edition, Sweet and Maxweell, London, 2000., p. 229. - 230.

[5] O pravnim aspektima naplate potraživanja putem faktoringa vidjeti kod: Trivun Veljko: koautor; Faktoring posao kao sredstvo naplate potraživanja. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Sarajevu broj 25, Sarajevo, listopad 2005. g., str. 23. - 39. ISSN 0581-7439.
Trivun Veljko: koautor; Oblici organizovanja faktoring kompanija, Banke u Bosni i Hercegovini broj 64, rujan 2005. g., str. 34. - 36.
Trivun Veljko: koautor; Fakotring posao u legislativi BiH, Prizma broj, lipanj 2005. g., str. 37. - 41.

- klijent nije specijaliziran za obavljanje ove vrste posla
- klijent nikada ne smije zanemariti obavljanje svoje osnovne djelatnosti
- klijent u pravilu ne poznaje specifičnosti ovog posla, a istovremeno ne raspolaže sa stručnim osobljem za njegovo obavljanje
- faktoring zahtijeva angažman dodatnih novčanih sredstava s kojima klijent u pravilu ne raspolaže
- u slučaju zaključivanja del credere faktoringa klijent se oslobađa svih potencijalnih rizika.

Materijalno-pravna rješenja pozitivnog zakonodavstva Bosne i Hercegovine predstavljaju u svemu dovoljnu osnovu i izgrađen suvremeni pravni okvir za pravnu vrijednost faktoring operacija. Materijalno-pravna rješenja pozitivnog zakonodavstva Bosne i Hercegovine daju osnovu za poduzimanje legalnih akcija pred nadležnim, prije svega, pravosudnim organima. Pod poduzimanjem legalnih pravnih akcija misli se najprije na tužbe u parničnim privrednim sporovima, na mogućnosti izvršenja pravosnažne sudske presude u izvršnom postupku, ali istovremeno i na pokretanje krivičnih postupaka. Posebno treba izdvojiti mogućnosti efikasne zaštite prava faktora koje postoje u okviru arbitražnog rješavanja sporova.

Procesno-pravna rješenja sadržana su u Zakonu o parničnom postupku kao i u Zakonu o izvršnom postupku. U okviru dijela koji se odnosi na porezni tretman faktoringa treba spomenuti mogućnost naplate potraživanja pljenidbom cjelokupne imovine poreznog dužnika. U slučaju da su izjave volje sudionika u faktoringu javnobilježnički ovjerene, iste će *ex lege* imati snagu izvršne isprave. Istina, ovdje se radi o prinudnoj naplati fiskalnih prihoda, ali ovo rješenje predstavlja i osnovu za primjenu pravnog instituta probijanja pravne ličnosti u onim situacijama koje je posebno predvidio Zakon o privrednim društvima (čl. 6., stavak 2.). Radi se o naplati potraživanja iz osnove imovine privrednog društva, ali i iz osnove cjelokupne neunešene imovine dužnika kao vlasnika privrednog društva i kao fizičke osobe. Ova rješenja se spominju zbog toga što doprinose povećanom stupnju sigurnosti klijenta i faktora posebno kada ulazi u pojedine poslovne transakcije. Sama rješenja izvršnog postupka zasnovana su na klasičnim pravilima izvršenja uz znatno suženo tzv. siromaško pravo; odnosno pravo koje se odnosi na pojedine izuzetke od prinudne pljenidbe i javne prodaje imovine. Izvršenje, u svakom slučaju, obuhvaća kako novac, tako i nepokretnu i pokretnu imovinu.

U pogledu naplate potraživanja koja su zasnovana na pravosnažnoj sudskoj presudi pred inozemnim sudom Bosna i Hercegovina je usvojila rješenja koja omogućuju priznavanje i izvršenje i tih sudskih odluka. Usvojena rješenja su u svemu usklađena s vrijedećim međunarodnim konvencijama i standardima. U principu je potrebno ispuniti dva osnovna zahtjeva: prvi se odnosi na poštivanje "ordre public", a drugi na postojanje uvjeta vezanog za recipročnost. Ispunjavanjem i ostalih uvjeta nadležni domaći sud postupak okončava donošenjem rješenja kojim se priznaje strana sudska odluka čime se stječu i uvjeti za njeno prinudno izvršenje pred nadležnim domaćim sudom.

3.2. Pravni režimi za obavljanje faktoringa

Pravni posao faktoringa se odvija u ugovornoj sferi, odnosno sferi obligacijskog, a za pravne osobe u sferi obligacijskog i poslovnog prava. U slučajevima kada se kao faktor ili kao klijent pojavljuje subjekt koji dolazi iz drugog suvereniteta, postoje obilježja ugovora međunarodnog poslovnog prava. U pravnom sustavu Bosne i Hercegovine faktoring se javlja kao neimenovani ugovor poslovnog prava čija obilježja, izvore i pravne osnove za njegovo zaključenje možemo naći u više pozitivnih pravnih propisa. Ovakva situacija je postojala i u bivšoj Jugoslaviji.

Pravni okvir za posao faktoringa nalazi se u entitetskim zakonodavstvima, ali s obzirom na njihovu srodnost u ovoj materiji može se govoriti o jednoobraznim rješenjima entitetskih zakonodavstava Bosne i Hercegovine. Postojanje više pravnih izvora za faktoring i njegova relativno kratka i sporadična primjena doveli su do činjenice da ne postoji poseban zakon koji bi regulirao ovaj pravni posao. Stoga se opravdano može postaviti pitanje: Bi li donošenje posebnog zakona o faktoringu dovelo samo do obične kompilacije pojedinih pozitivnopravnih rješenja? Hipoteza je da u pozitivnom zakonodavstvu Bosne i Hercegovine postoji dovoljan broj propisa, pravnih institucija kao i pojedinačnih rješenja kojima se obavljanje ove vrste posla može vršiti u zakonskom obliku. Svaka poslovna operacija, sama za sebe, nosi odgovarajuće specifičnosti što vodi zaključku da je možda opravdanije postojanje više pravnih osnova za obavljanje ove vrste posla. Usporedno s ovim stajalištem, donošenje posebnog zakona o faktoringu moglo bi unijeti veći stupanj sigurnosti kod onih pravnih osoba koje se profesionalno bave ovim pravnim poslom, ali to ne bi isključilo primjenu odredbi drugih nederogiranih zakona. Izbor između kreativne primjene postojeće regulative i donošenja posebnog zakona o faktoringu je osnovna dvojba pred kojom se u domeni faktoringa nalazi zakonodavna politika Bosne i Hercegovine.

U svakom slučaju, donošenje posebnog zakona koji bi regulirao pravne aspekte faktoringa ne bi potpuno isključilo primjenu drugih pozitivnih propisa. Ne radi se samo o propisima koji reguliraju pravne aspekte faktoringa, već i o propisima koji se odnose na financijsku, a posebno poreznu sferu.

3.3. Pojedini pravni izvori za faktoring

Prvo pravno pitanje jest: Daje li pravni okvir u Bosni i Hercegovini dovoljno osnove za legalno obavljanje faktoringa bez obzira na njegov konkretan pojavni oblik u praksi? Zakon o privrednim društvima daje mogućnost osnivanja privrednog društva koje bi se bavilo ovim poslovima. Člankom 2. ovog zakona normirano je da je društvo pravna osoba koja samostalno obavlja djelatnost proizvodnje i prodaje proizvoda i vršenja usluga na tržištu radi stjecanja dobiti. Može li se registrirati djelatnost faktoringa? Klasifikacija djelatnosti u Bosni i Hercegovini predviđa djelovanje ostalih financijskih djelatnosti, osim osiguranja i mirovinskih fondova (točka 64.99). Pod ovim se mogu podrazumijevati i svi oblici faktoringa, ovisno o njihovoj vrsti na što odgovor trebaju dati pravila vezana za obligacijsko pravo. Pored toga, u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i Zakonu o Izvozno-kreditnoj agenciji BiH izričito se spominje i faktoring.

U okviru navedenih subjekata može se govoriti o posebnim vrstama novčanih transakcija koje zakon ne spominje, ali su poznate u praksi te u ekonomskoj i pravnoj teoriji. Radi se, prije svega, o poslovima eskonta i reeskonta. Od drugih

propisa iz područja financija potrebno je spomenuti i Zakon o tržištu vrijednosnim papirima gdje se u funkciju faktoringa mogu svrstati poslovi prometa vrijednosnim papirima. Zakon o poslovima osiguranja u privatnom osiguranju također daje elemente funkcije faktoringa. Pored standardnih poslova osiguranja, susrećemo se i sa sljedećim poslovima:

- posredovanja u ugovaranju osiguranja
- zastupanja u osiguranju
- snimanja rizika i procjena šteta
- prodaje ostatka osiguranih oštećenih stvari
- poslovi pravne pomoći i drugih intelektualnih i tehničkih usluga u osiguranju.

Zakon o stečajnom postupku i Zakon o likvidacijskom postupku daju dovoljno osnove da se u okviru faktoringa izvrši naplata pojedinih klijentovih potraživanja, a posebno ako se radi o razlučnim i izlučnim pravima. Uvođenjem novog režima, vezanog za privredni i financijski oporavak prezaduženog stečajnog dužnika, pružaju se i dodatne mogućnosti. Radi se o uvođenju stečajnog plana ili plana reorganizacije kroz koji se omogućuje realnija naplata potraživanja, ali i mogućnost vlasničkog učešća i upravljanje stečajnim dužnikom, a sve pod uvjetom da za to postoji ekonomski interes. Donošenjem Okvirnog Zakona o registriranom zalogu u Bosni i Hercegovini proširene su mogućnosti osiguranja odgovarajućih sudionika.

U Bosni i Hercegovini postoji još jedan pravni instrument putem kojeg klijent, prilikom zaključenja osnovnog posla, raspolaže mogućnostima da na kvalitetan način osigura odgovarajuće kolaterale svojih potraživanja. U skupinu ovih zakona se može ubrojati i Zakon o mjenici, vezano za adekvatno osiguranje potraživanja klijenta; Zakon o vanjskotrgovačkoj politici; Zakon o vanjskotrgovačkom poslovanju; Zakon o slobodnim carinskim zonama; entitetski Zakoni o direktnim stranim ulaganjima i Zakon o politici direktnih stranih ulaganja. Oni daju dovoljno prostora za prisustvo inozemnih subjekata u obavljanju faktoringa. Eventualno postojanje nejasnoća oko mjerodavnog prava rješavalo bi se prema odredbama preuzetog Zakona o rješavanju sukoba zakona s propisima drugih zemalja u određenim odnosima.

Najvažnija materijalno-pravna rješenja za faktoring, kao i pojedinačne faktoring ugovore, nalaze se u Zakonu o obligacijskim odnosima. Postojanje više oblika faktoringa i faktoring ugovora nameće primjenu većeg broja odredbi Zakona o obligacijskim odnosima. Odredbe Zakona o obligacijskim odnosima trebaju se koristiti kao pravno-tehnička sredstva vezana za realizaciju svakog pojedinačnog ugovora o faktoringu. Koja će pravna, odnosno zakonska osnova biti korištena, ovisit će o okolnostima konkretnog slučaja, odnosno procjenjivat će se kao činjenično pitanje. Zbog toga će rješenja ovog akta biti posebno razmotrena. Treba napomenuti da se radi o nacionalnim rješenjima Bosne i Herecgovine. Iskustva mogu biti osnova komparacijske usporedbe. Naravno da je pri tom potrebno napraviti komparativnu analizu usporednih pravnih rješenja.

4. MOGUĆI STATUSNI OBLICI FAKTORINGA

4.1. Izvozno-kreditna agencija Bosne i Hercegovine - IGA

Faktoring je nesumnjivo privredni posao i privredna djelatnost. Ova činjenica nije spriječila BiH zakonodavca da stvori javno-pravno tijelo, državnu agenciju koja će se, između ostalog, baviti i faktoringom u međunarodnoj razmjeni. To je Izvozno-kreditna agencija Bosne i Hercegovine (IGA ili Agencija). Njen osnovni cilj je poticanje izvoza “putem osiguranja i financiranja, izdavanja garancija i uspostavljanja osnova za razvoj i promociju ekonomskih odnosa Bosne i Hercegovine”.

Zakon o izvozno-kreditnoj agenciji sadrži veliki broj rješenja koja su od neposrednog značaja za razvoj faktoringa u Bosni i Hercegovini. Navodimo najvažnija:

- IGA nije jedini subjekt BiH prava čiji ciljevi dozvoljavaju faktoring poslovanje. Ipak, IGA je jedina organizacija u čiju je djelatnost izričito unesena i "faktoring podrška". Upravo zbog toga IGA predstavlja prijelomnu točku u razvoju BiH pravne regulative faktoringa, budući da faktoring postaje posao kojem zakon priznaje samostalnu poslovnu i pravnu egzistenciju. Ipak, formulacija “faktoring podrška” otvara i neka pitanja oko načina djelovanja Agencije u funkciji faktora.
- Agencija se bavi isključivo faktoringom u međunarodnom poslovanju. Zbog elementa inozemnosti domaći i međunarodni izvori prava bit će podjednako značajni za rad Agencije.
- Operativne poslove IGA može poduzimati sama ili posredstvom drugih financijskih institucija. Sustavno tumačenje formulacije članka 6. ukazuje na to da IGA faktoring podrške mora obavljati “direktno”, a to znači bez posredovanja ostalih financijskih organizacija.
- Od Zakonom utvrđenih principa poslovanja Agencije, na faktoring su direktno primjenjiva dva: precizno utvrđivanje kriterija za kreditiranje i jedinstven pristup pružanju informacija i obavljanju posredničkih usluga.
- Agencija je "samostalno, nedepozitno i neprofitno pravno lice". Financijsko poslovanje je usklađeno s ovakvim obilježjima IGA-e. Značajno je da se eventualni čisti gubitak u poslovanju agencije ne pokriva iz budžeta, nego iz specijalne rezerve.
- Imovina, aktiva, dobit i transakcije IGA-e kao neprofitne organizacije oslobođeni su "poreza na promet na usluge iz okvira djelatnosti Agencije i poreza na dobit". Ovakvo rješenje će Agenciji sigurno dati povlašten konkurentski položaj u području faktoring poslovanja. Stav prava konkurencije prema ovakvom ishodu sigurno će ovisiti o interpretaciji termina “podrška” u poslovnoj i sudskoj praksi.

4.2. Banka

Uređivanje pravnog položaja poslovnih banaka je u nadležnosti BiH entiteta. Pored Zakona o bankama, za faktoring su relevantni i zakoni o agencijama za bankarstvo entiteta. Poslovanje banaka u svim sektorima, uključujući i faktoring, podvrgnuto je pored zakona i općim aktima koje donose agencije za bankarstvo entiteta. Ova supervizija se vrši nad bankama, bez obzira koju vrstu plaćanja i kredita one vršile. Zbog razlike između klasičnih bankarskih i poslova faktoringa, korisno bi bilo ispitati mogućnost manje tehnicizirane kontrole faktora od strane Centralne banke BiH.

U ukupnoj pravnoj regulativi bankarskog sektora ne postoji ništa što bi zabranjivalo ili otežavalo pojavu banaka u ulozi faktora. U prilog ovakvom rješenju govore i drugi argumenti: potpuna privatiziranost sektora, prisustvo velikih i iskusnih

stranih banka na BiH tržištu, odgovarajući kadrovski potencijal i značajna likvidnost banaka. Protiv pojave banaka kao faktora mogu se istaći neki razlozi poslovne, a ne pravne prirode. Prvi je različita poslovna filozofija banaka i faktoring firmi: banke su usmjerene ka primaocima kredita, a faktori i prema primaocima kredita i prema dužnicima svojih dužnika. To faktoring čini bitno različitim poslom od onih kojima se banke bave. I drugo, entitetske agencije za bankarstvo bi automatski postale nadležne za kontrolu i regulativu poslova faktoringa, što bi zahtijevalo dodatno vrijeme i napor za uvođenje faktoringa u BiH.

Ekonomske i pravne specifičnosti faktoringa nameću dva moguća rješenja za organiziranje ove djelatnosti unutar banke. Prva je uspostavljanje posebnog sektora u skladu sa statutom i drugim općim aktima banke. Drugu mogućnost predstavlja osnivanje organizacijskog dijela bez svojstva pravne osobe, ali s određenim opsegom ovlaštenja u pravnom prometu.

Djelatnosti banke su u zakonima određene taksativno. Među njima se nalaze i one koje odgovaraju funkcijama faktora:

- kreditna funkcija: davanje kredita
- financijska funkcija: usluge financijskog menadžmenta
- del credere funkcija: davanje svih vrsta novčanog jamstva, uključujući jamstvo za plaćanje od strane klijentovog dužnika
- uslužna funkcija: drugi poslovi koji proizilaze iz navedenih bankarskih poslova.

4.3. Dioničko društvo

Dioničko društvo je karakteristično društvo kapitala. Povijesna podloga, filozofija, ekonomske funkcije, organizacija, pravna regulativa i javna kontrola društva podređene su u cjelini kapitalu. Zbog toga se odredbe o dioničkom društvu koriste kao supsidijaran izvor prava i za društva s ograničenom odgovornošću, ona kod kojih je vlasnik još uvijek značajan element cjelokupnog ustrojstva. Ovo od dioničkog društva čini podoban pravni oblik za sve financijske organizacije, uključujući i one koje se bave faktoringom.

Kao osnivač dioničkog društva može se pojaviti jedna ili više fizičkih i/ili pravnih osoba. Te osobe mogu biti domaći i/ili strani državljani, odnosno pripadnici. Statusni položaj pojedinih vrsta potencijalnih osnivača faktoring dioničkog društva zahtijeva izvjesne napomene, posebno u režimu direktnih stranih ulaganja.

Banke su kao osnivači dioničkog društva za faktoring podvrgnute ograničenjima. U Federaciji BiH banka:

- ne smije po zakonu imati direktno ili indirektno vlasnički udio u jednoj pravnoj osobi koji prelazi 15% osnovnog kapitala banke; u nefinancijskim organizacijama vlasnički udio ne smije prijeći 10% kapitala banke ili 49% kapitala jednog nefinancijskog pravnog lica
- ne smije u drugoj pravnoj osobi imati udjele koji prelaze 50% osnovnog kapitala banke
- ne smije u drugim nefinancijskim pravnim osobama imati vlasničke udjele koji su veći od 25% osnovnog kapitala banke
- smije stjecati značajan direktan ili indirektan dionički interes, onaj između 5% i 15%, u jednoj pravnoj osobi samo uz prethodno odobrenje Agencije za bankarstvo
- smije stjecati dioničke interese u raznim društvima u rasponu između 20% i 50% kod više drugih pravnih osoba samo uz prethodno odobrenje Agencije za bankarstvo.

Navedena rješenja jasno pokazuju da je za učešće banaka u faktoring društvima izuzetno važno da ta društva budu klasificirana kao financijske organizacije. Ipak, u razvijenoj ekonomiji realno je očekivati da se banke pojavljuju kao suosnivači, a ne jedini osnivači faktoring dioničkih društava.

Strani osnivači i ulagači u faktoring dionička društva uživaju povoljan treman. On se ogleda u sljedećim režimskim pogodnostima:

- investiranje u društva za faktoring je moguće bez ikavih ograničenja
- investiranje nije podložno odobrenju nadležnih državnih vlasti
- registracija se vrši isključivo kod nadležnog državnog organa i služi u evidencijske svrhe
- nacionalni tretman vrijedi ukoliko je s državom investitora BiH zaključila bilateralni sporazum o promociji i zaštiti investicija; u Federaciji BiH nacionalni treman je određen stranim ulagačima zakonom
- zaštita od eksproprijacije je data u skladu s najvišim svjetskim standardima
- oslobađanje od carina za uvezenu opremu se odobrava za opremu koja nije starija od 10 godina i pod uvjetom da je ulaganje veće od 30% kapitala kompanije u koju se ulaže
- ukoliko strano ulaganje iznosi više od 20% kapitala društva, daju se porezni poticaji razmjerni učešću domaćeg i stranog ulaganja u glavnici i to u trajanju od 5 godina, a na porez na dobit
- stabilizacijska klauzula je na snazi, što je izuzetno važno za BiH kao zemlju u tranziciji.

Dobre strane dioničkog društva kao statusnog oblika faktoring kompanije su brojne. Navodimo najvažnije:

- opća prilagođenost dioničkog društva prvenstveno potrebama kapitala
- podudarnost organizacije dioničkog društva i potreba koje imaju tržišne financijske organizacije
- razrađen sustav korporativnog upravljanja
- osigurana javna kontrola, također kroz sustav korporativnog upravljanja
- povjerenje javnosti u dionička društva
- mogućnost prikupljanja značajnog kapitala na tržištu.

Dioničko društvo kao oblik faktoring kompanije ima i neke nedostatke. Oni posebno dolaze do izražaja na relativno malom i nerazvijenom tržištu BiH. To su:

- dug postupak osnivanja
- složen sustav odlučivanja unutar dioničkog društva
- neujednačena rješenja zakonodavstva u F BiH i RS
- postojanje dviju javnih agencija koje trenutno vrše kontrolu i usmjeravaju rad dioničkih društava te vjerojatno uključivanje treće agencije u ovaj sustav (Agencija za bankarstvo ili Centralna banka)
- skupa organizacija
- skup javni odit.!!

Na kraju - jedna napomena. Entitetska regulativa javnih poduzeća u Federaciji BiH i RS isključuje mogućnost da se dionička/akcionarska društva koja obavljaju djelatnosti od javnog društvenog interesa i društva s više od 50 zaposlenih, koja

su u većinskom vlasništvu bilo koje razine državne organizacije, pojave kao faktoring subjekti. Razlog: javnim poduzećima je, između ostalog, zakonom "strogo" zabranjeno da trećim osobama daju kredite, jamstva ili osiguranje za kredite. Pored toga, podmirivanje duga prema vjerovniku javnog poduzeća cesijom ili kompenzacijom, kao i otpis dugova, mogući su samo na osnovi pisanog ovlaštenja nadzornog odbora.

4.4. Društvo s ograničenom odgovornošću

Društva s ograničenom odgovornošću (d.o.o.) su u entitetima regulirana istim zakonima kao i dionička društva. Usporedna analiza pokazuje da su razlike među njima daleko manje kod d.o.o., nego kod dioničkih/akcionarskih društava. Njihov prvi potencijalni izvor je veća sloboda osnivača u uređivanju pojedinih pitanja koja se tiču: osnovnog kapitala društva, organizacije i upravljanja. Drugi uzrok različitosti može biti već spomenuta supsidijarna primjena pravila o dioničkim društvima na zakonom neuređena pitanja kod d.o.o.

Dobre strane d.o.o. kao potencijalnog oblika za faktoring subjekt su sljedeće:

- izrazito niska minimalna razina osnovnog kapitala koji zahtijeva zakon (2.000,00 KM u oba entiteta), ako posebni zakoni ne odrede drugačije
- mogućnost osnivača da aktom o osnivanju i statutom prilagodi organizaciju društva potrebama faktoringa
- brz postupak osnivanja budući da javne agencije ne sudjeluju u ovom postupku
- postojanje rješenja koja osnivačima dozvoljavaju da društvo drže pod punim nadzorom (zatvorena društva)
- niži troškovi upravljanja i funkcioniranja društva.

I d.o.o. ima neke pravne nedostatke sa stajališta faktoringa. Najvažniji su:

- nepotpuna pravna profiliranost kao društva kapitala
- relativno rijetka pojava d.o.o. kao nositelja poslova financijske prirode
- sustav upravljanja iza kojeg ne stoje javna tijela i razvijena kultura corporate governance
- manje povjerenje javnosti
- otežano prikupljanje kapitala.

5. GRAĐANSKO-PRAVNI I POSLOVNO-PRAVNI OKVIR ZA FAKTORING

Republika Bosna i Hercegovina je 1992. godine preuzela Zakon o obligacijskim odnosima bivše SFRJ posebnim Zakonom. Entiteti su nastavili primjenjivati Zakon o obligacijskim odnosima (dalje: ZOO) kao svoj propis. Po toj osnovi su u nekoliko navrata izvršile njegove manje izmjene i dopune. One nisu utjecale na odredbe Zakona o obligacijskim odnosima koje su relevantne za faktoring.

U osnovi ZOO-a leži monistički pristup reguliranju imovinskih odnosa uz poštivanje specifičnosti poslovnog prava kroz njihovo posebno reguliranje, ukoliko je to potrebno. Ove osobine čine ZOO pravnim izvorom izuzetno pogodnim za primjenu u području faktoringa. Za faktoring su najvažniji sljedeći dijelovi ZOO-a:

- osnovna načela obligacijskih odnosa (čl. 1-25)
- odredbe Glave II, odjeljak 1., odsjek 1. vezane za nastanak obveza, odnosno zaključenje ugovora (čl. 26-76)
- odredbe vezane za zastupanje i punomoć (čl. 84-96)
- odredbe o općim uvjetima poslovanja (čl. 142-144)
- opća pravila o ispunjenju (čl. 296-323)
- specijalna pravila o novčanim obvezama (čl. 394 - 402)
- odredbe o cesiji (čl. 436-445)
- odredbe o prodaji (čl. 454-466 i čl. 540 i čl. 542-531)
- odredbe o prodajnom nalogu (čl. 554-556)
- odredbe o komisionu (čl. 771-789)
- odredbe o trgovinskom zastupanju (čl. 790-812)
- odredbe o posredovanju (čl. 813-826)
- pravila o zalogu (966-996)
- odredbe o jamstvu (čl. 997-1019)
- odredbe o asignaciji (čl. 1020-1034)
- odredbe o deponiranju vrijednosnih papira (čl. 1047-1051)
- odredbe o kreditu (čl. 1065-1082)
- odredbe o ugovoru o kreditu na osnovu zaloga vrijednosnih papira (čl. 1069-1071).

Navedene odredbe Zakona o obligacijskim odnosima trebaju se koristiti kao pravno-tehnička sredstva vezana za realizaciju svakog pojedinačnog ugovora o faktoringu. Koja će pravna, odnosno zakonska osnova biti korištena, ovisit će o okolnostima konkretnog slučaja, odnosno procjenjivat će se kao činjenično pitanje. U daljim izlaganjima razmotrit ćemo osnovne institucije ZOO-a bez kojih je posao faktoringa praktično nemoguće ostvariti.

Osobna jamstva faktoru mogu se postići upotrebom ugovora o jamstvu i ugovora o komisionu. Njihov izbor ovisi prvenstveno o vrsti faktoringa koji se u konkretnom slučaju primjenjuje. Na primjer, ugovor o jamstvu kao kolateral se može pojavljivati i kod otvorenog i kod zatvorenog faktoringa, dok će komision biti primjenjiv samo kod zatvorenog faktoringa.

Ugovor o jamstvu je reguliran čl. 997-1019 ZOO-a. Za faktoring su važne sljedeće odredbe ZOO-a:

- ugovor o jamstvu (još uvijek) mora biti u pisanom obliku
- ugovorom se može jamčiti za postojeće i buduće, uvjetne i bezuvjetne tražbine
- može se jamčiti za dužnika ili za već postojećeg jamca
- jamac u poslovnim transakcijama, kakav je i faktoring, uvijek solidarno odgovara s dužnikom
- regulativa dužnikovih prigovora odgovara potrebama faktoring odnosa.

Odredbe o ugovoru o komisionu se nalaze u člancima 771-798. Komsion je zapravo model pravnih, a ne komercijalnih odnosa. Zbog toga je on pogodan oblik za različite privredne transakcije, pa i za faktoring. Budući da je IFC utemeljen na common law, potrebno je istaći da se regulativa komisiona u cjelini uklapa u sustav instituta Agency. Ova rješenja su uvedena i u naš nacionalni pravni okvir, a za prostor bivše SFRJ su službena. Radi se o tome da nam je pravni okvir klasičnih rješenja obligacijskog prava praktički identičan. Isti je posljedica modernih pravnih rješenja. U ovom kontekstu zemlje regije su slijedile istu praksu u smislu poštivanja potrebe usvajanja IFC-a kao i rješenja u pogledu usvajanja posebnog zakonskog akta koji bi uređivao pravni posao faktoringa. Prihvaćeni obrasci ponašanja ukazuju na službenu tendenciju. Ovisno o konkretnoj poslovnoj konstrukciji, u faktoringu se kao komisionar može pojaviti bilo klijent, bilo faktor. U obje varijante je moguć del credere odnos. On će biti karakteri-

stičan u faktoringu u kome faktor nema pravo regresa prema klijentu. Ovo je jedan od načina zadovoljavanja del credere funkcije faktoringa.[6]

6. ZAKLJUČAK

U pravnom sustavu Bosne i Hercegovine postoji statusno-pravni okvir za razvoj faktoring poduzeća. Ovaj pravni okvir ima opći karakter i nije u cjelini prilagođen potrebama faktoringa. Zbog toga će zakonodavne intervencije biti preduvjet za puni razvoj faktoring subjekata i faktoring djelatnosti. Entitetska rješenja su, pored svoje specifičnosti, rezultat općih pravnih rješenja koja su, zapravo, službena. Pravni okvir dozvoljava da se postojeće poslovne banke odmah organiziraju za obavljanje poslova faktoringa. Obzirom na njihov privatni karakter, snagu, povezanost s velikim stranim bankama i raspoloživa slobodna sredstva, uključivanje banaka u faktoring je najbrži statusni put ka razvoju faktoringa.

Jamstva su posebno značajna kategorija kod ove vrste pravnog posla.!!! Što su lična jamstva koja faktori mogu postići upotrebom ugovora o jamstvu i ugovora o komisionu. Njihov izbor ovisi prvenstveno o vrsti faktoringa koji se u konkretnom slučaju primjenjuje. Na primjer, ugovor o jamstvu kao kolateral se može pojavljivati i kod otvorenog i kod zatvorenog faktoringa, dok će komision biti primjenjiv samo kod zatvorenog faktoringa. Ovo su, opet usporedno gledano, istovrsna pravna rješenja.

Van bankarskog sustava, društvo s ograničenom odgovornošću je statusni oblik posredstvom kojeg se razvoj faktoringa može najbrže pokrenuti. Pravna priroda i regulativa ovog oblika ne čine ga pogodnim za puni razvoj faktoringa. Zbog toga je dioničko društvo oblik koji se mora preporučiti za razvijeno tržište faktoring usluga i poduzeća koja na njemu djeluju. Naravno da se mogu prihvatiti i drugačija mišljenja. Ova rješenja ovise o rezultatima nacionalne privrede kao i o ukupnim privrednim aktivnostima pojedinih nacionalnih privreda. Ovakav stav bi zahtijevao posebnu analizu.

Postojeća rješenja pozitivnog zakonodavstva u BiH, kako na državnoj tako i na entitetskoj razini, daju dovoljno osnove za tretiranje faktoringa kao neimenovanog ugovora poslovnog prava. Nijednim pravnim aktom nije osporena mogućnost odvijanja faktoringa, a bez postojanja posebne pravne osnove, odnosno izvora prava u smislu egzistencije posebnog zakona. Ovim možemo smatrati da je osnovna postavka zapravo dokazana. Ona se odnosila na dva pitanja: je li potrebno usvajanje IFC-a i je li potrebno usvajanje na nacionalnom planu posebnog zakonskog akta? Oba su odgovora negativna.

Dvojba oko usvajanja IFC-a ne postoji. Ista nije pretpostavka implementaciji ovog pravnog posla. Njeno usvajanje nije preduvjet unifikaciji pravnih i ekonomskih rješenja za ovaj pravni posao. Ovaj pravni posao je nastao kao rezultat poslovne prakse, a postulati obligacijskog i posebno ugovornog prava daju dovoljno osnove za njegovu primjenu i bez postojanja posebne nacionalne zakonske osnove.[7]

[6] Vezano za odnose prema pojedinim vrstama pravnih poslova posebno vidjeti kod: Fridman GHL, "Law of Agency", Butterworths, 6th Ed., London 1990, str. 28. Fridman GHL, isto djelo, str. 29.Steweens and Borrie: "Mercantile Law", 17th Ed., Butterworths, London 1978, str. 184. Frignani dr Aldo: "Factoring, Leasing, Franchising, Venture Capital, Concorenza", Giappichelli, Torino 1987, str. 211.

[7] Vidjeti u: "Finalni izvještaj" Greatger London Enterprise Ltd za projekt "Analysis of Use of Factoring - ETD/00/503408", DG Enterprise - acces to finance Unit, February 2003.

Prof. dr. sc. Veljko TRIVUN, Ekonomski fakultet, Sarajevo

ŠTEDITE NOVAC I VRIJEME - ČITAJTE PROVJERENO
RAČUNOVODSTVO i financije

ALEN ŠKUDAR

Stručni članak UDK 336.64

Obveze podnošenja godišnje prijave o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom (obrazac US-GP)

Hrvatska narodna banka, Direkcija za statistiku uvela je 2010. Statističko istraživanje o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom. Istraživanja se temelje na mjesečnim odnosno tromjesečnim izvještajima, uz godišnju reviziju uzorka. Za subjekte koji nisu uključeni u uzorak, ukoliko tijekom godine ostvare prihode i/ili rashode od usluga u poslovanju s nerezidentima iznad propisane razine dužni su dostaviti godišnju prijavu o ukupnim prihodima i/ili rashodima od usluga razvrstanih po vrstama usluga. Obveznici mjesečnog, tromjesečnog i godišnjeg izvješća dužni su svoja izvješća podnositi u skladu s Odlukom o prikupljanju podataka o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom (Nar. nov., br. br. 14/09.) i Odlukom o izmjeni Odluke (Nar. nov., br 129/10.)

1. UVOD

Već s početkom 2010. godine Direkcija za statistiku Hrvatske narodne banke uvela je statističko istraživanje o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom. Iako je o ovome već bilo riječi pa tako ne donosimo nešto potpuno novo, osim u dijelu metodoloških uputa koje su se sukladno okolnostima u praksi te zbog prilagođavanja međunarodnim standardima djelomično promijenile, primijećeno je da još uvijek razmjerno veliki broj potencijalnih obveznika nije svjestan ovog istraživanja i njihove uloge u njegovom provođenju. Ovdje ćemo zato ukratko podsjetiti na način kako je istraživanje osmišljeno te posebno usmjeriti na dio populacije koji nije obuhvaćen uzorkom istraživanja već su potencijalni obveznici podnošenja Godišnje prijave o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom. Naime, obveznici izvještavanja po ovoj prijavi ne dobivaju obavijest niti bilo kakav poziv za njeno podnošenje već moraju samostalno pratiti regulativu i prijavu podnositi sukladno propisanim kriterijima.

2. OPIS ISTRAŽIVANJA

Istraživanje se temelji na mjesečnom odnosno tromjesečnom izvještavanju, uz godišnju reviziju uzorka. Subjekti koji nisu uključeni u uzorak, a tijekom godine ostvare prihode i/ili rashode od usluga u poslovanju s nerezidentima iznad propisane razine, **dužni su dostaviti godišnju prijavu** koja sadrži podatke o ukupno ostvarenim prihodima i/ili rashodima od usluga razvrstanim po vrstama usluga. Obveznici mjesečnog, tromjesečnog i godišnjeg izvješća dužni su svoja izvješća podnositi na način propisan Odlukom o prikupljanju podataka o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom (Nar. nov., br. 14/09.). Ova Odluka, odnosno Odluka o izmjeni Odluke (Nar. nov., br. 129/10.) propisuje tko su obveznici izvješćivanja, pod kojim uvjetima, na koji način i u kojim rokovima trebaju dostavljati potrebna izvješća. Predmet izvješćivanja u okviru ove Odluke su prihodi koje rezidenti ostvare od obavljenih usluga nerezidentima i rashodi za primljene usluge od nerezidenata. Način izvješćivanja i opis usluga pokrivenih istraživanjem sadržan je u Uputi o izvješćivanju o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom i posebnim transakcijama s inozemstvom koja je objavljena na internetskoj stranici Hrvatske narodne banke. Tijekom siječnja očekuje se objava izmjena ove Upute koja donosi nešto precizniji opis pojedinih usluga odnosno bolju prilagodbu opisa situacijama u praksi ili pak propisanim međunarodnim standardima.

Istraživanje se sastoji od 2 dijela:

1) **Mjesečno/Tromjesečno izvješće o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom**

Odabranim rezidentima dostavlja se pisana obavijest, a njihova obveza vrijedi sve do njezinog opoziva pisanim putem od strane Direkcije za statistiku.

2) Godišnje izvješće o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom

Obveznici dostavljanja Godišnjeg izvješća o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom ne biraju se u uzorak već samoinicijativno dostavljaju izvješća ako zadovolje jedan od sljedećih kriterija:

1. ukupni godišnji prihodi od usluga obavljenim nerezidentima iznose najmanje 750.000 HRK (odnosno kuna),
2. ukupni godišnji rashodi po uslugama koje su obavili nerezidenti iznose najmanje 1.000.000 HRK.

Obveze podnošenja Godišnjeg izvješća oslobođeni su obveznici dostavljanja Mjesečnog ili Tromjesečnog izvješća. Godišnje izvješće o prihodima i rashodima od razmjene usluga s inozemstvom dostavlja se na obrascu US-GP koji je zajedno s metodološkim uputama dostupan obveznicima izvješćivanja na internetskim stranicama Hrvatske narodne banke (www.hnb.hr). **Rok za dostavljanje obrasca je 31. siječnja tekuće godine za prethodnu kalendarsku godinu, a može se dostaviti na jedan od sljedećih načina:**

a) poštom na adresu Hrvatske narodne banke, za Direkciju za statistiku,
b) na telefax 01 450 854 ili 01 4564 624,
c) na e-mail adresu: usluge@hnb.hr.

3. OSNOVNE METODOLOŠKE UPUTE

Za sve usluge zajedničko je da obvezno moraju biti posljedica odnosa između izvještajnog subjekta i nerezidenata. Poslovni odnosi s rezidentima nisu predmet ovog obrasca. **Podaci se unose na obračunskom principu**, odnosno evidentiraju se u trenutku nastanka prihoda/potraživanja odnosno obveze/rashoda, a ne u trenutku plaćanja odnosno naplate. Drugim riječima, prihodi i rashodi od usluga evidentiraju se na temelju fakture prema inozemstvu odnosno iz inozemstva. Već najavljene novosti u Uputi odnose se i na proširenje ovog uvjeta tako da se **osim fakture u nekim slučajevima kao temelj za evidentiranje usluge priznaju i druge osnove**. U iznimnim slučajevima, kad je usluga obavljena, ali je ne prati faktura, već kao temelj za naplatu služi ugovor, obračun ili sličan dokument, prihodi i rashodi evidentiraju se temeljem takvog dokumenta. Nadalje, ako se naknadno izdana/primljena faktura ili odgovarajuće primljeno/dano **odobrenje ili terećenje** razlikuje od evidentiranog prihoda/rashoda potrebna je korekcija u izvještajnom razdoblju u kojem je računovodstveno evidentiran prihod odnosno rashod koji je povezan s tim odobrenjem/terećenjem. Ovakva promjena u Uputi rezultat je situacija koje su zabilježene u praksi odnosno na koje su nam ukazale naše izvještajne jedinice koje su bile u nedoumici zbog dosadašnjeg striktnog propisivanja fakture kao isključivog dokumenta temeljem kojeg se obavlja izvještavanje.

U izvještaj je potrebno unijeti sve usluge koje je izvještajna jedinica obavila za nerezidenta i za to mu izdala fakturu (prihodi) ili obrnuto, koje je za izvještajnu jedinicu obavio nerezident (rashodi), **osim usluga vezanih uz turizam**, a to su:

- usluge smještaja, organizaciju izleta, krstarenja, usluge prijevoza, usluge turističke animacije i sl.,
- plaćanja povezana sa službenim putovanjima u inozemstvo, osim kotizacija za seminare i kongrese te naknada za obrazovne programe i stručno osposobljavanje koji su opisani šifrom 895.

Ovdje treba još jednom naglasiti tretman podružnica. Naime, prema prvoj verziji Upute iz 2009. izvješće nije smjelo uključivati fakture odnosno obavljene usluge između izvještajne jedinice i eventualne inozemne joj podružnice kao niti u obrnutom slučaju, ako je izvještajna jedinica podružnica, obavljene ili primljene usluge od svojeg matičnog poduzeća iz inozemstva. Nakon konzultacija s izvještajnim jedinicama tijekom prošle godine zaključilo se da se ne smije raditi razlika, odnosno **sve fakture pa tako i one s podružnicama u inozemstvu odnosno s matičnim poduzećima, ako je izvještajna jedinica podružnica, treba obvezno uključiti u izvješće!**

4. NAČIN POPUNJAVANJA OBRASCA US-GP - GODIŠNJE PRIJAVE PRIHODA I RASHODA OD RAZMJENE USLUGA S INOZEMSTVOM I POSEBNIM TRANSAKCIJAMA S INOZEMSTVOM (TABLICE 1. I 2., DIO A. UPUTE)

Kao što je već napomenuto, mjesečna i tromjesečna izvješća dostavljaju samo poduzeća uključena u uzorak. Godišnje prijave dostavljaju svi oni koji nisu izabrani u uzorak, a zadovoljavaju kriterije za podnošenje ovog izvješća sukladno propisanoj Odluci. U ovom ćemo se odjeljku fokusirati samo na prvi dio obrasca US-GP koji se odnosi na prikazivanje usluga dok će se o dijelu koji se odnosi na različite vrste posebnih transakcija više govoriti u 5. i 6. odjeljku.

Primjer 1:

Pretpostavimo da poduzeće Zagreb d.o.o. nije uključeno u mjesečni niti u tromjesečni uzorak za istraživanje prihoda i rashoda od usluga ostvarenih u poslovanju s inozemstvom. Međutim, poduzeće Zagreb d.o.o. tijekom 2010. ostvarilo je sljedeće prihode i rashode u poslovanju s inozemstvom koji se mogu dovesti u vezu s obavljanjem usluga:

Prihodi:

1. Usluga sastavljanja elektronike (350.000 HRK);
2. Usluge popravaka opreme (180.000 HRK); ugrađeni materijal (20.000 HRK);
3. Preprodaja robe - razlika u cijeni za robu koja je kupljena i prodana u inozemstvu (150.000 HRK);
4. Iznajmljivanje strojeva i opreme u inozemstvo (200.000 HRK);
5. Usluge popravaka opreme koju je poduzeće obavilo za svoju podružnicu u inozemstvu (90.000 HRK);
6. Usluga savjetovanja vezano za korištenje ugrađene elektroničke opreme (50.000 HRK);
7. Usluge upravljanja ugrađenom računalnom opremom (40.000 HRK);
8. Naknada za omogućavanje prava na korištenje licence u industriji temeljem sporazuma o licenciranju (30.000 HRK)
9. Prodaja patenta (500.000 HRK);
10. Usluge povezane s istraživanjem novih industrijskih procesa (80.000 HRK);

Rashodi:

1. Naknada za korištenje patenta (100.000 HRK);
2. Kupnja licence (300.000 HRK);

3. Naknade posrednicima u trgovini (50.000 HRK);
4. Kupnja softvera naručenog za posebne potrebe (20.000 HRK);
5. Kupnja nespecijaliziranog softvera na CD-u (2.000 HRK);
6. Naknada za prijevoz tereta u međunarodnom prometu (30.000 HRK);
7. Naknada za najam prijevoznog sredstva, bez posade (60.000 HRK);
8. Naknade za najam prijevoznog sredstva s posadom (80.000 HRK);
9. Naknade za korištenje željezničkih kontejnerskih vagona na temelju ugovora o operativnom leasingu (240.000 HRK);
10. Naknada za korištenje prijevoznih sredstava na temelju ugovora o financijskom leasingu (80.000 HRK);
11. Naknada za konzultantske usluge (25.000 HRK);
12. Naknade za usluge sudskog vještačenja (15.000 HRK);
13. Plaćanje sudskih troškova i pristojbi (10.000 HRK);
14. Naknade za studiju tehničke izvedivosti (40.000 HRK);
15. Naknada za laboratorijske analize u inozemstvu (10.000 HRK);
16. Naknada za uslugu servisiranja i održavanja strojeva (50.000 HRK);
17. Naknada za uslugu istraživanja tržišta koju je za poduzeće ABC d.o.o. obavila njena podružnica u inozemstvu (20.000 HRK);
18. Naknada za usluge građevinskog projektiranja za mehaničke i električne instalacije u zgradama (100.000 HRK);
19. Naknada za uslugu posredovanja prilikom sklapanja poslova s inozemstvom (30.000 HRK);
20. Kotizacija za seminar u inozemstvu (5.000 HRK).

Na strani prihoda, sve navedene usluge, osim promjene pod rednim brojem 9. jesu predmet izvješćivanja pa tako i broj 5. koja se odnosi na usluge između matičnog poduzeća i njegove inozemne podružnice! Zbrojena vrijednost svih usluga (osim naknade pod brojem 9.) iznosi 1.190.000 HRK, što je više od propisanog minimuma od 750.000 HRK na strani prihoda pa prijavu treba podnijeti. Naknada za prodaju patenta pod rednim brojem 9. ne spada u usluge već se treba unijeti u B. dio prijave, pod šifru 1 - kupoprodaja licenci, koncesija, franšiza, know how i druge nematerijalne imovine.

Na strani rashoda, sve navedene promjene osim pod 5. (kupnja nespecijaliziranog softvera na CD-u smatra se robom), 10. (financijski leasing nije predmet izvješćivanja) i 13. (plaćanje sudskih troškova i pristojbi nije predmet upitnika) jesu predmet i izvješćivanja. To je i promjena pod rednim brojem 17., iako se radi o usluzi između matičnog poduzeća i podružnice u inozemstvu. Zbrojena vrijednost ovih usluga iznosi 1.175.000 HRK što je više od minimalne propisane granice za izvješćivanje rashoda od 1.000.000 HRK pa i po rashodima treba podnijeti izvješće.

Prijava se ispunjava na sljedeći način:

GODIŠNJA PRIJAVA PRIHODA I RASHODA OD USLUGA S INOZEMSTVOM

Godina: 2010.

PODACI O IZVJEŠTAJNOJ JEDINICI:

NAZIV: Zagreb d.o.o

OIB: 12345678985

U uvodni dio unose se osnovni podaci o godini za koju se izvještava, odnosno nazivu izvještajne jedinice i matičnom broju. Slijede podaci o prihodima u **Tablici 1.:**

Oznaka	Naziv obavljene usluge	Iznos (HRK)
102	Usluge popravaka i održavanja pokretne imovine	290.000 (2) i (5)
103	Usluge dorade robe u tuđem vlasništvu	350.000 (1)
205	Usluge prijevoza	
249	Građevinske usluge	
253	Usluge osiguranja i mirovinskih fondova	
247	Telekomunikacijske usluge	
958	Poštanske usluge	
959	Kurirske usluge	
260	Financijske usluge osim usluga osiguravajućih društava i mirovinskih fondova	
263	Računalne usluge	90.000 (6) i (7)
889	Informacijske usluge, usluge novinskih agencija	
890	Informacijske usluge, ostalo	
891	Naknade za prava na korištenje intelektualnog vlasništva - franšize i slična prava	
892	Naknade za prava na korištenje intelektualnog vlasništva - patenti, licence i ostalo	30.000 (8)
270	Usluge povezane s trgovinom, preprodaja (merchanting)	150.000 (3)

Oznaka	Naziv obavljene usluge	Iznos (HRK)
271	Usluge povezane s trgovinom, ostalo	
272	Usluge operativnog leasinga	200.000 (4)
275	Pravne usluge	
276	Računovodstvene usluge, revizija, porezno savjetovanje	
277	Usluge savjetovanja, odnosi s javnošću	
278	Usluge oglašavanja, istraživanje tržišta	
279	Usluge istraživanja i razvoja	80.000 (10)
280	Arhitektonske, inženjerske i ostale tehničke usluge	
282	Poljoprivredne i rudarske usluge i on-site processing; zbrinjavanje otpada i depolution	
283	Poljoprivredne, rudarske usluge i on-site processing; ostalo	
284	Ostale poslovne usluge	
288	Audio-vizualne usluge	
895	Ostale osobne usluge, kultura i razonoda; usluge obrazovanja	
896	Ostale osobne usluge, kultura i razonoda; zdravstvene usluge	
897	Ostale osobne usluge; ostalo	
Ukupno		**1.090.000**

Podaci o rashodima u **Tablici 2.** popunjavaju se na sljedeći način:

Oznaka	Naziv obavljene usluge	Iznos (HRK)
102	Usluge popravaka i održavanja pokretne imovine	50.000 (16)
103	Usluge dorade robe u tuđem vlasništvu	
205	Usluge prijevoza	110.000 (6, 8)
249	Građevinske usluge	
253	Usluge osiguranja i mirovinskih fondova	
247	Telekomunikacijske usluge	
958	Poštanske usluge	
959	Kurirske usluge	
260	Financijske usluge osim usluga osiguravajućih društava i mirovinskih fondova	
263	Računalne usluge	20.000 (4)
889	Informacijske usluge, usluge novinskih agencija	
890	Informacijske usluge, ostalo	
891	Naknade za prava na korištenje intelektualnog vlasništva - franšize i slična prava	
892	Naknade za prava na korištenje intelektualnog vlasništva - patenti, licence i ostalo	100.000 (1)
270	Usluge povezane s trgovinom, preprodaja (merchanting)	
271	Usluge povezane s trgovinom, ostalo	50.000 (3)
272	Usluge operativnog leasinga	300.000 (7, 9)
275	Pravne usluge	15.000 (12)
276	Računovodstvene usluge, revizija, porezno savjetovanje	
277	Usluge savjetovanja, odnosi s javnošću	55.000 (11) i (19)
278	Usluge oglašavanja, istraživanje tržišta	20.000 (17)
279	Usluge istraživanja i razvoja	310.000 (2) i (15)
280	Arhitektonske, inženjerske i ostale tehničke usluge	140.000 (14) i (18)
282	Poljoprivredne i rudarske usluge i on-site processing; zbrinjavanje otpada i depolution	
283	Poljoprivredne, rudarske usluge i on-site processing; ostalo	
284	Ostale poslovne usluge	
288	Audio-vizualne usluge	
895	Ostale osobne usluge, kultura i razonoda; usluge obrazovanja	5.000 (20)
896	Ostale osobne usluge, kultura i razonoda; zdravstvene usluge	
897	Ostale osobne usluge; ostalo	
Ukupno		**1.175.000**

Radi jednostavnosti praćenja, svaki iznos u tablici označen je brojem promjene. Treba napomenuti da ako poduzeće zadovoljava samo jedan od kriterija npr. samo visina prihoda je iznad minimalno propisanog iznosa za prijavu, prijavu treba podnijeti samo za prihode. Obrazac popunjen na ovaj način, zajedno s popunjenim podacima u tablicama 3. i 4. čiji je način popunjavanja objašnjen u dijelu 8., treba poslati Direkciji za statistiku HNB-a najkasnije do 31. siječnja 2011. godine.

5. DIO B. POSEBNE TRANSAKCIJE S INOZEMSTVOM (TABLICE 3. I 4., DIO B. UPUTE)

U ovom dijelu obradit ćemo dio koji se odnosi na posebne transakcije s inozemstvom, a u Uputi se nalaze u Dodatku B. U Godišnjoj prijavi (obazac US-GP) ovakve transakcije popunjavaju se u tablicama 3. i 4.

Ovdje se uglavnom radi o različitim oblicima dohodaka npr. najamnina ili transfera u smislu raznih poklona, pomoći, plaćenih poreza, kazni i sličnih transakcija. Osnovna razlika u načinu prijavljivanja u odnosu na dio A. (Tablice 1. i 2. obrasca US-GP) koji se odnosi na usluge je što se u ovom dijelu transakcije ne unose na obračunskom principu (princip fakture) već temeljem stvarnog plaćanja ili naplate. Drugim riječima, u ovaj dio unose se iznosi preračunati u kune po srednjem tečaju HNB-a na dan transakcije. Najveća novost koja će biti obuhvaćena novom Uputom su Isplate plaća nerezidenata koje u prethodnoj verziji Upute nisu bile obuhvaćene istraživanjem. Također, važno je napomenuti da kriteriji koji su definirani kao uvjet za podnošenje obrasca US-GP, a to su minimalna razina prihoda odnosno rashoda od obavljenih usluga s inozemstvom ostaju jedini kriterij. Drugim riječima, visina posebnih transakcija s inozemstvom ne predstavlja kriterij za podnošenje obrasca US-GP već se podaci o ovim transakcijama prijavljuju isključivo kao dodatna informacija ako su zadovoljeni kriteriji za prijavljivanje usluga.

Novost u Uputi od 2012. godine je nova vrsta transakcije, a odnosi se na isplate plaća i ostalih naknada na osnovi rada isplaćenih nerezidentima. Ovo uključuje neto plaće, dodatke na plaće i druge naknade na osnovi rada koje proizlaze iz radnog odnosa koje se isplaćuju nerezidentima, uključujući i razne doprinose koji se nerezidentu isplaćuju izravno na njegov račun ili u njegovo ime na račun nerezidentne pravne osobe. Također, treba napomenuti da ovdje ne treba uključivati isplate plaća nerezidentima na temelju ugovora dva poslovna subjekta o pružanju usluge u sklopu koje su i radnici kojima se u okviru ovakvog ugovora isplaćuje plaća, ali ostaju u radnom odnosu u svojoj inozemnoj matičnoj instituciji. Ovakve isplate plaće treba uključiti u rashode po primljenim uslugama iz inozemstva, ovisno o vrsti primljene usluge.

Primjer:

Ako je izvještajna institucija sklopila ugovor s inozemnim društvom o primanju računalne usluge te su u sklopu tog ugovora poslani radnici na rad na određeno vrijeme u izvještajnu instituciju, eventualne isplate radnicima nisu uključene u ovu transakciju već ih treba uključiti u računalne usluge (rashod).

6. NAČIN POPUNJAVANJA OBRAZACA US-GP (GODIŠNJE PRIJAVE PRIHODA I RASHODA OD RAZMJENE USLUGA S INOZEMSTVOM I POSEBNIM TRANSAKCIJAMA S INOZEMSTVOM) - DIO ZA POSEBNE TRANSAKCIJE (TABLICE 3. I 4., DIO B. UPUTE)

Pretpostavimo da je poduzeće Zagreb d.o.o. obveznik podnošenja obrasca US-GP za 2010. godinu temeljem propisanih kriterija za podnošenje izvješća. Pretpostavimo da je prvi dio obrasca popunilo na način prikazan u Primjeru 1. te da je tijekom 2010. zabilježilo još neke transakcije s inozemstvom:

Priljevi:

1. Priljev od prodaje robe u inozemstvu (150.000 HRK);
2. Dividende (20.000 HRK);
3. Kredit iz inozemstva (500.000 HRK);
4. Prodana licenca (35.000 HRK);
5. Renta od iznajmljivanja poslovnog prostora (20.000 HRK);
6. Kamate na obveznice (10.000 HRK);
7. Povrat po uvozu robe - rabat (5.000 HRK).

Odljevi:

1. Plaćanje robe iz inozemstva (25.000 HRK);
2. Plaćena članarina strukovnoj udruzi u inozemstvo (3.000 HRK);
3. Plaćena kazna po sudskoj presudi (15.000 HRK);
4. Plaćeni vlasnički prihodi od udjela u dobiti vlasniku u inozemstvo (10.000 HRK);
5. Donacija u inozemstvo (50.000 HRK);
6. Plaćanje troškova predstavništva u inozemstvu (20.000 HRK);
7. Plaćene kamate na primljeni kredit (20.000 HRK);
8. Nerezidentima je na ime plaća, doprinosa i drugih naknada na osnovi rada isplaćeno 180.000 HRK).

Tablicu 3. i **Tablicu 4.** obrasca US-GP u tom slučaju treba popuniti na sljedeći način:

Tablica 3. Priljevi od posebnih transakcija s inozemstvom

Oznaka	Naziv transakcije	Iznos (HRK)
1	Kupoprodaja licenci, koncesija, franšiza i druge nematerijalne imovine	35.000 (4)
2	Transferi s osnove osiguranja	
3	Naknade za najam nepokretne imovine (renta)	20.000 (5)
4	Novčani transferi - financiranje predstavništava u inozemstvu	
5	Pokloni, pomoći, donacije i sl.	
6	Porezi na dohodak i porezi na imovinu	
7	Kazne i naknade	
8	Realizirane činidbene garancije	
9	Povrati po uvozu/izvozu robe	5.000 (7)
10	Ostali transferi	

Tablica 4. Odljevi od posebnih transakcija s inozemstvom

Oznaka	Naziv transakcije	Iznos (HRK)
1	Kupoprodaja licenci, koncesija, franšiza i druge nematerijalne imovine	
2	Transferi s osnove osiguranja	
3	Naknade za najam nepokretne imovine (renta)	
4	Novčani transferi - financiranje predstavništava u inozemstvu	20.000 (6)
5	Pokloni, pomoći, donacije i sl.	53.000 (2 i 5)
6	Porezi na dohodak i porezi na imovinu	
7	Kazne i naknade	15.000 (3)
8	Realizirane činidbene garancije	
9	Povrati po uvozu/izvozu robe	
10	Ostali transferi	
11	Isplate plaća nerezidentima	180.000 (8)

Na strani priljeva izostavljeni su priljevi od prodaje robe, zatim dividende i kamate koje predstavljaju dohodak, ali vrstu financijskog dohotka koji se izvještava putem drugih istraživanja (Istraživanje o izravnim i ostalim vlasničkim ulaganjima ili Istraživanje o kreditnim i depozitnim poslovima s inozemstvom) dok se transakcije po kreditnom poslu s inozemstvom također prijavljuju posebno. Također, na strani odljeva, izostavljene su sve transakcije s obilježjem financijskih transakcija odnosno dohotka koji iz njih proizlazi. Naročito je važno još jednom napomenuti isplate nerezidentima na ime plaća i drugih naknada temeljem obavljenog rada te eventualnih doprinosa. Ovakva transakcija ilustrirana je kroz redni broj 8.

Alen ŠKUDAR, HNB, Zagreb

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
u suradnji s
Udrugom poslodavaca u hotelijerstvu Hrvatske
organizira seminar

SASTAVLJANJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA ZA 2011. GODINU U HOTELIJERSTVU

OPATIJA, Grand hotel Adriatic, 27. siječnja 2012.
početak u 9,30 sati

Mr. sc. KORNELIJA SIROVICA

Stručni članak UDK 657.2

Prijava dohotka od samostalne djelatnosti za 2011. godinu

Obrtnici, osobe koje obavljaju djelatnost slobodnih zanimanja, djelatnost poljoprivrede i šumarstva te djelatnosti koje su za svrhe oporezivanja izjednačene sa samostalnim djelatnostima, obvezno podnose godišnju prijavu poreza na dohodak za 2011. godinu nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu do kraja mjeseca veljače 2012. godine.

U ovom članku autorica detaljnije piše o utvrđivanju dohotka od samostalne djelatnosti kao razlike između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju i načinu njihovog evidentiranja u poslovnim knjigama, te o postupku podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak.

1. UVOD

Utvrđivanje dohotka od samostalne djelatnosti temelji se na odredbama Zakona o porezu na dohodak[1] (u daljnjem tekstu: Zakona) i njegovog provedbenog propisa - Pravilnika o porezu na dohodak[2] (u daljnjem tekstu: Pravilnika).

Za svrhe utvrđivanja i oporezivanja dohotka, samostalnim djelatnostima fizičkih osoba smatraju se:

- **obrtničke djelatnosti i s obrtom izjednačene djelatnosti,**
- **djelatnosti slobodnih zanimanja, i**
- **djelatnosti poljoprivrede i šumarstva.**

Dohodak od samostalnih djelatnosti utvrđuje se kao razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka, na temelju podataka iskazanih u propisanim poslovnim knjigama, i to:

- Knjizi primitaka i izdataka - Obrascu KPI,
- Knjizi prometa - Obrascu KPR,
- Popisu dugotrajne imovine - Obrascu DI,
- Evidenciji o tražbinama i obvezama - Obrascu TO.

Osim ovih temeljnih poslovnih knjiga, čiji je sadržaj i oblik propisan odredbama Pravilnika, porezni obveznici koji obavljaju samostalne proizvodne i uslužne djelatnosti za koje nabavljaju reprodukcijski i potrošni materijal te ugostitelji koji prodaju hranu i pića (alkoholna i bezalkoholna), **vode posebnu evidenciju u kojoj trebaju osigurati podatke o nabavi reprodukcijskog i potrošnog materijala, pića i napitaka, podatke o njihovoj uporabi te podatke o količinskom stanju reprodukcijskog i potrošnog materijala.**[3]

Uz evidencije propisane odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak, fizičke osobe koje obavljaju samostalne djelatnosti te druge djelatnosti od kojih dohodak utvrđuju na temelju propisanih poslovnih knjiga, a ujedno su i obveznici poreza na dodanu vrijednost, **vode i evidencije propisane Zakonom i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost.**

2. UTVRĐIVANJE POSLOVNIH PRIMITAKA I IZDATAKA

2.1. Načelo blagajne

Knjiženja u Knjizi primitaka i izdataka, a time i utvrđivanje dohotka, obavlja se prema **načelu blagajne.** Primjena načela blagajne podrazumijeva da se primici i izdaci utvrđuju tek **nakon primljenih uplata odnosno obavljenih isplata**.

Primici se smatraju ostvarenima **kada porezni obveznik za isporučeno dobro ili obavljenu uslugu primi na ime protuvrijednosti novac, drugu stvar ili uslugu** kojima može gospodarski raspolagati, odnosno izdaci nastaju **prilikom odljeva dobara** nakon čega porezni obveznik više s tim dobrima ne može gospodarski raspolagati.

[1] Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10. i 114/11.

[2] Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09., 146/09., 123/10. i 137/11.

[3] Oblik i sadržaj ove evidencije detaljnije su utvrđeni u Uputi Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-18/05-01/141, ur. broj: 513-07-21-01/06-2 od 8. ožujka 2006. godine, jer Pravilnik o porezu na dohodak ne propisuje njen oblik. Prema navedenoj uputi, Evidenciju o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala, pića i napitaka nisu obvezni voditi obveznici poreza na dohodak koji obavljaju djelatnost trgovine na malo i obrtnici koji svoje proizvode prodaju na malo ako evidenciju o stanju robe u prodajnom objektu vode u skladu s odredbama Zakona o trgovini. Navedenu evidenciju nisu obvezne voditi niti fizičke osobe koje obavljaju djelatnost ugostiteljstva, ako u posebnoj evidenciji osiguravaju količinske podatke o nabavi i utrošku pića i napitaka (na primjer, u evidenciji o prometu i zaključnom stanju).

Slijedom navedenoga, **potraživanja i obveze** po osnovi isporučenih odnosno primljenih roba i usluga, ne smatraju se primicima ni izdacima sve do trenutka naplate potraživanja ili plaćanja obveza odnosno drugih načina izmirenja međusobnih potraživanja i obveza.

Ako se primici, osim u novcu, ostvaruju u drugim dobrima odnosno stvarima i uslugama, treba ih utvrditi prema tržišnim vrijednostima, odnosno prema cijenama koje se ostvaruju u uobičajenom poslovnom prometu. Pri tome se trebaju uvažiti sva svojstva takvih dobara koja utječu na cijenu (količina, kakvoća, istrošenost, i slično). Izdaci u stvarima i uslugama utvrđuju se prema cijenama nabave ili cijenama koštanja, i to u trenutku primitka dobra ili usluge.

2.2. Poslovni primici

Obavljanjem samostalne djelatnosti, porezni obveznik u poslovnim knjigama evidentira poslovne primitke u trenutku naplate prodanih dobara odnosno obavljenih usluga. Osim ovih primitaka, u poslovnim knjigama je potrebno evidentirati i primitke po osnovi izuzimanja dobara ili usluga iz poduzetničke djelatnosti za privatne potrebe poduzetnika, primitke od primljenih pomoći, poticaja ili potpora, primitke od otuđenja ili likvidacije djelatnosti, kao i sve druge primitke po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti (na primjer, primitke od kamata, primljene predujmove i sl.).

2.2.1. Primici od prodaje dobara i usluga

Poslovnim primicima po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti smatraju se **primici od prodanih dobara** (proizvoda, robe, poluproizvoda, sirovina, materijala, otpada i slično) **i primici od obavljenih usluga, naplaćeni u kalendarskoj godini** kao poreznom razdoblju.

Ako se porezni obveznik dobrovoljno, iz osobnih razloga, **odrekne potraživanja za isporučena dobra i usluge**, koja bi u poreznom razdoblju kada se je tih potraživanja odrekao ili u idućim poreznim razdobljima dovela do ostvarivanja poslovnih primitaka, tada se prema odredbama članka 8. stavka 8. Pravilnika, iznos potraživanja iskazuje kao primitak u poreznom razdoblju - kalendarskoj godini u kojoj je poduzetnik donio odluku o odricanju od potraživanja. **Iznimno, primici se ne utvrđuju od potraživanja koja su se pokazala nenaplativima u sudskom postupku, u slučaju stečaja ili likvidacije dužnika.**

2.2.2. Primici od izuzimanja

Izuzimanjima se smatraju sve vrijednosti (dobra i usluge) koje porezni obveznik izuzme iz poduzetničke djelatnosti za vlastite potrebe, za potrebe članova svoje obitelji ili drugih bliskih osoba odnosno za neke druge potrebe koje nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti. Izuzimanjem se sprječava mogući primitak od prodaje dobara (smanjuju se zalihe, a ne ostvaruje se nikakva protuvrijednost) ili pružanja usluga, **pa ih stoga treba utvrditi i evidentirati kao primitak u poreznom razdoblju u kojemu su nastala.** Izuzimanja se evidentiraju prema usporedivoj tržišnoj cijeni, pod kojom se podrazumijeva **prodajna cijena** koja bi se u trenutku izuzimanja mogla postići na tržištu.

Izuzimanjima se smatraju i **manjkovi dobara** iznad visine utvrđene odlukama Hrvatske obrtničke komore, te pripadajući porezi zaračunani prilikom nabave dobara za koje je utvrđen manjak. Iznimno, izuzimanjima se ne smatra manjak dobara zbog neodgovarajuće kvalitete ili proteka roka trajanja, te kalo, rastep, kvar i lom iznad visine utvrđene odlukama Hrvatske obrtničke komore, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan 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.

Osim u obliku robe, proizvoda ili usluga, izuzimanja mogu biti i u obliku **financijske imovine.** Takvo izuzimanje ne utječe na dohodak od samostalne djelatnosti, pa se stoga niti **ne evidentira kao primitak u poslovnim knjigama.**

2.2.3. Državne pomoći, poticaji i potpore

U skladu s odredbama članka 24. Pravilnika, poslovnim primicima se smatraju primici ostvareni po osnovi **državnih pomoći, poticaja i potpora** za samostalnu djelatnost (na primjer, primljeni poticaji za zapošljavanje radnika ili samozapošljavanje; poticaji za unapređenje poljoprivredne djelatnosti, itd.), što podrazumijeva da ih porezni obveznici evidentiraju u Knjizi primitaka i izdataka u trenutku kada su sredstva doznačena na njihove račune ili kada su po toj osnovi primili određena dobra ili usluge kojima mogu gospodarski raspolagati.

2.2.4. Primici od kamata

U Knjizi primitaka i izdataka treba evidentirati kao poslovni primitak i naplaćene:

- zatezne kamate na potraživanja iz poslovnih odnosa,
- **kamate po osnovi danih zajmova i kredita,** osim ako se po toj osnovi ne utvrđuje dohodak od kapitala**.**

Poslovnim primitkom se ne smatraju **kamate na sredstva po viđenju ili oročena sredstva** koje banka, štedionica ili štedno-kreditna zadruga, sukladno ugovoru o deponiranju sredstava, doznači na račun poreznog obveznika u određenim vremenskim razdobljima (mjesečno, tromjesečno ili godišnje). Ove se kamate, u skladu s odredbama članka 9. stavka 1. Zakona **ne smatraju dohotkom**, odnosno ne podliježu oporezivanju, pa se stoga niti **ne evidentiraju u Knjizi primitaka i izdataka kao primitak.**

2.2.5. Primljeni predujmovi

Poslovnim primicima smatraju se **primljeni predujmovi na ime budućih isporuka dobara i budućih usluga.** Zbog primjene načela blagajne, u Knjizi primitaka i izdataka treba evidentirati predujmove koji su primljeni u tekućoj godini, iako će isporuka dobara i usluga uslijediti u sljedećim poreznim razdobljima.

2.3. Poslovni izdaci

Poslovnim izdacima po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti smatraju se sva dobra (novac, stvari, prava) i usluge, koje porezni obveznik izda u svrhu stjecanja, osiguranja i očuvanja poslovnih primitaka, a **izravno su vezani uz obavljanje djelatnosti.**

2.3.1. Izdaci za kratkotrajnu imovinu, usluge, plaće i članarine

U obavljanju samostalne djelatnosti poreznom obvezniku nastaju izdaci potrebni za obavljanje djelatnosti, koji se u Knjizi primitaka i izdataka evidentiraju na temelju plaćenih računa dobavljačima (za sirovine, materijal, poluproizvode, proizvode, robu, ambalažu, usluge i sl.).

Poslovnim izdacima smatraju se i izdaci za radnike (plaće, naknade, nagrade i potpore), doprinosi za obvezna osiguranja koje osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost plaćaju za sebe osobno, plaćene članarine komorama i udruženjima, članarine turističkim zajednicama, spomenička renta te svi drugi odljevi koji su u svezi s obavljanjem djelatnosti odnosno ostvarivanjem, osiguranjem i očuvanjem poslovnih primitaka.

2.3.2. Izdaci vezani uz dugotrajnu imovinu

Dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava koja služe za obavljanje poduzetničke djelatnosti, a čiji su pojedinačni troškovi nabave ili troškovi proizvodnje iznad **3.500,00 kuna** i vijek uporabe **dulji od godine dana.**

U nabavnu vrijednost dobara dugotrajne imovine uključuje se kupovna cijena (umanjena za popuste iskazane u računu dobavljača), carina i uvozne pristojbe, izdaci pripreme prostora za građenje, prijevozni troškovi, troškovi instaliranja odnosno montaže, izdaci za projektiranje i nadzor, i drugi izdaci nastali u postupku dovođenja sredstava u radno stanje.

Fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, a **obveznici su poreza na dodanu vrijednost**, u Popis dugotrajne imovine unose **vrijednost imovine bez poreza na dodanu vrijednost** zaračunanog na računu dobavljača. **Ako nisu u sustavu poreza na dodanu vrijednost ili su njihove isporuke oslobođene oporezivanja u tuzemstvu**, zbog čega nemaju pravo porez na dodanu vrijednost zaračunan na računima dobavljača iskazivati kao pretporez, u Popis dugotrajne imovine unose **vrijednost dugotrajne imovine u koju je uključen i porez na dodanu vrijednost.**

2.3.2.1. Popis dugotrajne imovine

Dugotrajna imovina evidentira se u Popisu dugotrajne imovine - Obrascu DI na temelju **vjerodostojnih isprava o nabavi** (računa, ugovora, i sl.). **Dobra** se u popis dugotrajne imovine unose neovisno o činjenici jesu li računi za njihovu nabavu **plaćeni dobavljačima ili ne**, a **prava** se unose samo ako je prilikom njihove nabave **plaćena naknada** drugoj osobi - vlasniku prava.

Ako poduzetnici u djelatnost ulažu stvari iz vlastite proizvodnje, kao i privatnu dugotrajnu imovinu koja ne potječe od obavljanja poduzetničke djelatnosti, trebaju sastaviti **zapisnik o ulaganju** u kojemu će utvrditi vrijednost uložene imovine i unijeti je u Popis dugotrajne imovine. U zapisniku o ulaganju dugotrajne imovine navode se svi podaci na temelju kojih je utvrđena vrijednost imovine koja se ulaže. Prema odredbama članka 27. stavka 4. Pravilnika, vrijednost ulaganja dugotrajne imovine utvrđuje se prema **usporedivoj tržišnoj vrijednosti.** Usporedivom tržišnom vrijednošću smatra se **cijena nove nabave koja bi se u trenutku ulaganja mogla postići na tržištu** na kojemu bi poduzetnik tu imovinu nabavljao, da je ne ulaže u djelatnost. Ako se cijena nove nabave ne može pouzdano utvrditi, treba procijeniti usporedivu tržišnu nabavnu vrijednost, uvažavajući pri tome sve okolnosti koje utječu na vrijednost imovine (na primjer, ako se ulaže rabljena imovina, pri procjeni se polazi od tržišne cijene za novo dobro, umanjene za procijenjenu potrošenost dobra koje se ulaže).

Popis dugotrajne imovine se sastavlja za svaku kalendarsku godinu i zaključuje sa stanjem na dan 31. prosinca određene poslovne godine. Utvrđena **knjigovodstvena vrijednost** stvari ili prava na kraju te poslovne godine prenosi se u odgovarajući stupac Popisa dugotrajne imovine koji porezni obveznik vodi u narednoj poslovnoj godini.

Popis dugotrajne imovine se vodi **neprekidno tijekom obavljanja djelatnosti do potpunog otpisa odnosno otuđenja ili uništenja stvari ili prava odnosno otuđenja ili likvidacije djelatnosti.**

2.3.2.2. Amortizacija dugotrajne imovine

Popis dugotrajne imovine služi za utvrđivanje izdataka po osnovi otpisa (amortizacije) dugotrajne imovine. Naime, nabava dugotrajne imovine odnosno ulaganje ne smatra se jednokratnim izdatkom u trenutku plaćanja računa za nabavu odnosno u trenutku ulaganja, već se vrijednost imovine upisuje u Popis dugotrajne imovine, te otpisuje tijekom vijeka trajanja, a izdaci otpisa (amortizacije) se iskazuju u Knjizi primitaka i izdataka. Iznimno, stvari i prava čija je nabavna pojedinačna vrijednost manja od 3.500,00 kuna **iskazuju se kao izdatak jednokratno, u trenutku plaćanja**, pa se stoga ne vode u Popisu dugotrajne imovine.

Iznos amortizacije dugotrajne imovine **koja se priznaje u porezne svrhe** utvrđuje se u skladu s člankom 12. Zakona o porezu na dobit.[4] Prema odredbama ovog članka, amortizacija se obračunava primjenom **linearne metode**, pojedinačno za svaki predmet dugotrajne imovine. **Obračun amortizacije počinje od prvog dana mjeseca koji slijedi iza mjeseca u kojemu je dugotrajna imovina stavljena u uporabu** (na primjer, obračun amortizacije za sredstvo stavljeno u uporabu u mjesecu ožujku počinje od 1. travnja iste godine). Iznos amortizacije utvrđuje se množenjem nabavne vrijednosti imovine sa stopom amortizacije, uzimajući u obzir broj mjeseci korištenja imovine.

Godišnje amortizacijske stope se utvrđuju prema amortizacijskom vijeku, koji **za porezne svrhe,** za pojedine grupe dugotrajne imovine iznosi:

Red. br.	Opis	Godine uporabe	Amortizacijska stopa	Najviša porezno dopustiva stopa
1.	Građevinski objekti i brodovi veći od 1000 BRT	20	5%	10%
2.	Osnovno stado, osobni automobili	5	20%	40%
3.	Nematerijalna imovina, oprema, vozila, osim osobni automobili, mehanizacija	4	25%	50%
4.	Računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50%	100%
5.	Ostala nespomenuta imovina	10	10%	20%

[4] Zakon o porezu na dobit, Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08. i 80/10.

Godišnje amortizacijske stope **utvrđene su za svrhe oporezivanja,** a porezni ih obveznik **može udvostručiti.** Na primjer, u tablicama godišnjih stopa amortizacije dugotrajne imovine, amortizacijski vijek opreme procijenjen je za svrhe oporezivanja na 4 godine, odnosno stopa amortizacije iznosi 25%. **Porezno dopustiv izdatak** po ovoj osnovi porezni obveznik može utvrditi primjenom stope od 50% na utvrđenu nabavnu vrijednost.

Porezni obveznik, za porezne i poslovne svrhe, **ne mora** koristiti stopu amortizacije iz Zakona o porezu na dobit, već se može odlučiti obračunati amortizaciju i po nižim stopama od propisanih ili pak, u pojedinom poreznom razdoblju, izdatak otpisa (amortizaciju) **ne mora niti obračunati i iskazati kao izdatak u Knjizi primitaka i izdataka.**[5]

U slučaju da odluči amortizaciju obračunavati po stopama nižim od propisanih, kao porezni izdatak iskazuje iznos amortizacije utvrđen primjenom tih, nižih stopa.

Ako porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost, u evidenciju o dugotrajnoj imovini **ne unese dobra koja mu služe za obavljanje te djelatnosti, nema pravo na iskazivanje poslovnih izdataka koji mu nastaju u svezi s korištenjem, održavanjem ili popravcima tih dobara.** Navedeno podrazumijeva da se u poslovne izdatke **ne priznaje amortizacija te dugotrajne imovine** kao niti amortizacija **dodatnih ulaganja koja tim dobrima povećavaju vrijednost ili trajanje te mijenjaju njihovu namjenu.**

Kao izdaci poreznog razdoblja ne mogu se iskazati otpisi povećane vrijednosti dugotrajne imovine **zbog revalorizacije.**

Obračunu amortizacije **ne podliježe** zemljište, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva, spomenici kulture i umjetnička djela.

2.3.2.3. Amortizacija plovila, zrakoplova, apartmana i kuća za odmor

Za priznavanje amortizacije plovila, zrakoplova, apartmana i kuća za odmor, odredbe članka 12. stavka 16. - 21. Zakona o porezu na dobit propisuju dodatne uvjete, i to:

- da je porezni obveznik registriran za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima, odnosno da je registriran za djelatnost iznajmljivanja apartmana i kuća za odmor,
- da od obavljanja djelatnosti iznajmljivanja i prijevoza plovilima i zrakoplovima ostvaruje u poreznom razdoblju prihod (primitak) **najmanje u visini 7% nabavne vrijednosti** te imovine,
- da od obavljanja djelatnosti iznajmljivanja apartmana i kuća za odmor ostvaruje u poreznom razdoblju prihod (primitak) **najmanje u visini 5% nabavne vrijednosti** te imovine.

Iznimno, u prvoj godini nabave i u godini u kojoj su plovila, zrakoplovi, apartmani i kuće za odmor otuđeni, prihodi po osnovi korištenja te imovine u visini od 7% odnosno 5% nabavne vrijednosti imovine mogu se utvrditi **razmjerno broju mjeseci korištenja**. Na primjer, porezni obveznik koji je novosagrađene apartmane stavio u upotrebu 1. srpnja 2011. godine, za priznavanje izdataka otpisa (amortizacije) te imovine treba u 2011. godini ostvariti primitke najmanje u iznosu 2,5% nabavne vrijednosti apartmana. Uz pretpostavku da je nabavna vrijednost navedenih apartmana utvrđena u iznosu od 1.754.300,00 kuna, za priznavanje izdataka otpisa (amortizacije) porezni obveznik mora u 2011. godini ostvariti najmanje primitke u iznosu od 43.857,50 kuna.

Poreznom obvezniku koji ne ispuni prethodno navedene uvjete, **ne priznaje se amortizacija takve imovine**, **kao ni troškovi koji su nastali u svezi s njenim korištenjem** (na primjer, u slučaju da se ne priznaje amortizacija plovila, jer nisu ispunjeni propisani uvjeti, ne priznaje se niti trošak goriva, održavanja plovila, registracije i sl.).

Ako su plovila, zrakoplovi, apartmani i kuće za odmor u cijelosti amortizirani, za priznavanje troškova vezanih uz korištenje te imovine porezni obveznik također mora ispuniti propisane uvjete (registracija djelatnosti i prihod ostvaren u određenom postotku nabavne vrijednosti imovine).

Porezni obveznik koji prethodno navedenu imovinu koristi na temelju poslovnog najma, a s njom obavlja registriranu djelatnost (na primjer, plovilo koje koristi na temelju poslovnog najma, iznajmljuje drugim osobama i ostvaruje prihod od iznajmljivanja plovila), za priznavanje troškova poslovnog najma i ostalih troškova nastalih korištenjem te imovine, mora ostvariti prihod **najmanje u visini troškova najma**. U protivnom mu se ne priznaju niti troškovi najma niti ostali troškovi nastali korištenjem takve imovine.

Prema odredbama članka 22. stavka 11. Pravilnika o porezu na dobit,[6] porezni obveznik koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor obvezan je sastaviti pregled podataka za pojedino sredstvo u kojemu navodi:

- vrstu sredstva,
- nabavnu vrijednost,
- prihod ostvaren korištenjem sredstva u poreznom razdoblju,
- amortizaciju,
- pripadajuće troškove nastale korištenjem sredstva.

Sastavljen pregled podataka za pojedino sredstvo obvezno prilaže uz prijavu poreza na dobit.

Budući da se prema odredbama članka 22. stavka 9. i članka 24. stavka 4. Zakona o porezu na dohodak izdaci otpisa dugotrajne imovine utvrđuju **na način i po stopama propisanim Zakonom o porezu na dobit**, mišljenja sam da bi pregled podataka za plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor na način propisan Pravilnikom o porezu na dobit trebali sastaviti i obveznici poreza na dohodak koji u Popisu dugotrajne imovine imaju evidentiranu navedenu imovinu, te ga priložiti uz godišnju prijavu poreza na dohodak.

2.3.2.4. Izdaci za prodanu, izuzetu ili na drugi način otuđenu imovinu

U slučaju prodaje, izuzimanja za svoje osobne potrebe, odnosno za potrebe svoje obitelji ili drugih osoba, rashodovanja, uništenja ili otuđenja dugotrajne imovine na drugi način, **amortizacija se obračunava do zadnjeg dana mjeseca u kojemu je dugotrajna imovina bila u uporabi.**

Na primjer, obveznik poreza na dohodak od samostalne djelatnosti koji 3. listopada zaključuje ugovor o prodaji stroja koji je služio za obavljanje poduzetničke djelatnosti i u trenutku

[5] Na navedeni način izjasnilo se i Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave u pismu, klasa: 410-01/06-01/589, ur. broj: 513-07-21-01/06, od 14. lipnja 2006. godine.

[6] Pravilnik o porezu na dobit, Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10. i 137/11.

prodaje bio evidentiran u Popisu dugotrajne imovine, **obračunava i kao poslovni izdatak iskazuje amortizaciju** za deset mjeseci tekuće godine, tj. za razdoblje siječanj - listopad. Osim obračunane amortizacije, **u poslovne izdatke se priznaje i preostala knjigovodstvena vrijednost stroja**. Istovremeno, poslovni primici se utvrđuju u iznosu naplaćene vrijednosti prodanog stroja, zaračunane u izdanom računu kupcu odnosno iskazane u ugovoru o prodaji.

2.3.2.5. Izdaci za uništena dobra dugotrajne imovine

Poslovnim izdacima obveznika poreza na dohodak od samostalne djelatnosti smatraju se **knjigovodstvene vrijednosti uslijed više sile i izvanrednih događaja** (požar, poplava, potres, krađa i slično) **uništenih dobara dugotrajne imovine,** uz uvjet da o uništenju postoje **zapisnici mjerodavnih tijela.**

U ovom se slučaju u Knjizi primitaka i izdataka iskazuju samo izdaci i to za razdoblje u kojemu je došlo do uništenja dobara dugotrajne imovine dok se primici po toj osnovi ne iskazuju.

2.3.3. Kamate

Poslovnim izdacima se smatraju i **izdaci nastali za plaćene kamate po kreditima i zajmovima** odobrenim obrtnicima, osobama koje obavljaju djelatnost slobodnog zanimanja i poljoprivrednicima za obavljanje djelatnosti, kao i **jednokratne naknade i drugi izdaci** koje su navedene osobe imale u postupku odobravanja kredita.

Izdacima se smatraju i plaćene **zatezne kamate na obveze iz poslovnih odnosa.**

Međutim, prema odredbama članka 25. stavka 1. točke 11. Pravilnika, **poslovnim izdacima ne mogu se smatrati plaćene zatezne kamate zbog nepravodobno uplaćenih javnih davanja** (zatezne kamate zbog nepravodobno plaćenog poreza na dohodak, poreza na dodanu vrijednost i ostalih poreza, carine, doprinosa za obvezna osiguranja, naknada za koncesije i svih ostalih davanja čije je utvrđivanje, naplata ili nadzor prema posebnim propisima u nadležnosti poreznog tijela) pa se stoga niti ne evidentiraju u Knjizi primitaka i izdataka.

2.3.4. Naknade, nagrade i potpore

Poslovnim izdacima poreznih obveznika koji obavljaju samostalnu djelatnost obrta, slobodnog zanimanja te poljoprivrede i šumarstva, smatraju se naknade, potpore i nagrade koje ove osobe, u visini i pod uvjetima propisanim odredbama članka 13. stavka 2. Pravilnika, isplaćuju radnicima koje zapošljavaju.[7]

Uz ispunjavanje istih uvjeta, ovi se izdaci, do iznosa koji se mogu isplatiti neoporezivo zaposlenim radnicima, priznaju i samom **poduzetniku osobno, ako nastaju u svezi s obavljanjem samostalne djelatnosti.**

U slučaju da poduzetnik, kao poslodavac, isplati svojim radnicima naknade, potpore i nagrade **u iznosima većim od propisanih ili bez ispunjavanja propisanih uvjeta za neoporezivu isplatu,** razlika iznad propisanih iznosa odnosno ukupno isplaćeni iznos (ako nisu ispunjeni uvjeti za neoporezivu isplatu) smatra se, u poreznom smislu, **plaćom tih radnika,** iz koje je poduzetnik obvezan obračunati, obustaviti i uplatiti propisane doprinose za obvezna osiguranja, predujam poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak. Budući da se iznosi naknada, nagrada i potpora isplaćenih iznad neoporezivih svota, u poreznom smislu smatraju plaćom radnika, poslodavac - poduzetnik ih u poslovnim knjigama evidentira kao porezno priznate izdatke u ukupno isplaćenom iznosu. Međutim, naknade, potpore i nagrade **u dijelu razlike koja prelazi neoporezive iznose, poduzetnik ne može iskazati kao poslovne izdatke za sebe osobno** odnosno ti mu se izdaci, u skladu s odredbama članka 22. stavka 1. točke 3. Zakona, **porezno ne priznaju.**

2.3.5. Ulaganja

Poslovnim izdacima smatraju se **ulaganja osobnih dobara koje poduzetnik unese** u samostalnu djelatnost, uz uvjet da uložena dobra ne potječu od obavljanja djelatnosti tog poduzetnika. Ako poduzetnik u samostalnu djelatnost unosi dobra koja se smatraju **dugotrajnom imovinom, takvo se ulaganje ne smatra jednokratnim izdatkom**. Naime, ulaganja u dugotrajnu imovinu porezni obveznik upisuje u Popis dugotrajne imovine te ih, putem iskazivanja izdataka otpisa (amortizacije), otpisuje u vijeku trajanja odnosno njihove uporabe.

Ulaganja u novcu ne utječu na dohodak od samostalne djelatnosti, pa se stoga niti ne evidentiraju kao izdatak u knjizi primitaka i izdataka.

2.3.6. Premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja

Poslovnim izdacima smatraju se **premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja** koje poslodavci uplaćuju na svoj teret, a u korist svojih radnika, tuzemnim dobrovoljnim mirovinskim fondovima registriranima u skladu s propisima koji uređuju dobrovoljno mirovinsko osiguranje. Plaćene premije osiguranja **do iznosa od 500,00 kuna mjesečno, odnosno 6.000,00 kuna godišnje,** ne smatraju se dohotkom radnika pa stoga niti ne podliježu obvezi obračunavanja poreza na dohodak.[8]

Izdaci po osnovi plaćenih premija dobrovoljnog mirovinskog osiguranja mogu se iskazati u Knjizi primitaka i izdataka kao porezno dopustiv izdatak **do iznosa od 6.000,00 kuna godišnje i kada ih osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost uplaćuju za sebe osobno.**

[7] Odredbe članka 13. stavka 2. Pravilnika propisuju uvjete i iznose za neoporezivu isplatu naknada troškova službenog putovanja (troškova prijevoza javnim i vlastitim prijevoznim sredstvima, troškova noćenja na službenom putovanju, dnevnica u zemlji i inozemstvu); naknada troškova prijevoza na posao i s posla; potpora zbog invalidnosti, potpora zbog dugotrajnog bolovanja, smrti radnika ili člana njegove obitelji; jubilarne nagrade; otpremnine zbog odlaska u mirovinu; otpremnine zbog poslovno i osobno uvjetovanih otkaza; otpremnine zbog ozljede na radu i profesionalne bolesti; prigodne godišnje nagrade; dara djetetu do 15 godina starosti; pomorskog dodatka; terenskog dodatka, naknade za odvojeni život od obitelji i potpore za novorođenu djecu.

[8] Za premije osiguranja uplaćene dobrovoljnim mirovinskim fondovima na svoj teret, a u korist radnika, poslodavac je protekom godine, a najkasnije do kraja mjeseca veljače, obvezan Poreznoj upravi dostaviti propisani obrazac. Osoba koja obavlja samostalnu djelatnost propisani obrazac, u istom roku, dostavlja Poreznoj upravi za premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja koje uplaćuje za sebe osobno.

Premije osiguranja plaćene dobrovoljnim mirovinskim fondovima mogu se u Knjizi primitaka iskazati kao poslovni izdatak i u slučaju kada osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost u godišnjoj prijavi poreza na dohodak po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti imaju iskazan gubitak.

2.3.7. Dani predujmovi

Poslovnim izdacima se smatraju i **predujmovi koje je porezni obveznik tijekom poreznog razdoblja platio dobavljačima za dobra i usluge** koje će biti isporučene ili obavljene u idućim poreznim razdobljima (idućim kalendarskim godinama).

Iznimno, poslovnim izdacima se ne smatraju **dani predujmovi za buduću nabavu stvari i prava dugotrajne imovine.** Naime, izdaci po osnovi dugotrajne imovine utvrđuju se i iskazuju u Knjizi primitaka i izdataka tijekom razdoblja korištenja te imovine, putem obračuna amortizacije.

2.3.8. Izdaci koji se djelomično priznaju

Obrtnici, osobe koje obavljaju djelatnost slobodnog zanimanja i poljoprivrednici, **pojedine izdatke ne mogu knjižiti kao poslovne izdatke u ukupnom iznosu, već samo u određenom postotku.** U skladu s odredbom članka 22. Zakona, to su:

- izdaci u vezi s vlastitim ili unajmljenim osobnim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz poduzetnika, poslovodnih i drugih zaposlenih osoba, te
- izdaci za reprezentaciju.

2.3.8.1. Izdaci nastali korištenjem vlastitih ili unajmljenih osobnih motornih vozila

Porezni obveznik može priznati **70% izdataka u svezi s vlastitim ili unajmljenim osobnim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz poduzetnika,** poslovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se po osnovi korištenja tih sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća radnika ili drugi dohodak fizičkih osoba (ako se po toj osnovi utvrđuje plaća ili drugi dohodak, izdaci se priznaju u 100% iznosu).

Iznimno, u skladu s odredbom članka 22. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak, **u ukupnom iznosu se mogu priznati izdaci za osiguranje osobnih motornih vozila.** Za razliku od odredbi propisa o oporezivanju dohotka, koje navode samo ove izdatke kao 100% priznate, članak 25. Pravilnika o porezu na dobit obveznicima ovoga poreza propisuje mogućnost da u ukupnom iznosu priznaju i:

- plaćeni porez na cestovna motorna vozila,
- kamate povezane s nabavom osobnih automobila, te
- naknade i pristojbe koje se obvezno, prema posebnim propisima, plaćaju pri registraciji sredstva za osobni prijevoz.

Nadalje, u skladu s ovim člankom Pravilnika o porezu na dobit, obveznicima poreza na dobit se u ukupnom iznosu priznaju i svi izdaci koji nastaju u svezi s osobnim automobilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz koja se izravno koriste u obavljanju određenih djelatnosti kao što su: autoškole, taksi-službe, djelatnosti iznajmljivanja (rent a car), pomoć na cesti i vodi, djelatnosti izvođenja ili održavanja plinskih, vodovodnih i drugih instalacija, hitnih intervencija i druge slične djelatnosti. Izdaci koji nastaju korištenjem ovih sredstava za osobni prijevoz mogu se u cijelosti priznati ako služe isključivo za navedenu djelatnost.

Zbog jednakog poreznog tretmana, mišljenja sam da se navedeni izdaci u ukupnom iznosu trebaju priznati i obveznicima poreza na dohodak, odnosno da se u poslovne izdatke osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost **ne mogu priznati sljedeći izdaci:**

- 30% iznosa amortizacije osobnih vozila,
- 30% iznosa izdataka za održavanje, popravak i registraciju osobnih vozila (osim naknada i pristojbi koje se obvezno plaćaju pri registraciji sredstava za osobni prijevoz, a koje se priznaju u ukupnom iznosu),
- 30% izdataka za gorivo i ulje.

Evidentiranje izdataka u vezi s osobnim motornim vozilom objašnjavamo sljedećim primjerom:

Porezni obveznik je tijekom mjeseca prosinca imao:

- *izdatke za motorno gorivo i ulje u iznosu od 3.075,00 kuna od čega PDV iznosi 575,00 kuna,*
- *izdatke za održavanje vozila u iznosu od 615,00 kuna, od čega PDV iznosi 115,00 kuna.*

Na kraju godine ovaj poduzetnik utvrđuje izdatke otpisa osobnog automobila (amortizaciju), primjenom amortizacijske stope od 20%. Cijena automobila koji je nabavljen u mjesecu veljači 2011. godine bez poreza na dodanu vrijednost iznosi 240.000,00 kuna, a zaračunani porez na dodanu vrijednost 55.200,00, od kojega se ne može odbiti 30%, tj. 16.560,00 kuna. Amortizacija automobila za 10 mjeseci 2011. godine iznosi 40.000,00 kuna, a pripadajući iznos poreza na dodanu vrijednost koji se ne može odbiti 2.760,00 kuna (16.560,00 x 20% = 3.312,00 kuna godišnje, od čega razmjerni dio za 10 mjeseci iznosi 2.760,00 kuna).

Prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, ne može se odbiti 30% poreza na dodanu vrijednost iskazanog na računima dobavljača za isporuke vezane uz osobna vozila. Taj dio poreza na dodanu vrijednost trebao bi, stoga, biti sastavni dio troška nabave (goriva i ulja, održavanja, vrijednosti automobila i sl.), pa bi u Knjizi primitaka i izdataka trebalo:

- *u stupcu 13 iskazati 70% pretporeza koji se može odbiti,*
- *u stupcu 14 evidentirati iznos izdatka koji se ne priznaje, a koji iznosi 30% od ukupnog izdatka (ukupnog iznosa računa s uključenim porezom na dodanu vrijednost) umanjenog za 70% pretporeza koji se može odbiti.*

Međutim, prema stajalištu Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-01/10-01/224, ur. broj: 513-07-21-01/10-2 od 08. ožujka 2010. godine,[9] *iznos pretporeza kojega porezni obveznik ne može odbiti treba* ***u cijelosti iskazati kao nepriznati trošak razdoblja, za koji je potrebno uvećati osnovicu poreza na dohodak****, pa se u Knjizi primitaka i izdataka ovi poslovni događaji evidentiraju kako slijedi:*

[9] Navedeno mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave objavljeno je u časopisu Računovodstvo i financije, broj 4/10.

IZDACI			PDV U IZDACIMA	IZDACI IZ čl. 22. st. 1. t. 1. i 5.	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI
U GOTOVINI	PUTEM ŽIRO-RAČUNA	U NARAVI			
10	11	12	13	14	15 (10+11+12-13-14)
	3.075,00		575,00	750,00	1.750,00
	615,00		115,00	150,00	350,00
	...				
		40.000,00 2.760,00		12.000,00 2.760,00	28.000,00

2.3.8.2. Izdaci za reprezentaciju

Porezni obveznik može priznati 30% izdataka za reprezentaciju, a 70% tih izdataka se smatra porezno nepriznatim izdacima.

Izdacima reprezentacije smatraju se ugošćenja i darivanja poslovnih partnera darovima sa ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, plaćanja poslovnim partnerima izdataka za odmor, šport, rekreaciju i razonodu te izdataka za korištenje osobnih motornih vozila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i drugih sličnih izdataka.

Evidentiranje izdataka za reprezentaciju, pojašnjava sljedeći primjer:

Poduzetnik je poslovnim partnerima poklonio prigodne poklone, ukupne vrijednosti 4.305,00 kuna. Na računu je iskazan porez na dodanu vrijednost u iznosu 805,00 kuna (od čega se ne može odbiti 563,50 kuna, tj. 70% ukupnog iznosa, a može se odbiti 241,50 kuna). Račun dobavljaču za ove proizvode obrtnik je podmirio uplatom sa žiroračuna. Zbog prethodno navedenog stajališta Središnjeg ureda Porezne uprave prema kojemu je ukupan iznos PDV-a koji se ne može odbiti po računima za reprezentaciju porezno nepriznati izdatak, u Knjizi primitaka i izdataka se navedeni izdaci evidentiraju na sljedeći način:

IZDACI			PDV U IZDACIMA	IZDACI IZ čl. 22. st. 1. t. 1. i 5.	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI
U GOTOVINI	PUTEM ŽIRO-RAČUNA	U NARAVI			
10	11	12	13	14	15 (10+11+12-13-14)
	4.305,00		805,00	2.450,00	1.050,00

2.3.9. Porezno nepriznati izdaci

Porezni obveznik ne evidentira u Knjizi primitaka i izdataka **novčane kazne i slične izdatke koji imaju kazneni karakter (osim ugovornih kazni),** jer se ti izdaci **u ukupnom iznosu** ne smatraju poslovnim izdacima.

Pri utvrđivanju dohotka od samostalne djelatnosti ne priznaju se kao izdaci **porez na dohodak, porez na nasljedstva i darove i drugi osobni porezi.** Kao poslovni izdaci se ne mogu odbiti niti svi drugi izdaci koji nisu u izravnoj vezi s obavljanjem samostalne djelatnosti.

2.3.10. Prolazne stavke i zajmovi

Određene novčane priljeve na račun odnosno novčane odljeve s računa porezni obveznik ne evidentira u Knjizi primitaka i izdataka, jer se ne smatraju poslovnim primicima odnosno poslovnim izdacima.

Poslovnim primicima i izdacima ne smatraju se tako novčani priljevi i odljevi koje porezni obveznik naplaćuje ili plaća u ime i za račun druge osobe **(tzv. prolazne stavke).** Prolaznim stavkama se smatraju, na primjer, prometi na žiroračunu odvjetnika naplaćeni u ime i za račun stranke u postupku.

Novčani iznosi koje porezni obveznik primi po osnovi **danog zajma ne čine poslovne primitke, a otplate zajmova i kredita ne čine poslovne izdatke.**

3. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI

U skladu s odredbama Zakona, obveznici poreza na dohodak koji obavljaju samostalne djelatnosti, ostvaruju pravo na priznavanje propisanih poreznih olakšica, oslobođenja i poticaja, i to:

- poticaja zapošljavanja,
- poticaja istraživanja i razvoja,
- olakšica za područja posebne državne skrbi i brdsko-planinska područja.

3.1. Poticaji zapošljavanja

U skladu s odredbom članka 56. Zakona, porezni obveznici mogu dohodak od samostalne djelatnosti **dodatno umanjiti** za:

- isplaćene plaće i uplaćene doprinose na plaću novozaposlenih radnika,
- iznos državne potpore za naukovanje za obrtnička zanimanja,
- iznos državne potpore za obrazovanje i izobrazbu.

Uvjete za ostvarivanje prava na dodatno umanjenje dohotka od samostalne djelatnosti za nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja te za izdatke za školovanje i stručno usavršavanje radnika i osoba koje obavljaju samostalne djelatnosti propisuju odredbe Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu.[10]

3.1.1. Isplaćene plaće i uplaćeni doprinosi na plaću novozaposlenih radnika

Novim radnicima, za svrhe korištenja poticaja zapošljavanja, smatraju se:

- radnici s kojima je porezni obveznik zaključio ugovor o radu **na neodređeno vrijeme**, a zaposlenje je uslijedilo nakon najmanje jednomjesečne prijave kod Zavoda za zapošljavanje i trajanja probnog rada ako je ugovoren,
- osobe zaposlene nakon odustajanja od korištenja prava na mirovinu,
- osobe koje se prvi puta zapošljavaju, i
- osobe zaposlene na određeno vrijeme kao pripravnici, stažisti odnosno vježbenici.

Poreznom obvezniku koji, uz propisane uvjete, tijekom poreznog razdoblja zaključi ugovore o radu s novim radnicima, a u istom poreznom razdoblju **raskine ugovore o radu s određenim brojem postojećih radnika,** dohodak od samostalne djelatnosti se umanjuje za **razliku između obračunanih i isplaćenih plaća novim radnicima i obračunanih plaća ko-**

[10] Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, Nar. nov., br. 107/07. i 152/08.

je bi u istom poreznom razdoblju primili radnici s kojima je raskinut ugovor o radu.

Porezni obveznici mogu pravo na umanjenje dohotka po ovoj osnovi koristiti **u razdoblju od godine dana od dana zaposlenja novih radnika.**

Isplaćene plaće i doprinosi na plaću novozaposlenih radnika smatraju se porezno priznatim izdacima u obavljanju samostalnih djelatnosti koji se u trenutku isplate knjiže u Knjizi primitaka i izdataka kao poslovni izdaci te umanjuju ostvareni dohodak od samostalne djelatnosti. Međutim, uz ispunjavanje Zakonom propisanih uvjeta, za isti iznos se u **godišnjem obračunu poreza i prireza po podnesenoj godišnjoj poreznoj prijavi, dohodak od samostalne djelatnosti dodatno umanjuje**.

U skladu s odredbom članka 50. stavka 6. Pravilnika, po osnovi dodatnog umanjenja dohotka od samostalne djelatnosti za navedene izdatke, može nastati i gubitak ili se gubitak nastao obavljanjem djelatnosti u poreznom razdoblju, može po toj osnovi dodatno uvećati.

3.1.2. Potpora za naukovanje za obrtnička zanimanja

Nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja koje se, uz ispunjavanje propisanih uvjeta, mogu isplatiti neoporezivo **do visine 1.600,00 kuna mjesečno,** smatraju se poslovnim izdacima osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost obrta, slobodnih zanimanja te poljoprivrede i šumarstva.

Osim iskazivanja izdataka u trenutku isplate ovih nagrada, poduzetnik u čijim se pogonima ili radionicama izvodi naukovanje za obrtnička zanimanja, može, u skladu s odredbom članka 6. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, dohodak od samostalne djelatnosti dodatno umanjiti za iznos isplaćenih nagrada učenicima za vrijeme naukovanja. Isplaćeni iznos nagrade učenicima za vrijeme naukovanja tako dva puta umanjuje osnovicu za oporezivanje dohotka - prvi puta kao porezno dopustiv izdatak u trenutku isplate učeniku, a drugi puta kao stavka koja dodatno umanjuje dohodak od samostalne djelatnosti u godišnjoj prijavi poreza na dohodak.

Nadalje, poduzetnik kod kojega su na naukovanju jedan do tri naučnika može **dohodak od samostalne djelatnosti umanjiti za 5%,** a poduzetnik kod kojega su na naukovanju više od tri naučnika može prethodno navedeni postotak umanjenja dohotka od samostalne djelatnosti povećati **za jedan postotni bod po svakom naučniku, a najviše do 15%.** Na primjer, poduzetnik kod kojega je na naukovanju tijekom 2011. godine bilo šest učenika, može dohodak od samostalne djelatnosti umanjiti za 8% (tj. 5% uvećano za 3 postotna boda). U skladu s odredbama članka 6. stavka 4. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, umanjenje dohotka od samostalne djelatnosti po ovoj osnovi **ne može biti veće od godišnjeg neoporezivog iznosa nagrade za vrijeme praktičnog rada i naukovanja po svakom naučniku**. Kako je godišnji neoporezivi iznos nagrade za vrijeme praktičnog rada 19.200,00 kuna (1.600,00 x 12), obrtnik kod kojega je tijekom godine na naukovanju bilo, na primjer, 2 naučnika, dohodak može umanjiti najviše za 38.400,00 kuna.

Za korištenje ovog poreznog poticaja, porezni obveznik, u skladu s odredbama Pravilnika o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu,[11] mora:

- imati dozvolu (licencu) Hrvatske obrtničke komore za izvođenje praktičnog dijela naukovanja,
- osigurati podatak o broju naučnika koji su tijekom godine kod njega bili na naukovanju.

Prema odredbama navedenog Pravilnika, porezni obveznik može iskazati umanjenje dohotka od samostalne djelatnosti, i to dohotka prije dodatnih umanjenja propisanih Zakonom o porezu na dohodak i Zakonom o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, **u visini isplaćenih nagrada učenicima za vrijeme naukovanja i u slučaju ako je ostvaren gubitak od samostalne djelatnosti,** odnosno gubitak se po toj osnovi može povećati. Međutim, dodatno umanjenje dohotka od samostalne djelatnosti za određeni postotak (od 5% do 15%, ovisno o broju naučnika tijekom godine), može koristiti samo porezni obveznik koji u godišnjoj prijavi poreza na dohodak iskaže dohodak od samostalne djelatnosti (prije dodatnih umanjenja). **Ako je ostvaren gubitak, porezni obveznik,** prema odredbama članka 6. stavka 10. Pravilnika o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu **ne može koristiti ovaj dio državne potpore.**

Uz godišnju prijavu poreza na dohodak, porezni obveznik treba priložiti izračun korištene državne potpore za naukovanje. Izračun potpore pojašnjavamo sljedećim primjerom:

Primjer:

Obrtnik koji ima licencu Hrvatske obrtničke komore za izvođenje praktičnog dijela naukovanja, imao je tijekom 2011. godine na naukovanju pet učenika kojima je isplaćeno ukupno 16.000,00 kuna nagrade. Nagrada je u Knjizi primitaka i izdataka knjižena kao izdatak u trenutku isplate učenicima. Obrtnik je ostvario dohodak prije dodatnih umanjenja u iznosu od 86.450,00 kuna.

U prijavi poreza na dohodak za 2011. godinu dohodak od samostalne djelatnosti može dodatno umanjiti za:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Isplaćeni iznos nagrade	16.000,00
2.	Dohodak (prije dodatnog umanjenja)	86.450,00
3.	Postotak umanjenja za pet naučnika (86.450,00 x 7%)	6.051,50
4.	Ukupno umanjenje (red. br. 1. + red. br. 3.)	22.051,50

Iznos dodatnog umanjenja po osnovi državne potpore za naukovanje za obrtnička zanimanja u iznosu od 22.051,50 kuna obrtnik iskazuje u obrascu DOH za 2011. godinu, pod 4.2.4. red. br. 2. - Umanjenja dohotka pojedinca za državne potpore za naukovanje za obrtnička zanimanja.

3.1.3. Potpora za obrazovanje i izobrazbu

Dohodak od samostalne djelatnosti može se dodatno umanjiti i po osnovi državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, utvrđene odredbama Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu.

[11] Pravilnik o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, Nar. nov., br. 12/08. i 13/09.

Prema odredbama ovoga Zakona, državna potpora obuhvaća:
- potporu za **opće** obrazovanje i izobrazbu, i
- potporu za **posebno** obrazovanje i izobrazbu.[12]

Porezni obveznici mogu dohodak od samostalne djelatnosti dodatno umanjiti **za 70% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe** odnosno **do 35% opravdanih troškova u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe.** Navedeni se postoci mogu povećati za **10 postotnih bodova** ako porezni obveznik obavlja djelatnost na području koje je Kartom regionalnih potpora[13] određeno kao područje Središnje i Istočne (Panonske) Hrvatske te Jadranske Hrvatske odnosno **do 5 postotnih bodova** ako djelatnost obavlja na području Sjeverozapadne Hrvatske.

Opravdani troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe obuhvaćaju:
- školarine na osnovnim i srednjim školama, visokim učilištima te drugim obrazovnim institucijama, uključujući poslijediplomske i doktorske studije,
- naknade za prisustvovanje tečajevima, seminarima i kongresima, te troškove specijalizacija i drugih oblika obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i u inozemstvu,
- troškove predavača i instruktora te troškove savjetovanja u vezi s projektima obrazovanja i izobrazbe,
- izdatke za stručnu literaturu (knjige i časopisi) u papirnatom ili elektroničkom obliku,[14]
- otpis (amortizaciju) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihovog korištenja u navedene svrhe.

Opravdani troškovi za posebno obrazovanje i izobrazbu obuhvaćaju prethodno navedene troškove, osim troškova školarine na osnovnim i srednjim školama, visokim učilištima te drugim obrazovnim institucijama, uključujući poslijediplomske i doktorske studije.

Ako se opće i posebno obrazovanje i izobrazba obavljaju **izvan mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta** osobe koja obavlja samostalnu djelatnost ili radnika kojega ta osoba zapošljava, u troškove se uključuju i troškovi **prijevoza i smještaja u visini stvarno nastalih troškova, a u slučajevima seminara i savjetovanja i dnevnice do neoporezivog iznosa utvrđenog propisima o oporezivanju dohotka**.

Utvrđivanje iznosa državne potpore (koja podrazumijeva pravo na dodatno umanjenje dohotka od samostalne djelatnosti, što posljedično znači manji iznos poreza na dohodak), pojašnjavamo sljedećim primjerom:

Porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost na području Jadranske Hrvatske iskazao je tijekom 2011. godine u Knjizi primitaka i izdataka, između ostalih, izdatke za opće obrazovanje i izobrazbu, i to:
- *kotizaciju za prisustvovanje stručnom seminaru samog obrtnika u iznosu od 600,00 kuna, dnevnicu od 170,00 kuna i troškove smještaja u iznosu od 530,00 kuna, jer se seminar održao izvan mjesta prebivališta obrtnika,*
- *kotizaciju za seminare kojima su tijekom godine prisustvovali radnici u iznosu od 2.750,00 kuna,*
- *izdatke za pretplatu na stručne časopise u iznosu od 2.798,00 kuna.*

U godišnjoj prijavi poreza na dohodak, utvrđeni dohodak od samostalne djelatnosti može se dodatno umanjiti za sljedeći iznos:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Troškovi prisustvovanja stručnim seminarima	4.050,00
2.	Stručna literatura	2.798,00
3.	Ukupno troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe	6.848,00
4.	Postotak umanjenja opravdanih troškova općeg obrazovanja i izobrazbe na području Jadranske Hrvatske	80%
5.	Dodatno umanjenje dohotka od samostalne djelatnosti	5.478,40

Iznos dodatnog umanjenja po osnovi potpore za obrazovanje i izobrazbu u iznosu od 5.478,40 kuna obrtnik iskazuje u obrascu DOH za 2011. godinu, pod 4.2.4. red. br. 3. - Umanjenja dohotka pojedinca za državne potpore za obrazovanje i izobrazbu.

3.2. Poticaji istraživanja i razvoja

Dohodak od samostalne djelatnosti može se dodatno umanjiti za izdatke istraživanja i razvoja, i to u visini 100% izdataka koji su po toj osnovi evidentirani u Knjizi primitaka i izdataka.

Izdacima istraživanja i razvoja smatraju se osobito plaće i ostali odnosni troškovi osoblja koje sudjeluje u istraživanju i razvoju, izdaci za materijal i usluge korištene u djelatnosti istraživanja i razvoja, izdaci otpisa nekretnina, postrojenja i opreme u dijelu u kojem se koriste za tu djelatnost, opći izdaci koji se odnose na istraživanje i razvoj osim općih administrativnih izdataka, izdaci za istraživanje i razvoj koje je za poreznog obveznika obavila osoba registrirana za obavljanje istraživanja i razvoja, amortizacija patenata i licencija u razmjernom dijelu u kojem se koriste za istraživanje i razvoj.

Izdacima za istraživanje i razvoj koji dodatno umanjuju poreznu osnovicu ne smatra se kontrola kvalitete, rutinsko testiranje proizvoda, prikupljanje podataka koje nije dijelom istraživačkog razvojnog procesa, istraživanje učinkovitosti, upravljačka studija, istraživanje tržišta i promotivna prodaja.

3.3. Olakšice i oslobođenja na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima

Poreznim obveznicima koji obavljaju samostalne djelatnosti na područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim

[12] Pojam opće obrazovanje i izobrazba uključuje obrazovanje i izobrazbu koja nije neposredno namijenjena sadašnjem i budućem radnom mjestu radnika, već omogućuje stjecanje kvalifikacija koje su većim dijelom prenosive kod drugih poduzetnika ili na druga radna područja, čime se znatno poboljšava mogućnost zapošljavanja toga radnika.

Pojam posebno obrazovanje i izobrazba obuhvaća obrazovanje i izobrazbu neposredno namijenjenu sadašnjem ili budućem radnom mjestu radnika kod poduzetnika koji koristi potporu te omogućuje stjecanje kvalifikacija koje nisu prenosive ili su samo djelomično prenosive kod drugih poduzetnika ili na druga radna mjesta.

[13] Odluka o karti regionalnih potpora, Nar. nov., br. 52/08.

[14] Stručnom literaturom se ne smatraju javna glasila tijela državne i lokalne odnosno područne (regionalne) samouprave i institucija u njihovom vlasništvu.

područjima, utvrđeni porez na dohodak, po osnovi dohotka od samostalne djelatnosti ostvarenog na tim područjima, umanjuje se za:

- **100% na područjima posebne državne skrbi prve skupine,**
- **75% na područjima posebne državne skrbi druge skupine,**
- **25% na područjima posebne državne skrbi treće skupine i brdsko-planinskim područjima.**[15]

Da bi mogao ostvariti ove olakšice, porezni obveznik mora:

- obavljati samostalnu djelatnost na područjima posebne državne skrbi ili brdsko-planinskom području,
- **zapošljavati više od dva** (dakle, najmanje tri) **radnika** u radnom odnosu **na neodređeno vrijeme**, pri čemu **više od 50% zaposlenih radnika moraju imati prebivalište i boraviti na tim područjima najmanje devet mjeseci u poreznom razdoblju.**

Porezni obveznici koji obavljaju samostalne djelatnosti obrta, slobodnih zanimanja te poljoprivrede i šumarstva, vode samo **jednu Knjigu primitaka i izdataka (obrazac KPI)**, i to bez obzira na broj poslovnih jedinica i broj registriranih samostalnih djelatnosti.

Da bi mogli koristiti propisane olakšice, porezni obveznici moraju osigurati podatke o obvezi poreza na dohodak ostvarenog obavljanjem samostalne djelatnosti na područjima posebne državne skrbi odnosno brdsko-planinskom području. Stoga, ako porezni obveznik obavlja samostalnu djelatnost na području posebne državne skrbi odnosno brdsko-planinskom području, ali i u izdvojenim pogonima izvan područja posebne državne skrbi ili tu djelatnost obavlja u dvije ili više izdvojenih poslovnih jedinica (radnji) u mjestima na različitim područjima posebne državne skrbi i brdsko-planinskim područjima, obvezan je u Knjizi primitaka i izdataka **osigurati podatke o poslovnim primicima, poslovnim izdacima te dodatnim umanjenjima dohotka odnosno uvećanju gubitka za svaku od tih poslovnih jedinica.** Kako porezni obveznici primitke i izdatke evidentiraju u jednoj Knjizi primitaka i izdataka (neovisno o broju poslovnih jedinica odnosno izdvojenih pogona u kojima obavljaju djelatnost), zbog zahtjeva da osiguraju sve podatke koji su bitni za utvrđivanje dohotka i dodatnog umanjenja dohotka za poslovne jedinice na području posebne državne skrbi odnosno na brdsko-planinskom području, uputno je da poslovne primitke i poslovne izdatke ostvarene obavljanjem djelatnosti na tim područjima evidentiraju u zasebnim evidencijama.

U slučaju da porezni obveznik, osim dohotka od samostalne djelatnosti koju ostvaruje na područjima posebne državne skrbi odnosno brdsko-planinskom području ostvaruje i druge oblike oporezivih dohodaka, potrebno je utvrditi udio iskazanog dohotka ostvarenog na tim područjima u sveukupno ostvarenom dohotku. Dobiveni udio je osnova za utvrđivanje dijela ukupne godišnje obveze poreza na dohodak i prireza koji se može umanjiti za propisani postotak umanjenja.

[15] Navedene se porezne olakšice odnosno oslobođenja mogu koristiti zaključno s godišnjom prijavom poreza na dohodak za 2014. godinu (tj. deset godina, računajući od 1. siječnja 2005. godine, od kada se primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dohodak). Iznimno, obveznici poreza na dohodak koji obavljaju samostalnu djelatnost na području Grada Vukovara, a ispunjavaju prethodno navedene uvjete, oslobođeni su plaćanja poreza na dohodak deset godina od dana početka primjene Zakona, a nakon toga porez na dohodak im se umanjuje za 75%.

Primjer: Umanjenje godišnje obveze poreza i prireza

Porezni obveznik obavlja djelatnost obrta samo na području posebne državne skrbi II. skupine. Zapošljava na neodređeno vrijeme 9 radnika od kojih 5 imaju prebivalište i borave na području posebne državne skrbi II. skupine. Tijekom 2011. godine ostvario je dohodak od samostalne djelatnosti na području posebne državne skrbi II. skupine u iznosu od 81.320,00 kuna. Osim dohotka od samostalne djelatnosti nije ostvario druge oporezive primitke.

Kako je djelatnost obavljao samo na području posebne državne skrbi, a osim dohotka od samostalne djelatnosti nije ostvario druge oporezive dohotke, na temelju iskazanih podataka porezni obveznik utvrđuje udio iskazanog dohotka na području posebne državne skrbi u sveukupnom dohotku, tj.:

- *(dohodak od samostalne djelatnosti ostvaren na području posebne državne skrbi : sveukupno ostvareni dohodak) x 100 = (81.320,00 : 81.320,00) x 100 = 100%.*

Ovi podaci se iskazuju pod 4.2.6. red. br. 2. DOH obrasca.

Na temelju utvrđenog udjela, izračunava se umanjenje poreza na dohodak i prireza. Za djelatnost obavljenu na području posebne državne skrbi II. skupine propisana je olakšica za umanjenje utvrđene obveze poreza i prireza u visini 75%.

Godišnja obveza poreza na dohodak i prireza poreznog obveznika koji nema uzdržavanih članova obitelji, i živi na području posebne državne skrbi II. skupine, u mjestu koje je uvelo obvezu prireza od 10%, utvrđuje se na sljedeći način:

Opis	*Iznos*
Ukupni godišnji osobni odbitak	*3.200,00 x 12 = 38.400,00*
Porezna osnovica	*81.320,00 - 38.400,00 = 42.920,00*
Godišnji porez na dohodak	*42.920,00 x 12% = 5.150,40*
Godišnji prirez porezu na dohodak	*5.150,040 x 10% = 515,04*
Godišnji porez i prirez	*5.665,44*
Umanjenje poreza i prireza na dohodak na području posebne državne skrbi II. skupine	*5.665,44 x 100% (udio iz 4.2.6. stupca 4) x 75% = 4.249,08*
Porez i prirez za uplatu	*5.665,44 - 4.249,08 = 1.416,36*

Na temelju izračuna, obveza poreza na dohodak i prireza u iznosu od 5.665,44 kuna umanjuje se za olakšicu po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti na području posebne državne skrbi II. skupine u iznosu od 4.249,08 kuna (podatak se iskazuje pod 9.6.3. DOH obrasca) pa obveza poreza na dohodak i prireza za 2011. godinu iznosi 1.416,36 kuna.

4. GUBITAK

Porezni gubitak se može utvrditi po osnovi obavljanja samostalnih djelatnosti i drugih djelatnosti koje se oporezuju kao samostalne djelatnosti odnosno za koje se dohodak ili gubitak utvrđuju na temelju podataka iz propisanih poslovnih knjiga.

Gubitak ostvaren u jednom poreznom razdoblju može se nadoknaditi (odbiti) samo od dohotka ostvarenog u idućim poreznim razdobljima obavljanjem samostalnih djelatnosti i djelatnosti izjednačenih sa samostalnim djelatnostima.

Gubitak koji je nastao u poreznom razdoblju i koji je rješenjem potvrdila Porezna uprava **može se prenijeti u idućih pet poreznih razdoblja i u navedenim razdobljima nadoknaditi (odbiti) od ostvarenog dohotka od samostalne djelatnosti.**

Na primjer, dohodak od samostalne djelatnosti ostvaren u 2011. godini porezni obveznici mogu umanjiti za prenesene gubitke ostvarene u 2006. i sljedećim godinama. Ako od ostvarenog dohotka u 2011. godini ne uspiju pokriti gubitak ili dio gubitka kojega su ostvarili u 2006. godini, prestaje mogućnost njegovog prenošenja u 2012. godinu.

U slučaju da porezni obveznik ostvaruje gubitak tijekom više godina, **nadoknađivanje u idućim godinama obavlja se redoslijedom nastanka gubitka,** pa se najprije pokriva najstariji gubitak.

Primjer: Pokriće gubitka

Porezni obveznik je u 2008. godini ostvario gubitak u iznosu od 48.750,00 kuna. U 2009. godini ostvario je dohodak u iznosu od 18.760,00 kuna. Za ostvareni iznos dohotka umanjuje se preneseni gubitak, pa je gubitak za prijenos u 2010. godinu 29.990,00 kuna. U 2010. godini porezni obveznik ostvaruje dohodak od samostalne djelatnosti u iznosu od 22.320,00 kuna, pa je ostatak gubitka za prijenos u 2011. godinu. U 2011. godini porezni obveznik je ostvario dohodak u iznosu od 29.560,00 kuna, od kojega se u cijelosti pokriva preneseni ostatak gubitka u iznosu od 7.670,00,00 kuna.

Pokriće gubitka iskazuje se i u godišnjoj prijavi poreza na dohodak na sljedeći način:

4.2.5. GUBITAK OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI ZA PRIJENOS

GOD.	IZNOS PRENESENOG GUBITKA	UMANJENJE GUBITKA U TEKUĆOJ GODINI	IZNOS GUBITKA U TEKUĆOJ GODINI (POD 4.2.1. STUP. 6)	GUBITAK ZA PRIJENOS
2	3	4	5	6 (3-4) ili (3+5)
2008.				48.750,00
2009.	48.750,00	18.760,00	-	29.990,00
2010.	29.990,00	22.320,00	-	7.670,00
2011.	7.670,00	7.6700,00		-

5. GODIŠNJA PRIJAVA POREZA NA DOHODAK

5.1. Rok za predaju porezne prijave

Porezni obveznici koji su tijekom 2011. godine ostvarivali dohodak od samostalne djelatnosti **obvezno** podnose godišnju prijavu poreza na dohodak **do 29. veljače 2011. godine na izmijenjenom DOH obrascu** u odnosu na DOH obrazac koji se predavao za 2010. godinu.[16] Godišnja prijava poreza na dohodak se predaje ispostavi područnog ureda Porezne uprave koja je mjesno nadležna **prema mjestu prebivališta ili uobičajenog boravišta poreznog obveznika.** Porezni obveznici koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Gradu Zagrebu (osim Sesveta) godišnju poreznu prijavu podnose Područnom uredu Zagreb, ispostavi u Aveniji Dubrovnik 32, ali je mogu podnijeti i bilo kojoj ispostavi Porezne uprave na području Grada Zagreba.

Ako porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost propuste podnijeti godišnju poreznu prijavu u roku, a za takvo postupanje nisu postojali opravdani razlozi, Porezna uprava, u skladu s člankom 39. stavkom 6. Zakona o porezu na dohodak i člankom 82. Općeg poreznog zakona,[17] **godišnji porez na dohodak i prirez utvrđuje procjenom** i podnosi prijavu za vođenje prekršajnog postupka.[18]

Iznimno, ako porezni obveznik iz opravdanih razloga (dužeg oboljenja, više sile, elementarne nepogode) **propusti predati poreznu prijavu do kraja mjeseca veljače tekuće za proteklu godinu,** može, u skladu s odredbama članka 84. Općeg poreznog zakona, podnijeti **zahtjev za povrat u prijašnje stanje.** Zahtjev za povrat u prijašnje stanje podnosi se **u roku osam dana od dana kada je prestao razlog koji je uzrokovao propuštanje** podnošenja prijave u roku. Nakon isteka tri mjeseca od propuštenog roka, porezni obveznik više ne može podnijeti zahtjev za povrat u prijašnje stanje, osim ako je propuštanje i toga roka bilo uzrokovano višom silom. O zahtjevu za povrat u prijašnje stanje odlučuje ispostava Porezne uprave nadležna prema mjestu prebivališta ili uobičajenog boravišta poreznog obveznika.

5.2. Utvrđivanje godišnjeg poreza na dohodak

Porezni obveznici koji ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti **obvezno moraju podnijeti prijavu poreza na dohodak**, u kojoj, prema odredbama članka 39. stavka 2. Zakona i članka 85. stavka 2. Pravilnika, **iskazuju samo dohotke za koje su obvezni podnijeti poreznu prijavu i dohodak od nesamostalnog rada** (ako su ga ostvarili), dok ostale oporezive dohotke ostvarene tijekom poreznog razdoblja nisu obvezni unijeti u prijavu.

Navedeno pojašnjavamo sljedećim primjerima:

Primjer 1.

Porezni obveznik koji obavlja djelatnost slobodnog zanimanja ostvario je tijekom 2011. godine primitke od samostalne djelatnosti te primitke koji se smatraju drugim dohotkom - autorske honorare za članke u stručnom časopisu i naknade za članstvo u nadzornom odboru udruge. U prijavi poreza na dohodak za 2011. godinu obvezan je iskazati samo dohodak od samostalne djelatnosti, a primitke koji imaju obilježja drugog dohotka u prijavu ne mora unijeti.

Primjer 2.

Obrtnik obavlja samostalnu djelatnost uz radni odnos i nije u sustavu poreza na dodanu vrijednost. Uz dohodak od samostalne djelatnosti i dohodak od nesamostalnog rada, tijekom 2011. godine ostvario je i primitke od iznajmljivanja nekretnine za koje je tijekom godine, prema izdanom rješenju Porezne uprave, plaćao porez na dohodak od imovine. U prijavu poreza na dohodak za 2011. godinu ovaj porezni obveznik obvezno unosi dohodak od nesamostalnog rada (plaću) i dohodak od samostalne djelatnosti, a ostvareni dohodak od imovine u prijavu ne mora unijeti.

Ako porezni obveznik koji obvezno mora podnijeti prijavu poreza na dohodak, **želi** iskazati u njoj i neki od dohodaka koji je ostvario tijekom godine, a koji nije obvezan unijeti u prijavu (na primjer, dohodak od kapitala po osnovi kamata, za koji je

[16] Obrazac godišnje prijave poreza na dohodak (obrazac DOH) izmijenjen je u Pravilniku o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 123/10.

[17] Opći porezni zakon, Nar. nov., br. 147/08. i 18/11.

[18] Ako porezni obveznik ne podnese poreznu prijavu u propisanom roku, kaznit će se, u skladu s odredbama članka 207. stavka 1. točke 18. Općeg poreznog zakona, novčanom kaznom u iznosu od 5.000,00 do 500.000,00 kuna.

tijekom godine plaćen predujam poreza na dohodak po stopi od 40%), tada je u prijavu obvezan unijeti ukupno ostvareni dohodak tijekom poreznog razdoblja (na primjer, i drugi dohodak koji je ostvario tijekom godine i na koji je plaćen porez po stopi od 25%).

Podnošenjem prijave poreza na dohodak, porezni obveznik utvrđuje ukupnu godišnju obvezu poreza na dohodak i prireza, koju umanjuje za predujmove poreza i prireza, uplaćene tijekom poreznog razdoblja. Ako je ukupna godišnja obveza poreza i prireza veća od uplaćenih predujmova, utvrđenu razliku porezni obveznik mora **platiti u roku petnaest dana od dana dostave rješenja o utvrđenom porezu za određenu godinu.**

Ako razliku poreza ne uplati **u roku petnaest dana od dana primitka rješenja** o utvrđenom porezu, na utvrđenu obvezu poreza se obračunavaju i **plaćaju zatezne kamate** po stopi od 12% godišnje.

Ako se nakon utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak utvrdi razlika više plaćenog predujma poreza u odnosu na utvrđenu godišnju obvezu, više uplaćeni porez može se u skladu s odredbama Pravilnika:

- poreznom obvezniku **uračunati u dospjelu obvezu poreza na dohodak u tekućoj godini ili u predujam poreza na dohodak za tekuću godinu**, do iskorištenja preplaćenog iznosa, ili
- porezni obveznik može zahtijevati povrat više plaćenog poreza. U tom slučaju mora podnijeti pisani zahtjev za povrat **u roku petnaest dana od dana dostave rješenja** o utvrđenom porezu za porezno razdoblje.

Ovaj se postupak provodi samo ako porezni obveznik nema **dospjelih, a neplaćenih poreza ili drugih javnih davanja koje naplaćuje porezno tijelo** (poreza na dodanu vrijednost, posebnog poreza, poreza na promet nekretnina, poreza na nasljedstva i darove, poreza na plovila, poreza na cestovna motorna vozila, poreza na automate za zabavne igre, poreza na kuće za odmor, poreza na potrošnju i drugih poreza, članarina turističkim zajednicama, spomeničke rente, komorskog doprinosa, doprinosa za zdravstveno osiguranje, doprinosa za mirovinsko osiguranje, doprinosa za zapošljavanje i drugog).

5.3. Uvećanje osobnog odbitka u godišnjoj prijavi poreza na dohodak

U godišnjoj prijavi poreza na dohodak za 2011. godinu, porezni obveznici mogu uvećati osobni odbitak za darovanja dana u tuzemstvu u naravi i u novcu doznačenom na žiroračun, a za kulturne, odgojno-obrazovne, znanstvene, zdravstvene, humanitarne, športske i vjerske svrhe, udrugama i drugim osobama koje te djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, do visine 2% primitaka za koje je u prethodnoj godini podnesena godišnja porezna prijava.

5.4. Primjer popunjavanja godišnje prijave poreza na dohodak

Popunjavanje obrasca DOH za 2011. godinu pojašnjava sljedeći primjer:

Prema podacima iz Knjige primitaka i izdataka, poduzetnik Zdravko Kordić je sastavio i prijavi poreza na dohodak za 2011. godinu priložio izvadak iz poslovnih knjiga obrta "Konto":

OIB poreznog obveznika:		**23878129012**
Broj zaposlenih radnika na dan 31. prosinca		**2**
Pregled primitaka i izdataka		
R. br.	**Opis**	**Iznos**
1	**2**	**3**
1.	**ukupno primici** (r. br. 1.1. do r. br. 1.2.)	**613.765,00**
1.1.	poslovni primici	613.765,00
1.2.	primici u svezi s otuđenjem	-
2.	**ukupno izdaci** (r. br. 2.1. do r. br. 2.5.)	**526.756,00**
2.1.	poslovni izdaci	479.980,00
2.2.	izdaci otpisa	37.920,00
2.3.	izdaci reprezentacije	8.856,00
2.4.	izdaci u svezi s otuđenjem	-
3.	**dohodak / gubitak (r. br. 1. - r. br. 2.)**	**87.009,00**

Tijekom 2011. godine uplatio je predujam poreza na dohodak i prireza u iznosu od 8.920,80 kuna.

U Knjizi primitaka i izdataka obrtnik je evidentirao troškove obrazovanja i izobrazbe u ukupnom iznosu 8.100,00 kuna, i to:

- *izdatke za stručnu literaturu - 2.800,00 kuna,*
- *izdatke za seminare na kojima je osobno sudjelovao - 1.500,00,*
- *troškove stručnog usavršavanja radnika - 3.800,00 kuna.*

Kako obrtnik obavlja djelatnost na području Sjeverozapadne Hrvatske, ostvaruje pravo na dodatno umanjenje dohotka za opće troškove obrazovanja i izobrazbe u iznosu 75% ostvarenih izdataka, što iznosi 6.075,00 kuna (8.100,00 x 75%).

U obrtu zapošljava dva radnika, od kojih je s jednim radni odnos zasnovao 1. travnja 2011. godine. Tijekom 2011. godine novozaposlenom radniku, koji je prije zasnivanja radnog odnosa bio prijavljen na Zavodu za zapošljavanje duže od mjesec dana, isplatio je osam plaća, što iznosi 32.800,00 kuna (mjesečna bruto plaća utvrđena je u iznosu 4.100,00 kuna), te platio doprinose na plaću u iznosu od 5.641,60 kuna (radnik je prethodno imao zasnovani radni odnos s drugim poslodavcem).

Tijekom 2011. uzdržavao je jednog člana uže obitelji. Obrtničku djelatnost obavljao je u radnji kojoj je sjedište u Velikoj Gorici. Kako je stan u kojemu živi s obitelji u Zagrebu, prijavu poreza na dohodak podnosi Poreznoj upravi u Zagrebu, gdje je njegovo prebivalište.

Prijavu poreza na dohodak popunjava na sljedeći način (u primjeru su popunjeni samo dijelovi Obrasca DOH u koje su uneseni podaci na temelju koje je utvrđena porezna obveza za 2011. godinu).

2. PODACI O UZDRŽAVANIM ČLANOVIMA UŽE OBITELJI							
R. br.	Ime i prezime/ srodstvo	OIB	PPDS i druga područja (P1, P2, P3, P4)	Invalid (i ili i*)	Razdoblje korištenja od / do	Osobni odbitak dijeli se s osobom	
						OIB	Postotak osobnog odbitka
1.	Vera/supruga	83576181243		NE	1. 1. - 31. 12.		

3. PODACI O UVEĆANJU OSOBNOG ODBITKA ZA	IZNOS
3.1. PLAĆENE DOPRINOSE ZA ZDRAVSTVENO OSIGURANJE U TUZEMSTVU	-
3.2. DANA DAROVANJA	-
3.3. UKUPNO (3.1 + 3.2)	-

DIO SD

4.2. DOHODAK OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI OBRTA, SLOBODNIH ZANIMANJA, POLJOPRIVREDE I ŠUMARSTVA I DRUGIH DJELATNOSTI KOJE SE OPOREZUJU KAO SAMOSTALNA DJELATNOST (prema pregledu primitaka i izdataka)

OIB POREZNOG OBVEZNIKA: 23671892091

4.2.1. DOHODAK/GUBITAK U TEKUĆOJ GODINI

R. br.	Dohodak/ gubitak pojedinca	Umanjenja dohotka/uvećanja gubitka pojedinca (ukupno pod 4.2.4. stup. 3)	Zajednički dohodak		Gubitak (<0)	Dohodak (> ili = 0)	Uplaćeni porez i prirez
			OIB nositelja zajedničke djelatnosti	Iznos dohotka/ gubitka			
1	2	3	4	5	6 (2 - 3 + 5)	7 (2 - 3 + 5)	8
1.	87.009,00	44.516,60				42.492,40	8.920,80
2.							
UKUPNO 4.2.1.						42.492,40	8.920,80
4.2.2. UMANJENJE ZA PRENESENI GUBITAK (4.2.5. stup. 4)							
4.2.3. UKUPNO DOHODAK (4.2.1. stup. 7 - 4.2.2.), UPLAĆENI POREZ I PRIREZ						42.492,40	8.920,80

4.2.4. UMANJENJA DOHOTKA POJEDINCA

R. br.	UMANJENJE DOHOTKA ZA	IZNOS
1	2	3
1.	PLAĆE NOVOZAPOSLENIH OSOBA	38.441,60
2.	DRŽAVNE POTPORE ZA NAUKOVANJA ZA OBRTNIČKA ZANIMANJA	-
3.	DRŽAVNE POTPORE ZA OBRAZOVANJE I IZOBRAZBU	6.075,00
4.	IZDATKE ISTRAŽIVANJA I RAZVOJA	
UKUPNO 4.2.4.		44.516,60

5. SVEUKUPNO DOHODAK, UPLAĆENI POREZ I PRIREZ (u kunama i lipama)	DOHODAK	UPLAĆENI POREZ I PRIREZ
(4.1.3. + 4.2.3. stup. 7 + 4.3.1. + 4.4.5. + 4.5.1. + 4.6.9. + 4.7.1.)	42.492,40	8.920,80

6. PODACI O OLAKŠICAMA, OSLOBOĐENJIMA I POTICAJIMA

R. br.	OPIS	IZNOS (u kunama i lipama)
1	2	3
1.	NEOPOREZIVI PRIMICI UMJETNIKA (čl. 24 st. 2. Pravilnika)	-
2.	NEOPOREZIVI DIO UMJETNIČKOG HONORARA (čl. 46. st. 5. Pravilnika)	-
3.	POREZNO PRIZNATI IZDACI REPREZENTACIJE (čl. 22. st. 1. toč. 1. Zakona)	8.856,00
4.	RAZLIKA OSOBNOG ODBITKA (čl. 36. st. 1. i 2. Zakona u odnosu na čl. 54. Zakona)	-
5.	UMANJENJE POREZA ZA OLAKŠICU HRVI (čl. 53. st. 1. Zakona)	-
6.	UMANJENJE POREZA ZA OLAKŠICE NA PODRUČJIMA POSEBNE DRŽAVNE SKRBI I DRUGIM PODRUČJIMA (čl. 55. Zakona)	-

7. POPIS PRILOŽENIH ISPRAVA

1. Izvod iz matice vjenčanih za suprugu
2. Izvadak iz poslovnih knjiga (pregled primitaka i izdataka) za obrt "Konto", Velika Gorica
3. Obrazac DI obrta "Konto ", Velika Gorica
4. Izračun državne potpore za obrazovanje i izobrazbu

9. UTVRĐIVANJE POREZA I PRIREZA ZA 2011. GODINU

1. IZNOS DIJELA OSOBNOG ODBITKA ZA POREZNOG OBVEZNIKA I UZDRŽAVANE ČLANOVE

Mjesec	Ukupni faktor				Iznos osnovnog osobnog odbitka izvan područja PPDS i drugih područja	Iznos osnovnog osobnog odbitka na područjima posebne državne skrbi i drugim područjima			Osobni odbitak umirovljenika (do 3200,00)	Iznos mjesečnog osobnog odbitka
	Izvan PPDS i drugih područja	Na PPDS i drugim područjima				P 1 (3.840,00)	P2 (3.200,00	P 3 i 4 (2.400,00)		
		P 1	P 2	P 3 i P 4						
1	2.	3	4	5	6 st. 2 x 1.800,00)	7 (3x 3.840)	8 (4x3.200)	9 (5 x 2.400)	10	11 (6 + 7 + 8 + 9 + 10)
I.	1,50									2.700,00
II.	1,50									2.700,00
III.	1,50									2.700,00
IV.	1,50									2.700,00
V.	1,50									2.700,00
VI.	1,50									2.700,00
VII.	1,50									2.700,00
VIII.	1,50									2.700,00
IX.	1,50									2.700,00
X	1,50									2.700,00
XI.	1,50									2.700,00
XII.	1,50									2.700,00
UKUPNO 9.1.										32.400,00
9.2. IZNOS DIJELA OSOBNOG ODBITKA ZA PLAĆENE DOPRINOSE ZA ZDRAVSTVENO OSIGURANJE U TUZEMSTVU I DANA DAROVANJA (pod 3.3.)										-
9.3. UKUPNO GODIŠNJI OSOBNI ODBITAK (9.1. + 9.2.)										32.400,00

9.4. UTVRĐIVANJE GODIŠNJE POREZNE OSNOVICE	
9.4.1. SVEUKUPNI GODIŠNJI DOHODAK (pod 5.)	42.492,40
9.4.2. UKUPNI GODIŠNJI OSOBNI ODBITAK (pod 9.3.)< ili = 9.4.1.	32.400,00
9.4.3. GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA (9.4.1. - 9.4.2.)	10.092,40
9.5. UTVRĐIVANJE GODIŠNJEG POREZA I PRIREZA	
9.5.1. GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA (9.4.3.)	10.092,40
9.5.2. DIO POREZNE OSNOVICE DO 43.200,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 12%	10.092,40
9.5.3. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 43.200,00 DO 129,600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 25% (NA IDUĆIH 86.400,00 kn)	-
9.5.4. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 129.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 40%	-
9.5.5. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 12% (9.5.2. x 12%)	1.211,09
9.5.6. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 25 % (9.5.3 x 25%)	-
9.5.7. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 40% (9.5.4. x 40%)	-
9.5.8. UKUPNI GODIŠNJI POREZ (9.5.5. + 9.5.6. + 9.5.7.)	1.211,09
9.5.9. GODIŠNJI PRIREZ (9.5.8.. x stopa prireza)	218,00
9.6. UTVRĐIVANJE RAZLIKE POREZA I PRIREZA	
9.6.1. GODIŠNJA OBVEZA POREZA I PRIREZA (9.5.8. + 9.5.9.)	1.429,09
9.6.2. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS PRVE SKUPINE I GRADA VUKOVARA	
9.6.3. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS DRUGE SKUPINE	
9.6.4. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS TREĆE SKUPINE I BRDSKO-PLANINSKIM PODRUČJIMA	
9.6.5. UKUPNO UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI (9.6.2. + 9.6.3. + 9.6.4.)	
9.6.6.UMANJENJE ZA OLAKŠICU HRVI	
9.6.7. GODIŠNJA OBVEZA POREZA I PRIREZA (9.6.1. - 9.6.5. - 9. 6.6.)	1.429,09
9.6.8. UPLAĆENI PREDUJAM POREZA I PRIREZA U TUZEMSTVU (pod 5.)	8.920,80
9.6.9. UPLAĆENI POREZ U INOZEMSTVU (pod 4.7.1.)	
9.6.10. UPLAĆENI POREZ U INOZEMSTVU KOJI SE MOŽE ODBITI (= ili < 9.6.9.)	
9.6.11. UKUPNO UPLAĆENI POREZ I PRIREZ (9.6.8. +9. 6.10.)	8.920,80
9.6.12. RAZLIKA POREZA I PRIREZA ZA UPLATU (9.6.7. - 9. 6.11.)	
9.6.13. RAZLIKA POREZA I PRIREZA ZA POVRAT (9.6.8. - 9.6.4.)	7.491,71

Na temelju podataka u godišnjoj prijavi poreza na dohodak, porezni obveznik ostvaruje razliku poreza i prireza za povrat u iznosu 7.491,71 kuna. Uz pretpostavku da nema evidentiranih neizmirenih obveza za javna davanja, navedenu razliku može koristiti kao predujam za tekuće razdoblje ili pisanim putem od Porezne uprave zahtijevati povrat. Poreznom obvezniku, iz ovoga primjera, u interesu je da od nadležne ispostave Porezne uprave, pisanim putem zatraži smanjivanje utvrđenih predujmova poreza na dohodak.

Uz poreznu prijavu, obvezan je priložiti isprave o ostvarenom dohotku od samostalne djelatnosti, i to:

- **izvadak iz poslovnih knjiga** s podacima o ukupnim primicima i ukupnim izdacima,[19] pri čemu se posebno iskazuju podaci o izdacima otpisa i porezno priznatim izdacima reprezentacije te podatak o broju zaposlenih sa stanjem na dan 31. prosinca poreznog razdoblja za koje se podnosi godišnja porezna prijava,
- **popis dugotrajne imovine,**
- sve druge prethodno navedene isprave koje dokazuju činjenice bitne za oporezivanje (između ostalog i izračun korištene državne potpore za obrazovanje i izobrazbu).

[19] Porezni obveznici koji nisu u sustavu poreza na dodanu vrijednost poslovne primitke i poslovne izdatke iskazuju prema načinu na koji su nastali: putem žiroračuna, u gotovini ili u naravi.

Mr. sc. Kornelija SIROVICA, HZRIF, Zagreb

Mr. sc. MIRJANA MAHOVIĆ KOMLJENOVIĆ

Stručni članak UDK 657.2

Utvrđivanje dohotka od zajedničke djelatnosti za 2011. godinu

Ako više fizičkih osoba zajednički obavlja obrtničku djelatnost, postoji obveza utvrđivanja zajedničkog dohotka te podnošenja nadležnoj ispostavi Porezne uprave prijave o dohotku od zajedničke djelatnosti na Obrascu DOH-Z, do 31. siječnja 2012. za 2011. godinu. Dohodak od zajedničke djelatnosti utvrđuje se kao razlika naplaćenih poslovnih primitaka i plaćenih poslovnih izdataka nastalih u kalendarskoj godini odnosno poreznom razdoblju, na isti način kao i kada djelatnost obavlja jedan nositelj djelatnosti, pri čemu se primici i izdaci iskazuju u jednom Obrascu KPI za ukupnu djelatnost, neovisno od broja supoduzetnika.

Prema izmijenjenim odredbama Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 123/10.), dohodak od zajedničke djelatnosti za 2011. godinu utvrđuje se i podnosi na novom Obrascu DOH-Z.

U ovom članku autorica piše o posebnosti popunjavanja porezne prijave za zajedničku djelatnost, utvrđivanju zajedničkog dohotka te njegovom raspoređivanju na pojedine supoduzetnike.

1. UVOD

Sukladno odredbama Zakonu o obrtu (Nar. nov., br. 73/93. do 40/10. - Odluka USRH), pod obrtom se smatra samostalno i trajno obavljanje dopuštenih gospodarskih djelatnosti od strane fizičkih osoba sa svrhom postizanja dobiti koja se ostvaruje proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluga na tržištu. Obrtnik je fizička osoba koja obavlja jednu ili više djelatnosti u svoje ime i za svoj račun, a pritom se može koristiti i radom drugih osoba.

Obavljajući obrtničku djelatnost, s poreznog aspekta, fizičke osobe mogu u gospodarskom smislu ostvarivati:

- **vlastiti odnosno pojedinačni dohodak** - ako djelatnost obavljaju sami,
- **zajednički dohodak** - ako dvije ili više fizičkih osoba ostvaruje dohodak zajedničkim obavljanjem djelatnosti, pri čemu fizička osoba može biti supoduzetnik u jednom ili više zajedničkih obrta,
- **vlastiti i zajednički dohodak istodobno** - u slučaju kada fizička osoba sama obavlja djelatnost ali istovremeno ostvaruje i dohodak zajedničkim obavljanjem djelatnosti, kao supoduzetnik u nekom drugom obrtu.

Prema odredbama Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04. do 114/11. - u nastavku: Zakon), te Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. do 137/11. - u nastavku: Pravilnik), kao temeljnih propisa kojima je u Republici Hrvatskoj uređen sustav oporezivanja dohotka fizičkih osoba, **zajednički ostvaren dohodak izravno se ne oporezuje porezom na dohodak, već se isti u odgovarajućem iznosu raspoređuje odnosno dijeli na pojedine supoduzetnike,** prema prethodno zaključenom ugovoru ili na jednake dijelove.

Prijavu o zajednički utvrđenom dohotku sastavlja **nositelj zajedničke djelatnosti**, koji je istu obvezan dostaviti ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu na novom Obrascu DOH-Z, koji se za 2011. godinu podnosi **najkasnije do kraja siječnja 2012.** godine. Prijavu je moguće zaprimiti neposredno od poreznog obveznika u nadležnoj ispostavi Porezne uprave, ili se obrazac DOH-Z može predati kao preporučena pošiljka putem pošte.

2. ZAJEDNIČKO OBAVLJANJE DJELATNOSTI PREMA ZAKONU O OBRTU

Zajedničko poslovanje fizičkih osoba uređeno je člancima 35.a, 35.b. i 35.c Zakona o obrtu, čijim odredbama je propisano da radi obavljanja gospodarskih djelatnosti dvije ili više fizičkih osoba mogu zajednički obavljati obrt, pri čemu zajed-

nički obrt posluje pod zajedničkom tvrtkom. Međutim, međusobni odnosi između tih osoba uređuju se pisanim ugovorom na koji se primjenjuju propisi kojima se uređuju obvezni odnosi u ortaštvu. Ortaštvo je uređeno odredbama čl. 637. do 660. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. do 125/11.), a ugovorom o ortaštvu uzajamno se obvezuju dvije ili više osoba uložiti svoj rad i/ili imovinu radi postizanja zajedničkog cilja. Imovinu ortaštva čine ulozi ortaka te imovina koja je stečena poslovanjem ortaštva, pri čemu se ortački ulog može sastojati u stvarima, pravima, novcu, radu i drugim dobrima. Ortaštvo nema pravnu osobnost već je ono zajednica više osoba koje svojim radom sudjeluju u obavljanju djelatnosti ortaštva.

Ugovor o zajedničkom obavljanju obrta fizičke osobe obvezno prilažu pri upisu zajedničkog obrta u Središnji obrtni registar nadležnog ureda državne uprave u županiji, odnosno uredu Grada Zagreba, a na koji se primjenjuju propisi o ortaštvu uređeni Zakonom o obveznim odnosima.

Radi obavljanja gospodarske djelatnosti, jedna fizička osoba može obavljati više zajedničkih obrta, što znači da fizička osoba može biti ortak u jednom ili više zajedničkih obrta. Fizička osoba može pristupiti ili istupiti iz zajedničkog obrta, u kojem slučaju se obavljanje obrta nastavlja. Međutim, svako istupanje fizičke osobe iz zajedničkog obrta te pristupanje novih fizičkih osoba, mora se obvezno prijaviti nadležnom uredu državne uprave u županiji odnosno uredu Grada Zagreba.

3. ZAJEDNIČKO OBAVLJANJE DJELATNOSTI PREMA POREZNIM PROPISIMA

Osim pojedinačnog dohotka, fizičke osobe mogu u skladu s odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dohodak, utvrđivati i zajednički dohodak (ili gubitak u poslovanju ako je ostvaren negativan poslovni rezultat), i to kao:

- **dohodak od samostalne djelatnosti** - koji sukladno čl. 18. Zakona uključuje: djelatnost obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti, djelatnost slobodnih zanimanja, poljoprivrednu i šumarsku djelatnost, te
- **dohodak od imovine i imovinskih prava** - koji se oporezuje na način propisan za samostalnu djelatnost, a koji sukladno čl. 27. Zakona uključuje: izdavanje u zakup ili najam nekretnina i pokretnih stvari, iznajmljivanje stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova, vremenski ograničeno ustupanje autorskih prava i prava industrijskog vlasništva, drugih imovinskih prava te otuđenje nekretnina i imovinskih prava.

Na način propisan za samostalnu djelatnost, dohodak obvezno moraju utvrđivati i porezni obveznici koji se bave **izdavanjem u najam ili zakup nekretnina i pokretnih stvari po kojoj osnovi su postali obveznicima PDV-a**, i to za ukupnu imovinu koja je dana u zakup ili najam, a prema čl. 40. st. 4. Pravilnika, kao i porezni obveznici koji ostvaruju dohodak od imovine davanjem u najam ili zakup nekretnina i pokretnina, a nisu obveznici PDV-a, ali su temeljem vlastitog zahtjeva zatražili da im se dohodak od imovine i imovinskih prava utvrđuje na način propisan za obrtničku djelatnost, sukladno odredbi čl. 40. st. 3. Pravilnika.

Iz navedenog proizlazi da se zajednički ostvaren dohodak, na isti način kao i u slučaju kada djelatnost obavlja jedan nositelj djelatnosti, može utvrđivati po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti obrta, slobodnog zanimanja, poljoprivrede i šumarstva te zajedničke imovine i imovinskih prava, kao i u kombinaciji spomenutih djelatnosti. Iz navedenog proizlazi da jedna fizička osoba može osim pojedinačnog dohotka, ostvarivati više vrsta zajedničkog dohotka a temeljem odgovarajućih ugovora kojima treba biti uređeno zajedničko obavljanje djelatnosti. Dohodak od zajedničke djelatnosti utvrđuje se kao jedinstven dohodak, koji se raspoređuje ili dijeli na pojedine supoduzetnike prema zaključenom ugovoru ili na jednake dijelove.

U slučaju ostvarivanja zajedničkog dohotka obavljanjem samostalne djelatnosti, nositelj i ostali supoduzetnici zajedničke djelatnosti, **dužni su u roku 8 dana od dana početka ostvarivanja primitaka, podnijeti prijavu nadležnoj ispostavi Porezne uprave na RPO Obrascu, Prilog A, a ako se ostvaruje zajednički dohodak od imovine i imovinskih prava, na RPO Obrascu, Prilog B,** kako bi se osigurali podaci koji su potrebni za utvrđivanje i plaćanje poreza.

4. POREZNE OBVEZE PRI OBAVLJANJU ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI

Kod zajednički ostvarenog dohotka, a prema čl. 2. Zakona, porezni obveznik je svaka fizička osoba zasebno i to za svoj udio u zajedničkom dohotku.

Naime, ako više fizičkih osoba ostvaruje dohodak zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti, **svaka fizička osoba - supoduzetnik plaća porez na dio dohotka koji joj pripada od zajedničke samostalne djelatnosti podnošenjem pojedinačne porezne prijave na Obrascu DOH**. Navedeno se odnosi i na slučaj kada više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak od imovine i imovinskih prava - suvlasnici i supoduzetnici.

4.1. Imenovanje nositelja zajedničke djelatnosti

Prema čl. 34. st. 6. Zakona te čl. 48. st. 4. Pravilnika, supoduzetnici koji ostvaruju zajednički dohodak dužni su imenovati **nositelja zajedničke djelatnosti**, koji je obvezan o tome izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave na početku obavljanja zajedničke djelatnosti. Nositelj zajedničke djelatnosti odgovoran je i za vođenje poslovnih knjiga i evidencija, plaćanje poreznih i drugih obveza, podnošenje prijava i izvješća (godišnjih i mjesečnih), kao i izvršavanje drugih propisanih obveza koje proizlaze iz zajedničke djelatnosti i zajedničke imovine i imovinskih prava. No, ako supoduzetnici ne imenuju nositelja zajedničke djelatnosti, to će imenovanje obaviti nadležna Poreza uprava po službenoj dužnosti.

Za nositelja zajedničke djelatnosti **ne može biti imenovan nerezident odnosno inozemni porezni obveznik.**

4.2. Porezna zaduženja nositelja zajedničke djelatnosti

U nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, a tijekom poslovne godine

kao poreznog razdoblja, nositelj zajedničke djelatnosti zadužuje se kao obveznik plaćanja sljedećih vrsta poreza:

- **PDV-a za ukupnu zajedničku djelatnost.** PDV se zadužuje temeljem mjesečnih ili tromjesečnih PDV obrazaca sve dok je oporeziv promet na godišnjoj razini manji od 300.000,00 kn, a na kraju godine temeljem PDV-K obrasca, u kojima se iskazuje obračunati PDV prema plaćenim ulaznim i naplaćenim izlaznim računima u obračunskom razdoblju,
- **porezom na potrošnju** - ako se zajednički obavlja ugostiteljska djelatnost. Obračunani porez na potrošnju na alkoholna pića te pivo i bezalkoholna pića što se prodaju u ugostiteljskim objektima, zadužuje se mjesečno temeljem PP-MI-PO obrasca, koji se dostavlja ispostavi Porezne uprave zajedno s PDV obrascem do kraja tekućeg za protekli mjesec. Porez na potrošnju plaća se na promet alkoholnog i bezalkoholnog pića, kojeg u svojim odlukama mogu propisivati općine i gradovi u visini do najviše 3%,
- **porezom na tvrtku ili naziv** - tvrtka ili naziv je ime pod kojim obrt posluje i sudjeluje u pravnom prometu, a ista se mora na prikladan način istaknuti na ulazu u sjedište obrta ili na mjestu gdje se obrt obavlja. Pri postojanju više ulaza u poslovnu prostoriju, tvrtku je potrebno istaknuti na svakom od ulaza, no plaća se samo jedan porez na tvrtku kao i u slučaju kada više osoba ostvaruje dohodak zajedničkim obavljanjem djelatnosti. Porez na tvrtku ili naziv plaća se u godišnjem iznosu koji propisuje grad ili općina, a isti ne može iznositi više od 2.000,00 kn po svakoj istaknutoj tvrtki ili nazivu,
- **komorski doprinos u paušalnom iznosu** (šifra vrste davanja 5236) - čiji su obveznici fizičke osobe koje su članovi Hrvatske obrtničke komore, a koji se plaća u visini koja je utvrđena u Izvatku iz Odluke o plaćanju doprinosa u paušalnom iznosu udruženjima obrtnika, područnim obrtničkim komorama i Hrvatskoj obrtničkoj komori za 2011. (Nar. nov., br. 146/10.) Međutim, za zajednički obrt, **obveznik plaćanja komorskog doprinosa koji se plaća po stopi 0,40% od dohotka odnosno dobiti (šifra vrste davanja 5241), je svaka fizička osoba koja ostvaruje dohodak od zajedničke djelatnosti obrta,**
- **članarinom turističkim zajednicama** ovisno o razredu turističkog mjesta gdje je sjedište zajedničkog obrta, skupini u koju je razvrstana djelatnost kojom se obrtnik bavi te o stopi na ukupan prihod, utvrđen prema Zakonu o članarinama u turističkim zajednicama (Nar. nov., br. 152/08. do 88/10.),
- **spomeničkom rentom** ako obrtnik obavlja djelatnost u nepokretnom kulturnom dobru ili na području kulturno-povijesne cjeline, pri čemu je za ostvareni prihod obavljanjem zajedničke djelatnosti propisana obveza plaćanja prema odredbama Zakona o zaštiti i očuvanju kulturnih dobara (Nar. nov., br. 69/99 do 61/11.),
- **obveznim doprinosima za mirovinsko i zdravstveno osiguranje**, posebnim doprinosom za prava za slučaj ozljede na radu, doprinosom za zapošljavanje te porezom na dohodak i prirezom od nesamostalnog rada, a koji proizlaze iz statusa obrtnika kao poslodavca, temeljem mjesečno podnesenog izvješća na ID Obrascu,
- **obveznim doprinosima za vlastito mirovinsko osiguranje** na temelju generacijske solidarnosti i doprinosom za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje ako je osiguranik REGOS-a, doprinosom za zdravstveno osiguranje i posebnim doprinosima za prava u slučaju ozljede na radu.

Osim navedenog, nositelj zajedničke djelatnosti, kao obveznik poreza na dohodak od samostalne djelatnosti, na temelju podnesenog Obrasca DOH, u kojemu je iskazao svoj udio u dohotku od zajedničkog obavljanja obrta kao i drugim oblicima dohotka koje je ostvario tijekom tekuće godine, zadužuje se i:

- **porezom i prirezom na dohodak po godišnjoj prijavi** a temeljem iskazanog udjela u dohotku od zajedničke djelatnosti obrta kao i svim drugim oblicima dohotka koje je nositelj zajedničke djelatnosti mogao ostvariti tijekom tekuće godine, a za koje se obvezno podnosi Obrazac DOH,
- **predujmom poreza i prireza od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti**, a koji se utvrđuje prema ostvarenom dohotku od samostalne djelatnosti te drugim oblicima dohodaka koje je nositelj zajedničke djelatnosti mogao ostvariti u prethodnom poreznom razdoblju. Predujmovi poreza se plaćaju mjesečno, do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec. Međutim, sukladno čl. 47. st. 4. Zakona, novi porezni obveznici koji započinju s obavljanjem zajedničke djelatnosti, oslobođeni su plaćanja predujmova poreza za prvu godinu rada sve do podnošenja prve godišnje porezne prijave.

4.3. Porezna zaduženja supoduzetnika

U analitičkoj evidenciji koju vodi nadležna ispostava Porezne uprave, svaki od **supoduzetnika** prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu, zadužuje se rješenjem kao obveznik plaćanja:

- doprinosa za vlastito mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti i na temelju individualne kapitalizirane štednje (ako je osiguranik II. stupa), obveznog zdravstvenog osiguranja i doprinosom za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu, a zbog svojstva osiguranika s osnove obavljanja obrtničke djelatnosti,
- poreza i prireza na dohodak po godišnjem obračunu, temeljem podnesene pojedinačne godišnje porezne prijave,
- mjesečnim akontacijama ili predujmovima poreza na dohodak i prireza, te
- komorskim doprinosom u postotku od ostvarenog dohotka odnosno dobiti iz prethodnog poreznog razdoblja, a prema KD Obrascu koji se kao prilog dostavlja uz Obrazac DOH-Z.

5. OBVEZA VOĐENJA POSLOVNIH KNJIGA I EVIDENCIJA

Kao i kod poduzetnika koji sami obavljaju gospodarsku djelatnost, i pri utvrđivanju dohotka zajedničkim obavljanjem djelatnosti postoji obveza evidentiranja svake nastale poslovne promjene u poslovnim knjigama i evidencijama, te na temelju tih podataka i utvrđivanje zajedničkog dohotka kao razlike između naplaćenih primitaka i plaćenih izdataka.

Koje vrste poslovnih knjiga poduzetnici trebaju voditi, ovisi o vrsti djelatnosti kojom se bave te jesu li obavljanjem iste, osim obveznika poreza na dohodak postali i obveznicima poreza na dodanu vrijednost.

Temeljne poslovne knjige koje trebaju voditi poduzetnici, a na osnovu kojih će se utvrditi zajednički ostvaren dohodak su:

- Knjiga primitaka i izdataka - Obrazac KPI,
- Knjiga prometa (blagajničkih primitaka) - Obrazac KPR,
- Popis dugotrajne imovine - Obrazac DI,
- Evidencija o tražbinama i obvezama - obrazac TO.

6. UTVRĐIVANJE DOHOTKA OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI

Utvrđivanje dohotka od obavljanja zajedničke djelatnosti uređeno je odredbama čl. 34. Zakona te čl. 48. i 49. Pravilnika o porezu na dohodak.

Dohodak od samostalne djelatnosti i dohodak od imovine i imovinskih prava kojeg zajednički ostvaruje više osoba, utvrđuje se kao jedinstven dohodak na isti način kao i u slučaju kada obrtničku djelatnost obavlja jedan nositelj, a putem Knjige primitaka i izdataka - Obrasca KPI. **Za zajedničku djelatnost vodi se samo jedna Knjiga primitaka i izdataka** bez obzira na broj supoduzetnika ili broj poslovnih jedinica, putem kojih se djelatnost obavlja.

U Obrascu KPI poslovni primici i poslovni izdaci, iskazuju se isključivo primjenom načela naplate, koja može biti u gotovini, preko žiroračuna ili u naravi, odnosno primjenom stvarnog plaćanja i to gotovinskog, preko žiroračuna ili davanja u naravi, što znači da se knjiga primitaka i izdataka vodi po **načelu blagajne.**

Na kraju godine, u posebnom retku u Obrascu KPI, ukupno dopuštenim izdacima dodaju se izdaci otpisa odnosno amortizacije sredstava dugotrajne imovine, a koja su evidentirana u Popisu dugotrajne imovine.

Dohodak od zajedničke djelatnosti koji je utvrđen kao jedinstven dohodak se ne oporezuje, **već se isti raspoređuje prema odredbama prethodno zaključenog ugovora na pojedine supoduzetnike** te iskazuje u Obrascu DOH-Z, koji je sastavni dio Pravilnika.

6.1. Prijava dohotka od zajedničke djelatnosti - Obrazac DOH-Z

Utvrđeni dohodak koji je ostvaren zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti odnosno zajedničke imovine i imovinskih prava, po isteku svakog poreznog razdoblja potrebno je iskazati u Prijavi o utvrđenom dohotku od zajedničke djelatnosti na Obrascu DOH-Z, koju nositelj zajedničke djelatnosti podnosi ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu.

Prijava dohotka od zajedničke djelatnosti podnosi se prije podnošenja pojedinačnih godišnjih poreznih prijava, a najkasnije do kraja siječnja tekuće za prethodnu kalendarsku godinu. Na taj način se omogućuje svakom supoduzetniku da preda svoju pojedinačnu prijavu na Obrascu DOH u roku, odnosno do kraja veljače tekuće za prethodnu godinu.

Prijava dohotka od zajedničke djelatnosti za 2011. podnosi se do kraja siječnja 2012. na **novom obrascu DOH-Z**, a koji je prema čl. 83. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov. br. 95/05. do 137/11.), izmijenjen u odnosu na "stari" obrazac DOH-Z za umanjenje dohotka ili uvećanje gubitka za iznos državne potpore za naukovanje za obrtnička zanimanja te za obrazovanje i izobrazbu, a koje izdatke obrtnici utvrđuju sukladno posebnim propisima i to prema Zakonu o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 107/07. i 152/08.) te Pravilniku o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 12/08. i 13/09.).

U Obrascu DOH-Z, raspodjela zajednički ostvarenog dohotka ili gubitka (ako su poslovni izdaci veći od poslovnih primitaka) na pojedine supoduzetnike, obavlja se u načelu prema odredbama ugovora. No, ako ugovorom nije utvrđena raspodjela dohotka nego udjeli u imovini, tada se zajednički dohodak raspoređuje na supoduzetnike u skladu s odnosima udjela u imovini. U svim drugim slučajevima, dohodak ili gubitak se raspoređuje na supoduzetnike na jednake dijelove.

Prijavu dohotka od zajedničke djelatnosti potpisuju svi supoduzetnici, odnosno nositelj zajedničke djelatnosti, ako je za to ovlašten ugovorom ili drugim ispravama o zajedničkoj djelatnosti. Po zaprimanju Obrasca DOH-Z, ispostava Porezne uprave donosi rješenje. **Rješenje se dostavlja nositelju zajedničke djelatnosti**, koji je obvezan obavijestiti sve supoduzetnike o visini utvrđenog zajedničkog dohotka i njegovoj raspodjeli na svakog pojedinog supoduzetnika. Na temelju izdanog rješenja nositelju zajedničke djelatnosti, u nadležnoj ispostavi Porezne uprave ne obavlja se nikakvo knjiženje na knjigovodstvenoj kartici, već se spomenutim rješenjem samo osiguravaju podaci o udjelima supoduzetnika u zajednički ostvarenom dohotku.

Osim prijave o utvrđenom dohotku od zajedničke djelatnosti, svaki od supoduzetnika dužan je podnijeti i pojedinačnu poreznu prijavu na Obrascu DOH, u koju će unijeti onaj dio zajednički ostvarenog dohotka koji mu pripada od zajedničkog obavljanja djelatnosti prema dobivenom rješenju Porezne uprave, a temeljem koje će se i utvrditi stvarna obveza plaćanja poreza na dohodak te prireza.

Prema Uputi Ministarstva financija o postupku zaprimanja i obrade godišnjih prijava poreza na dohodak za 2011. Kl: 410-01/11-01/2602 od 2. prosinca 2011., propisano je da se prijave dohotka od zajedničke djelatnosti na Obrascu DOH-Z, trebaju obraditi u nadležnim ispostavama Porezne uprave te izdati rješenja nositeljima supoduzetništva najkasnije do 20. veljače 2012., kako bi svaki od supoduzetnika mogao na vrijeme podnijeti poreznu prijavu na Obrascu DOH, u kojoj će iskazati svoj udio u zajednički ostvarenom dohotku.

6.2. Postupak uvećanja i umanjenja ostvarenog dohotka od zajedničke djelatnosti

Sukladno odredbama čl. 49. Pravilnika, a prije podnošenja pojedinačne porezne prijave, supoduzetnici su dužni ispraviti svoj dio dohotka koji im pripada od zajedničke djelatnosti, ako su tijekom poreznog razdoblja primali određene naknade a koje se nisu oporezivale prema odredbama propisanim za dohodak od nesamostalnog rada ili drugi dohodak, ili su imali poslovne izdatke vezane uz djelatnost, a koji se nisu iskazivali kao izdaci zajedničke djelatnosti.

Prema navedenom, svaki od supoduzetnika obvezan je:

- **povećati dio dohotka** koji mu pripada od zajedničkog obavljanja djelatnosti, za visinu naknade za gospodarsko dobro (strojeve, opremu, poslovni prostor), danih u zakup, najam ili slično. U slučaju kada je supoduzetnik dao uz naknadu (zakupninu, najamninu i sl.) na raspolaganje svoje gospodarsko dobro, kojim se obavljala zajednička djelatnost, a naknada za korištenje se tijekom godine iskazivala kao poslovni izdatak zajedničke djelatnosti u Obrascu KPI, tada je za primljenu naknadu dužan povećati svoj dohodak od zajedničke djelatnosti,
- **smanjiti dio dohotka** koji mu pripada od zajedničkog obavljanja djelatnosti, ako je u tijeku poreznog razdoblja imao vlastite izdatke, koji se prema Zakonu o porezu na dohodak smatraju porezno priznatim poslovnim izdacima i za što posjeduje vjerodostojne knjigovodstvene isprave, a koji nisu odbijeni odnosno iskazani kao izdaci od zajedničke djelatnosti u poslovnim knjigama.

Svota za koju je potrebno povećati ili umanjiti dohodak svakog supoduzetnika, iskazuje se na red. br. 10. - *Raspodjela zajedničkog dohotka/gubitka na supoduzetnika*, i to u stupcu 5 Obrasca DOH-Z.

6.3. Prilozi uz Obrazac DOH-Z

Uz poreznu prijavu od zajedničkog dohotka, a prema čl. 83. st. 6. Pravilnika, nositelj zajedničke djelatnosti obvezno prilaže:

- ugovore i isprave o zajedničkoj djelatnosti i odnosima između supoduzetnika međusobno i zajedničke djelatnosti i supoduzetnika, ako se oni već ne nalaze u nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema prebivalištu poreznih obveznika;
- ugovore i isprave o otuđenju zajedničke djelatnosti ili dijelu zajedničke djelatnosti, ako se djelatnost ne nastavlja;
- pregled poslovnih primitaka i izdataka ako se ne vode poslovne knjige (dohodak od zajedničke imovine i imovinskih prava),
- isprave na temelju kojih su korištene porezne olakšice (ugovori i preslike naloga o primljenim iznosima),
- preslika popisa dugotrajne imovine,
- izvadak iz poslovnih knjiga sastavljen za zajedničku djelatnost, s podacima o ukupnim primicima i ukupnim izdacima, pri čemu se posebno iskazuju podaci o otpisu, reprezentaciji te podatak o broju zaposlenih sa stanjem na dan 31. 12. 2011.

Prijavu dohotka od zajedničke djelatnosti koja je sastavni dio Pravilnika, potpisuju svi supoduzetnici, odnosno nositelj zajedničke djelatnosti, ako je za potpisivanje ovlašten ugovorom ili drugim ispravama o zajedničkoj djelatnosti, ili opunomoćenik odnosno porezni savjetnik, a sukladno odredbama čl. 15. OPZ-a.

7. PRIMJER UTVRĐIVANJA DOHOTKA OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI I POPUNJAVANJE OBRASCA DOH-Z

Primjer utvrđivanja dohotka i popunjavanja prijave od zajedničke djelatnosti - Obrazac DOH-Z, dan je za zajedničku bravarsku radionicu "Čelik" - koju obavljaju 3 supoduzetnika, s prebivalištem u Samoboru i u Novom Zagrebu. Nadležna ispostava Porezne uprave je u Samoboru, jer je tu prebivalište nositelja zajedničke djelatnosti Petra Perića.

Prema odredbi čl. 83. st. 3. Pravilnika, u **Obrazac DOH-Z** upisuju se sljedeći podaci**:**

- pod brojem 1 - naziv i adresa sjedišta zajedničke djelatnosti - unosi se naziv i adresa radnje, datum predaje prijave te broj telefona na kojem ovlašteni službenik Porezne uprave može dobiti potrebna objašnjenja u svezi prijave;
- pod brojem 2 - nositelj zajedničke djelatnosti - upisuju se podaci o imenu i prezimenu, mjestu prebivališta odnosno uobičajenog boravišta, te OIB za supoduzetnika koji je imenovan za nositelja zajedničke djelatnosti;
- pod brojem 3 - podaci o supoduzetnicima - unose se podaci o imenu i prezimenu, mjestu prebivališta odnosno uobičajenog boravišta, te OIB za svakog supoduzetnika;
- pod brojem 4 - iznos dohotka/gubitka od zajedničke djelatnosti - unosi se iznos zajedničkog dohotka koji je utvrđen na temelju Knjige primitaka i izdataka za zajedničku djelatnost te **Pregleda poslovnih primitaka i izdataka koji se prilaže uz Obrazac DOH-Z,** a koji za 2011. godinu iznosi 86.100,00 kn.

Ako je od obavljanja zajedničke djelatnosti ostvaren gubitak u poslovanju, upisuje se iznos gubitka s predznakom minus (-);

Pregled primitaka i izdataka za zajedničku djelatnost za razdoblje:		1. 1. do 31. 12. 2011.	
OIB:		10095733014	
Ime, prezime i adresa nositelja zajedničke radnje:		Petar Perić, Matoševa 7, Samobor	
Naziv i sjedište radnje:		Zajednička bravarska radionica "Čelik"	
Broj zaposlenih radnika na dan 31. 12. 2011.			7 radnika
Red. br.	Vrsta primitaka	Vrsta izdataka	Iznos
1.	poslovni primici	xxxxxxxxxxxxxx	981.800,00
2.	primici u svezi s otuđenjem	xxxxxxxxxxxxxx	-
3	UKUPNI PRIMICI (1 + 2)	xxxxxxxxxxxxxx	981.800,00
4	xxxxxxxxxxxxxx	poslovni izdaci	740.900,00
5	xxxxxxxxxxxxxx	izdaci otpisa	134.700,00
6	xxxxxxxxxxxxxx	izdaci reprezentacije	20.100,00
7	xxxxxxxxxxxxxx	izdaci u svezi s otuđenjem	-
8	xxxxxxxxxxxxxx	UKUPNI IZDACI (4 + 5 + 6 + 7)	985.700,00
	DOHODAK/GUBITAK (3 - 8)		**86.100.00**

Zajednički ostvaren dohodak u svoti od 86.100,00 kn dodatno se umanjuje (ili uvećava za gubitak) za izdatke za plaće novozaposlenih osoba, za izdatke istraživanja i razvoja, za iznos državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te za naukovanja za obrtnička zanimanja, ako su navedene olakšice korištene tijekom poreznog razdoblja (prema čl. 56. i 57. Zakona), radi čega se pod točkom 9. Obrasca DOH-Z upisuje iznos dohotka/gubitka od zajedničke djelatnosti nakon umanjenja.

U našem primjeru iznos dohotka od zajedničke djelatnosti nakon umanjenja iznosi 74.600,00 kn.

- **pod brojem 10 -** raspodjela zajedničkog dohotka na supoduzetnike

Ovaj dio prijave ima 6 stupaca koji se popunjavaju na sljedeći način:

- u stupac 1 - unosi se redni broj;
- u stupac 2 - unosi se OIB svakog supoduzetnika;
- u stupac 3 - unosi se postotak udjela svakog supoduzetnika u zajedničkom dohotku, koji se utvrđuje temeljem zajedničkog ugovora o supoduzetništvu, udjela u imovini ili se raspodjela obavlja na jednake dijelove.

U našem primjeru postoji ugovor o zajedničkoj djelatnosti prema kojem se zajednički ostvareni dohodak raspoređuje na jednake dijelove - svakom od supoduzetnka po 33,33%;

- stupac 4 - unosi se iznos dohotka supoduzetnika prema odredbama zaključenog ugovora, koji se dobije primjenom postotka udjela iz stupca 3 na ostvareni dohodak iskazan pod 4. Obrasca DOH-Z;
- stupac 5 - unose se podaci o iznosima za koje se uvećava ili umanjuje udio u zajedničkom dohotku svakog supoduzetnika. Pretpostavimo da je u našem primjeru, nositelj zajedničke djelatnosti primio u tijeku 2011. najamninu za korištenje vlastitog stroja u iznosu od 12.000 kn (12 mj. x 1.000,00 kn), a isplaćena naknada evidentirala se kao poslovni izdatak od zajedničke djelatnosti u Knjizi primitaka i izdataka. Za iznos primljene najamnine, potrebno je povećati dohodak od samostalne djelatnosti, nositelju zajedničke djelatnosti, a sukladno odredbi čl. 49. st. 6. Pravilnika, budući se primljena naknada ne smatra njegovim dohotkom od imovine i imovinskih prava.

Ostvareni dohodak od zajedničke djelatnosti, može se i smanjiti onom supoduzetniku koji je vlastitim sredstvima podmirivao izdatke za poslovne svrhe, a koji nisu iskazani kao izdaci od zajedničke djelatnosti u poslovnim knjigama;

- u stupac 6 - upisuje se iznos ukupnog dohotka za svakog supoduzetnika, a koji se dobije zbrajanjem pripadajućeg dijela dohotka u zajednički ostvarenom dohotku iz stupca 4 s pripadajućim uvećanjima ili umanjenjima iz stupca 5 zajedničke prijave;

Utvrđeni udio zajedničkog dohotka/gubitka od samostalne djelatnosti koji pripada svakom supoduzetniku iz stupca 6, **svaki će supoduzetnik iskazati u godišnjoj poreznoj prijavi pod br. 4.2.1. u stupcu 5 na dijelu SD Obrasca DOH.**

- pod brojem 11. - podaci o olakšicama, oslobođenjima i poticajima - ako su korišteni tijekom godine:
  - neoporezivi primici umjetnika do 20.000,00 kn godišnje (čl. 24. st. 2. Pravilnika i čl. 20. Zakona o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva),
  - 25% neoporezivih primitaka za umjetnički autorski honorar pri ostvarivanju zajedničke samostalne umjetničke i kulturne djelatnosti (čl. 46. st. 5. Pravilnika i čl. 22. Zakona o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva),
  - 30% porezno priznatih izdataka reprezentacije (čl. 22. Zakona),
- pod brojem 12. - popis priloga - unose se **prilozi** koje je potrebno priložiti, a koji su navedeni pod točkom 6.3.

REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINANCIJA, POREZNA UPRAVA
PODRUČNI URED **ZAGREB**
ISPOSTAVA **SAMOBOR**

OBRAZAC DOH-Z

PRIJAVA DOHOTKA OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI ZA 2011. GODINU

iznosi u kunama i lipama

1. NAZIV I ADRESA SJEDIŠTA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		NADNEVAK PREDAJE	
NAZIV ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI Bravarska radionica "Čelik"		Telefon: **5516-215**	
MJESTO Samobor			
ULICA I KUĆNI BROJ Matoševa 7 A			
2. NOSITELJ ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI			
IME I PREZIME **Petar Perić**		OIB. **10095733014**	
MJESTO PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA **10 430 Samobor**			
ULICA I KUĆNI BROJ **Matoševa 7**			
3. PODACI O SUPODUZETNICIMA			
R. br.	IME I PREZIME	OIB	ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA
3.1.	**Stjepan Kralj**	**29603965081**	**Novi Zagreb, B. Magovca 12**
3.2.	**Ivan Ivić**	**59553301252**	**Novi Zagreb, Visinov prilaz 5**
3.3.			
3.4.			
3.5.			
3.6			
3.7.			
3.8.			
3.9			
3.10.			
4. IZNOS DOHOTKA/GUBITKA OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI			**86.100,00**
5. UMANJENJE DOHOTKA ILI UVEĆANJE GUBITKA ZA PLAĆE NOVOZAPOSLENIH OSOBA			**-**
6. UMANJENJE DOHOTKA ILI UVEĆANJE GUBITKA ZA IZNOS DRŽAVNE POTPORE ZA NAUKOVANJE ZA OBRTNIČKA ZANIMANJA			**1.600,00**
7. UMANJENJE DOHOTKA ILI UVEĆANJE GUBITKA ZA IZNOS DRŽAVNE POTPORE ZA OBRAZOVANJE I IZOBRAZBU			**9.900,00**
8. UMANJENJE DOHOTKA ILI UVEĆANJE GUBITKA ZA IZDATKE ISTRAŽIVANJA I RAZVOJA			**-**
9. IZNOS DOHOTKA OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI NAKON UMANJENJA (r.br. 4 - r.br. 5 - r.br. 6 - r.br. 7 - r.br. 8)			**74.600,00**

10. RASPODJELA ZAJEDNIČKOG DOHOTKA/GUBITKA NA SUPODUZETNIKE					
R. br.	OIB SUPODUZETNIKA	POSTOTAK UDJELA U ZAJEDNIČKOM DOHOTKU	IZNOS DOHOTKA/GUBITKA SUPODUZETNIKA	UVEĆANJA I UMANJENJA DIJELOVA ZAJEDNIČKOG DOHOTKA/GUBITKA (+/-)	UKUPAN DOHODAK/GUBITAK SUPODUZETNIKA
1	2	3	4	5	6 (4+5)
1.	**10095733014**	**33,33%**	**24.866,66**	**12.000,00**	**36.866,66**
2.	**29603965081**	**33,33%**	**24.866,66**	**-**	**24.866,66**
3.	**59553301252**	**33,33%**	**24.866,66**	**-**	**24.866,66**
4.					
5.					

11. PODACI O OLAKŠICAMA, OSLOBOĐENJIMA I POTICAJIMA		
R. br.	OPIS	IZNOS
1	2	3
1.	NEOPOREZIVI PRIMICI UMJETNIKA (čl. 24. st. 2. Pravilnika)	-
2.	NEOPOREZIVI DIO UMJETNIČKOG HONORARA (čl. 46. st. 6. Pravilnika)	-
3.	POREZNO PRIZNATI IZDACI REPREZENTACIJE (čl. 22. st. 1. toč. 1. Zakona)	**20.100,00**

12. POPIS PRILOGA
1. Pregled poslovnih primitaka i izdataka **za 2011.**
2. Popis dugotrajne imovine **za 2011.**
3.
4.
5.

ZA ISTINITOST I VJERODOSTOJNOST PODATAKA JAMČIM VLASTITIM POTPISOM

NADNEVAK: 31. 01. 2012.

(potpis nositelja zajedničke djelatnosti/opunomoćenika/poreznog savjetnika)

Nositelj zajedničke djelatnosti Petar Perić, iskazat će svoj dio zajednički ostvarenog dohotka za 2011. u iznosu od 36.866,36 kn na dijelu SD Obrasca DOH, kao i iznos uplaćenih predujmova poreza i prireza na dohodak uplaćenih tijekom poreznog razdoblja na šifri konta 1430.

7.1. Iskazivanje udjela supoduzetnika u godišnjoj prijavi na Obrascu DOH

Nakon što nositelj zajedničke djelatnosti dobije rješenje Porezne uprave o raspodjeli zajedničkog dohotka (ili gubitka) na pojedine supoduzetnike, dužan je obavijestiti svakog od njih o njegovom udjelu u zajedničkom dohotku, kako bi potom do kraja veljače svaki supoduzetnik mogao predati svoju godišnju poreznu prijavu na Obrascu DOH.

U godišnjoj poreznoj prijavi svaki će supoduzetnik iskazati, osim udjela u zajednički ostvarenom dohotku od samostalne djelatnosti te uplaćenom predujmu poreza i prireza po toj osnovi, i sve druge oblike dohotka koje je mogao ostvariti kao porezni obveznik - pojedinac u istom poreznom razdoblju, a za koje je obvezan podnijeti poreznu prijavu, pa će se tek potom, iskazivanjem svih dohodaka i uplaćenih predujmova po tim osnovama, utvrditi konačna obveza poreza i prireza za porezno razdoblje, te razlika za uplatu ili povrat.

Ako je ostvaren udio u zajedničkom dohotku od samostalne djelatnosti, a koji je iskazan u stupcu 6 Obrasca DOH-Z, svaki će supoduzetnik isti iznos evidentirati u Obrascu DOH na dijelu prijave SD pod br. 4.2.1. u stupcu 5, uz podatke o OIB-u nositelja zajedničke djelatnosti, dohotku kojeg je supoduzetnik mogao ostvariti kao pojedinac te uplaćenom predujmu poreza i prireza tijekom poreznog razdoblja.

Iako je u stupcu 3 Obrasca DOH predviđena mogućnost umanjenja dohotka za plaće novozaposlenih osoba, državne potpore za naukovanje za obrtnička zanimanja, državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te za izdatke istraživanja i razvoja, supoduzetnici više ne iskazuju spomenute olakšice, jer su iste već iskoristili kroz Obrazac DOH-Z.

Posebno se naglašava da je prema odredbama čl. 39. st. 5. Zakona o porezu na dohodak, u obrascu DOH za 2011. godinu, porezni obveznik koji ima obvezu podnošenja porezne prijave, obvezan u istoj iskazati **samo ostvareni dohodak od samostalne djelatnosti**, **ali ne i ostvareni dohodak iz ostalih izvora, osim dohotka od nesamostalnog rada**. Međutim, ako ipak porezni obveznik uz dohodak za koji je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu i dohodak od nesamostalnog rada, iskaže bilo koji drugi dohodak iz ostalih izvora, tada je obvezan iskazati ukupno ostvareni dohodak u kalendarskoj godini kao poreznom razdoblju.

7.2. Gubitak od obavljanja zajedničke djelatnosti

Kada su zajedničkim obavljanjem djelatnosti poslovni izdaci veći od ostvarenih primitaka, tada je umjesto dohotka ostvaren gubitak u poslovanju. Svaki supoduzetnik će svoj udio u zajedničkom gubitku, iskazati u stupcu 5 Obrasca DOH, a gubitak se može prenositi u iduće porezno razdoblje u visini koja je potvrđena rješenjem nadležne ispostave Porezne uprave.

Nastali gubitak iz zajedničkog obavljanja djelatnosti može se prenositi tijekom pet sljedećih poreznih razdoblja, **a gubitak se može nadoknaditi odnosno odbiti samo od dohotka na osnovi kojeg je i utvrđen,** što znači iz ostvarenog dohotka od zajedničke djelatnosti. Ako porezni gubici nastaju u više poreznih razdoblja uzastopno, nadoknađivanje gubitka iz ostvarenog dohotka u idućim poreznim razdobljima, obavlja se prema redoslijedu njihova nastanka.

Napominje se da je 2006. zadnja godina za koju je u Obrascu DOH za 2011. moguće od ostvarenog zajedničkog dohotka pokriti nastali gubitak u obavljanju zajedničke djelatnosti.

Mr. sc. Mirjana MAHOVIĆ KOMLJENOVIĆ,
Ministarstvo financija RH, Samobor

MARIJA KULAŠ

Stručni članak UDK 388.64

Trgovina na malo putem interneta

Trgovina na malo može se sukladno odredbama Zakona o trgovini obavljati i kao trgovina izvan prodavaonica. Oblikom trgovine na malo izvan prodavaonica smatra se između ostalih i prodaja roba i/ili usluga putem interneta. I za ovaj oblik trgovine, trgovac na malo mora ispuniti određene uvjete u pogledu registracije te ispunjavanja minimalnih tehničkih uvjeta. U ovom članku, autorica piše o uvjetima koje trgovac na malo mora ispuniti za obavljanje trgovine na malo elektroničkim putem.

1. UVOD

Prodaja putem interneta u današnje vrijeme visoke tehnologije i modernizacije sustava trgovine kao jedne od vodećih gospodarskih djelatnosti u cjelini s učešćem u nacionalnom BDP-u s oko 10%, te globalnih kretanja kako na domaćem, tako i na inozemnom tržištu, smatra se jednim od najprofitabilnijih oblika trgovine zbog jednostavnosti i niskih troškova. Kupovanje je moguće u bilo koje doba dana ili noći i nema klasičnih ograničenja koja važe za ostale trgovce u tom sustavu. Naime, uspostavljanje klasičnog maloprodajnog lanca zahtijeva velika ulaganja u infrastrukturu, prodajne objekte, odnosno prostor, opremu i sredstva kojima se obavlja djelatnost trgovine kao i uvjete vezane za same zaposlene. Navedeno predstavlja znatna ulaganja, posebice ako se želi prodavati na velikom području, uključujući kako tuzemno, tako i inozemno tržište. Stoga je organiziranje internetske maloprodaje bitno jeftinije, obzirom da sve specijalizirane, kao i nespecijalizirane klasične prodavaonice, minimarkete, hipermarkete, supermarkete, robne kuće, trgovačke centre i ine trgovine, zamjenjuje jedan internet site.

2. OPĆENITO O UVJETIMA ZA OBAVLJANJE PRODAJE PUTEM INTERNETA KAO POSEBNOG OBLIKA PRODAJE NA DALJINU

2.1. Registracija za obavljanje prodaje putem Interneta

Za obavljanje internetske trgovine, kao jednog od oblika trgovanja, potrebno je registrirati trgovačko društvo ili obrt, sukladno važećim pozitivnim propisima Republike Hrvatske.

Uvjeti za otvaranje obrta propisani su Zakonom o obrtu (Nar. nov., br. 77/93., 90/96., 64/01., 71/01., 49/03. - pročišćeni tekst, 68/07. i 79/07.), a temeljem kojeg se vrši registracija obrta kod županijskog Ureda državne uprave, Službe za gospodarstvo, nadležnog prema sjedištu obrta, dok se registriranje trgovačkog društva vrši prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 52/00., 118/03., 146/08. i 137/09.).

Svako obavljanje gospodarske djelatnosti kupnje i prodaje robe i/ili pružanja usluga u trgovini u svrhu ostvarivanja dobiti ili drugog gospodarskog učinka, na domaćem ili inozemnom tržištu, podložno je registraciji te djelatnosti od strane pravne osobe ili fizičke osobe - obrtnika.

2.2. Primjena odredaba Zakona o trgovini, Zakona o elektroničkoj trgovini i Zakona o zaštiti potrošača vezano uz prodaju putem interneta

Zakon o trgovini (Nar. nov., br. 87/08., 116/08., 76/09. i 114/11.), definira djelatnost trgovine kao gospodarsku djelatnost kupnje i prodaje robe i/ili pružanja usluga u trgovini, na domaćem ili inozemnom tržištu, te usluge posredovanja u

trgovini s inozemstvom, kao posebni oblik trgovine, a u svrhu ostvarivanja dobiti ili drugog gospodarskog učinka. Djelatnost trgovine, sukladno članku 4. istog Zakona, može obavljati pravna ili fizička osoba registrirana za obavljanje kupnje i prodaje robe i/ili pružanja usluga u trgovini.

Trgovina na malo člankom 9. citiranog Zakona o trgovini, definirana je kao kupnja robe radi daljnje prodaje potrošačima za osobnu uporabu ili uporabu u kućanstvu, kao i profesionalnim korisnicima ako za tu prodaju nije potrebno ispunjavanje dodatnih minimalnih tehničkih i drugih uvjeta.

Prodaja putem interneta, temeljem odredbe članka 10. stavka 1. podstavka 6. Zakona o trgovini, **smatra se posebnim oblikom trgovine na malo izvan prodavaonica.**

Naime, odredbom članka 10. stavka 1. podstavka 6. Zakona o trgovini propisano je da je trgovina na malo izvan prodavaonica oblik trgovine na malo kada se prodaja roba i/ili usluga obavlja prodajom na daljinu, odnosno, prodajom putem interneta.

Nadalje, odredbom članka 30. Pravilnika o klasifikaciji prodavaonica i drugih oblika trgovine na malo (Nar. nov., br. 39/09.) kao provedbenog propisa, određeno je da je prodaja putem interneta ili internetskih trgovina, **oblik elektroničkog poslovanja koji se ostvaruje na način da se različiti asortiman proizvoda i usluga nudi i naručuje putem interneta.**

Na prodaju putem interneta, kao na jedan od oblika trgovine, dakle, osim Zakona o trgovini i pripadajućih podzakonskih akata, primjenjuje se i Zakon o elektroničkoj trgovini (Nar. nov., br. 173/03., 67/08., 36/09. i 130/11.).

Sukladno odredbama Zakona o elektroničkoj trgovini, **davatelj usluga informacijskog društva** prema definiciji ovog zakona je pravna ili fizička osoba koja pruža usluge informacijskog društva, odnosno usluge koje se uz naknadu pružaju elektroničkim putem na individualni zahtjev korisnika (posebno internetska prodaja robe i usluga, nuđenje podatka na internetu, reklamiranje putem interneta, elektronički pretraživači, te mogućnost traženja podataka i usluga koje se prenose elektroničkom mrežom, posreduje u pristupu mreži ili pohranjuje podatke korisnika).

Stoga, za **pokretanje djelatnosti web shop-a** na kojem bi se on-line prodavali proizvodi na malo, nužno je da se kao djelatnosti u registraciji navede trgovina na malo preko pošte ili interneta (šifra 47.91), a sukladno Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti (NKD-2007.) također i usluge informacijskog društva sukladno članku 5. stavku 3. Zakona o elektroničkoj trgovini kojom odredbom je propisano da pravni subjekt koji se osniva i registrira pri nadležnom Trgovačkom sudu u Republici Hrvatskoj za obavljanje usluga informacijskog društva registrira djelatnost pod nazivom - usluge informacijskog društva.

Važnim se ukazuje istaći kako je odredbom članka 2. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o elektroničkoj trgovini, a koji Zakon je objavljen u Nar. nov., br. 130, od 16. studenoga 2011. godine i koji je stupio na snagu dana 24. studenoga 2011. godine, izmijenjena odredba članka 5. stavka 3. Zakona o elektroničkoj trgovini (Nar. nov., br. 173/03., 67/08. i 36/09.) kojom je bilo propisano da se djelatnost pravnog subjekta koji obavlja usluge informacijskog društva (u koje se ubrajaju usluge koje se uz naknadu pružaju elektroničkim putem na individualni zahtjev korisnika, posebno internetska prodaja robe i usluga, nuđenje podatka na internetu, reklamiranje putem interneta, itd.) prilikom upisa u nadležni registar navodi kao usluge informacijskog društva, tako da pravni subjekt koji se osniva i registrira pri nadležnom Trgovačkom sudu u Republici Hrvatskoj za obavljanje usluga informacijskog društva, registrira djelatnost pod nazivom - usluge informacijskog društva. **Novina ove izmjene se, dakle, ogleda u činjenici registracije pravnog subjekta u Republici Hrvatskoj,** a to je u ovom slučaju nadležni Trgovački sud.

Pritom, također, napominjemo, da je prilikom obavljanja usluga informacijskog društva potrebno paziti i na odredbe Zakona o zaštiti potrošača (Nar. nov., br. 79/07., 125/07., 79/09. i 89/09.), posebno na odredbu članka 7. stavka 3., kojom odredbom je trgovcu propisana zabrana davanja osobnih podataka potrošača trećoj osobi bez prethodnog izričitog i pisanog odobrenja potrošača, kao i na odredbe Glave VII. citiranog Zakona (članci 36. - 55.) kojima su propisana pravila prilikom sklapanja ugovora na daljinu sredstvima daljinske komunikacije.

2.3. Minimalno tehnički uvjeti (MTU)

Nakon registriranja djelatnosti trgovine slijedi propisani postupak za ishođenje rješenja nadležnog tijela, sukladno odredbama Zakona o trgovini i pratećim podzakonskim aktima, jer su za obavljanje djelatnosti trgovine tim propisima utvrđeni nužni minimalno tehnički i drugi uvjeti za obavljanje djelatnosti trgovine.

Tijelo nadležno za donošenje rješenja kojim se utvrđuje ispunjavanje minimalno tehničkih uvjeta je mjesno nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno gradski ured Grada Zagreba nadležan za gospodarstvo, kako je propisano Zakonom o trgovini (članak 13. Zakona), te se **djelatnost trgovine ne može početi obavljati prije nego što mjesno nadležni ured državne uprave** u županiji nadležan za gospodarstvo, odnosno gradski ured Grada Zagreba nadležan za gospodarstvo, **ne izda rješenje** da prodajni objekt, oprema i sredstva pomoću kojih se obavlja djelatnost trgovine ispunjavaju uvjete propisane zakonom.

Vezano uz minimalno tehničke i druge uvjete, člankom 12. Zakona o trgovini propisani su uvjeti za obavljanje djelatnosti trgovine, te je temeljem stavka 2. i stavka 3. istog članka donesen Pravilnik o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica (Nar. nov., br. 66/09., 108/09. i 8/10.).

Člankom 39. navedenog Pravilnika propisano je da **za prodaju robe putem interneta** (uključujući i prodaju putem automata, prodaju na daljinu putem sredstava za daljinsku komunikaciju, gdje se proizvodi kupcu dostavljaju putem pošte, te TV prodaju), **trgovac mora osigurati odgovarajuće skladištenje robe** koju prodaje odnosno nudi izvan prodavaonice i da robom mora rukovati na način kojim se osigurava očuvanje njene kakvoće**.**

Prodaja putem interneta je oblik prodaje na daljinu, što izrijekom proizlazi iz odredbe članka 10. Zakona o trgovini, a nastavno navedenom, odredbom članka 27. stavka 2. Pravilnika o klasifikaciji prodavaonica i drugih oblika trgovine na malo, također je propisano da su oblici prodaje na daljinu prodaja putem kataloga, TV prodaja, *prodaja putem interneta* i prodaja putem telefona.

Kod ishođenja rješenja o ispunjavanju minimalno tehničkih i drugih uvjeta sukladno odredbama Zakona o trgovini, potreb-

no je razlikovati radi li se o obavljanju djelatnosti internetske trgovine na malo ili se pak radi o obavljanju djelatnosti internetske trgovine na veliko.

Naime, ukoliko se radi o obavljanju djelatnosti internetske trgovine na način da gospodarski subjekt trguje robom na malo, isti je dužan za tu robu osigurati skladište iz kojih razloga mora podnijeti zahtjev za **ishođenje rješenja** o ispunjavanju minimalno tehničkih i drugih uvjeta mjesno nadležnom uredu državne uprave u županiji, te udovoljiti svim propisanim uvjetima iz članka 12. i 13. Zakona o trgovini. To stoga što je Pravilnikom o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica (Nar. nov., br. 66/09., 108/09. i 8/10.) u članku 21. propisano da se na skladišta u kojima se obavlja trgovina na malo na odgovarajući način primjenjuju odredbe članka 7. ovog Pravilnika. Dakle, primjenjuju se odgovarajuće odredbe o minimalno tehničkim uvjetima koje mora ispunjavati skladište koje se, u smislu pojmova koji se koriste u smislu Zakona o trgovini, smatra prodajnim objektom. Kada govorimo da neki prodajni objekt mora ispunjavati minimalno tehničke i druge uvjete, pod tim drugim uvjetima u smislu odredbe članka 3. ovoga Pravilnika misli se prije svega na uvjete koji su, osim ovoga Pravilnika, propisani i nekim drugim propisima, primjerice propisima o higijeni, požarno-preventivnim propisima, propisima o gradnji objekata, zaštiti okoliša, zaštiti na radu i sl.

Ukoliko gospodarski subjekt namjerava obavljati djelatnost internetske trgovine tako da nudi samo usluge, a ne i robu, tada nije dužan podnijeti zahtjev za ishođenje rješenja o ispunjavanju minimalno tehničkih i drugih uvjeta mjesno nadležnom uredu državne uprave u županiji. Isto tako, kada se djelatnost trgovine obavlja kao djelatnost trgovine na veliko u tranzitu, a pri tome nije potrebno zadržavanje robe u skladištu, gospodarski subjekt nije dužan podnositi zahtjev za utvrđivanje minimalno tehničkih i drugih uvjeta.

Radi pojašnjenja vezano uz obavljanje djelatnosti prodaje putem interneta i ispunjavanja uvjeta propisanih odredbama Zakona o trgovini, odnosno, podnošenja zahtjeva za izdavanje rješenja o ispunjavanju uvjeta za obavljanje te djelatnosti prodaje kao specifičnog oblika trgovine na malo izvan prodavaonica kada se radi o prodaji robe i potrebi osiguranja skladišta radi rukovanja istom na način kojim se osigurava očuvanje njene kakvoće, zakonodavac je, a što je i jasno propisao, izravno uputio na primjenu posebnih propisa, što nedvojbeno proizlazi iz odredbe članka 10. stavka 2. Zakona o trgovini, a kojom odredbom je određeno da se roba putem interneta ne može prodavati ako je takav način prodaje zabranjen posebnim propisima.

Mišljenja smo, da je jedan od osnovnih posebnih propisa u djelatnosti trgovine, a vezano uz internetsku trgovinu, upravo Zakon o elektroničkoj trgovini pa je iz tog razloga potrebno i nastavno referiranje na pojedine njegove odredbe kako slijedi u tekstu.

2.4. Internetsko poslovanje sukladno odredbama Zakona o elektroničkoj trgovini

Zakonom o elektroničkoj trgovini je stvoren pravni temelj za izjednačavanje elektroničkih oblika poslovanja s klasičnim papirnatim oblikom poslovanja, te se njime uređuje pružanje usluga informacijskog društva, odgovornost pružatelja usluga informacijskog društva i pravila u vezi sa sklapanjem ugovora u elektroničkom obliku.

Pružanje usluga informacijskog društva je slobodno te za pružanje tih usluga nije potrebna posebna dozvola, odobrenje ili koncesija.

Ono što je bitno za ovaj i ostale oblike prodaje na daljinu je da prilikom sklapanja ugovora između trgovca i potrošača nema fizičkog kontakta, već se prodaja obavlja korištenjem sredstava daljinske komunikacije. **Ugovor u elektroničkom obliku** definiran je ovim zakonom kao ugovor što ih pravne i fizičke osobe u cijelosti ili djelomično sklapaju, šalju, primaju, raskidaju, otkazuju, pristupaju i prikazuju elektroničkim putem, koristeći elektronička, optička ili slična sredstva, koja uključuju, ali i ne ograničavaju se samo na prijenos internetom. Kada se kao pretpostavka valjanosti i nastanka ugovora traži potpis osobe, smatra se da je tom uvjetu udovoljeno ako je elektronička poruka potpisana elektroničkim potpisom u skladu sa Zakonom o elektroničkom potpisu.

Davatelj usluga informacijskog društva dužan je korisniku usluga prije sklapanja ugovora osigurati propisane podatke i obavijesti, te bez odgode elektroničkim putem potvrditi primitak elektroničke poruke koja sadrži ponudu ili prihvat.

Pored ostalih odredbi Zakona o elektroničkoj trgovini treba obratiti pažnju i na članak 6., koji propisuje da davatelj usluga informacijskog društva mora u obliku i na način koji je neposredno i stalno dostupan korisnicima i nadležnim tijelima državne uprave Republike Hrvatske pružiti informacije, kao što su: ime i prezime ili tvrtka davatelja usluga; sjedište obrta ili pravne osobe davatelja usluga; kontakt podatke davatelja usluga; broj sudskog ili drugog javnog registra u koji je davatelj usluga upisan, te podatke o registru; pojedinosti o nadležnom tijelu ako djelatnost davatelja usluga podliježe službenom nadzoru; porezni broj ako je davatelj usluga obveznik plaćanja poreza na dodanu vrijednost; u pogledu posebno reguliranih djelatnosti: profesionalnu ili sličnu instituciju kod koje je davatelj usluga registriran, profesionalni naziv i zemlju koja ga je odobrila, te uputu o profesionalnim pravilima u zemlji u kojoj se obavlja djelatnost i mjestu njihove dostupnosti.

Posebnu pažnju treba obratiti na **prikazivanje cijena koje moraju biti jasno i nedvosmisleno naznačene,** a posebno se mora naznačiti jesu li u prikazane cijene uključeni troškovi dostave, ostali manipulativni troškovi, porez i drugi troškovi koji na bilo koji način utječu na prikazanu cijenu.

Člankom 8. Zakona o elektroničkoj trgovini propisano je da je korištenje elektroničke pošte u svrhu slanja neželjene elektroničke komunikacije (netraženog komercijalnog priopćenja) dopušteno samo uz prethodni pristanak osobe kojoj je takva vrsta komunikacije namijenjena, a u skladu sa zakonom kojim se uređuje područje telekomunikacija (elektroničkih komunikacija).

3. OTVARANJE WEB TRGOVINE ZA PRUŽANJE USLUGA NA DOMAĆEM I INOZEMNOM TRŽIŠTU

Za obavljanje internetske trgovine, kao jednog od oblika trgovanja, potrebno je registrirati trgovačko društvo ili obrt, sukladno važećim pozitivnim propisima Republike Hrvatske.[1]

[1] Općenito o uvjetima za obavljanje trgovine na internetu - vidjeti pod točkom 1.

Zakon o trgovini definira djelatnost trgovine kao gospodarsku djelatnost kupnje i prodaje robe i/ili pružanja usluga u trgovini, na domaćem ili inozemnom tržištu, te usluge posredovanja u trgovini s inozemstvom, kao posebni oblik trgovine, a u svrhu ostvarivanja dobiti ili drugog gospodarskog učinka.

U slučaju kada se nude usluge na stranim tržištima, to je potrebno udovoljavati uvjetima za obavljanje trgovine uslugama s inozemstvom, a koji uvjeti su propisani člankom 18. Zakona o trgovini (Nar. nov., br. 87/08., 116/08., 76/09. i 114/11.).

Članak 18. stavak 2. Zakona o trgovini pod trgovinom uslugama s inozemstvom podrazumijeva: pružanje usluga s područja Republike Hrvatske na područje druge države, odnosno s područja druge države na područje Republike Hrvatske; pružanje usluga domaće pravne ili fizičke osobe stranoj osobi na području Republike Hrvatske; pružanje usluga domaće pravne ili fizičke osobe putem komercijalne prisutnosti u drugoj državi odnosno strane osobe putem komercijalne prisutnosti u Republici Hrvatskoj, te pružanje usluga domaće fizičke osobe na području druge države, odnosno strane fizičke osobe na području Republike Hrvatske.

Isti članak definira kao izvoznika trgovca i drugu pravnu ili fizičku osobu koja, radi obavljanja registrirane djelatnosti, izvozi robu i usluge iz zemlje. Uvoznikom se smatra trgovac te druga pravna ii fizička osoba koja, radi obavljanja registrirane djelatnosti, uvozi robu i usluge u zemlju.

Trgovina s inozemstvom obavlja se na temelju ugovora između trgovca sa sjedištem u Republici Hrvatskoj i osoba sa sjedištem u inozemstvu sukladno propisima Republike Hrvatske, te međunarodnim ugovorima.

Zakon o trgovini u članku 10. stavak 1. podstavak 6., propisao je da je trgovina na malo izvan prodavaonica oblik trgovine na malo kada se prodaje roba i/ili usluga obavlja, između ostalog, prodajom na daljinu (prodaja putem kataloga, TV prodaja, prodaja putem interneta, prodaja putem telefona).

Vezano za minimalno tehničke uvjete, Pravilnik o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica (Nar. nov., br. 66/09., 108/09., 8/10.) u članku 39. propisuje da za **prodaju robe putem interneta**, trgovac mora osigurati odgovarajuće skladištenje robe koju prodaje odnosno nudi izvan prodavaonice i da robom mora rukovati na način kojim se osigurava očuvanje njene kakvoće.

Slijedom naprijed navedenog, za obavljanje djelatnosti internetske trgovine na način da se trguje **samo uslugama, a ne i robom** tada nije potrebno podnositi zahtjev za ishođenje rješenja o ispunjavanju posebnih minimalno tehničkih uvjeta.

Za skladište je potrebno podnijeti zahtjev za izdavanje rješenja o ispunjavanju minimalno tehničkih uvjeta za obavljanje djelatnosti trgovine mjesno nadležnom uredu državne uprave u županiji, te udovoljiti svim propisanim uvjetima iz članka 12. Zakona o trgovini.

Ujedno ističemo, da je za pružanje određenih vrsta usluga, ovisno o samoj vrsti usluge koja se pruža, potrebno obratiti pažnju i na odredbe drugih posebnih propisa koji reguliraju obavljanje određene vrste usluga (primjerice, u pogledu pružanja usluga organiziranja putovanja, usluga posrednika u organiziranju putovanja, otvaranja turističke agencije ili slično), pri čemu je svakako nužno pridržavati se odredbi Zakona o obveznim odnosima, posebice odredbi članaka 881. - 920.

4. ZAKLJUČAK

Slijedom navedenih važećih zakonskih i podzakonskih propisa kojima je regulirana predmetna materija prodaje putem interneta, kao specifičnog oblika trgovine na malo, odnosno trgovine na daljinu, u kojoj uz Zakon o trgovini, svakako dominantnu ulogu imaju odredbe Zakona o elektroničkoj trgovini, možemo reći da je navedeno područje dobilo svoj institucionalno-pravni okvir, uz potrebu njegove daljnje dogradnje.

Stoga je očigledno da, nova elektronička tehnologija komuniciranja u razmjeni elektroničkih pravno relevantnih poruka zahtijeva i prilagodbu sadržaja pravnih standarda njezinim potrebama i potrebama pravne prakse koja se razvija na toj tehnološkoj razini.

Marija KULAŠ, Ministarstvo gospodarstva, rada i poduzetništva, Zagreb

Mr. DARKO TEREK

Stručni članak UDK 347.7

Ovrha na plaći u 2012. godini

Nakon Zakona o izmjenama Ovršnog zakona (Nar. nov., br. 150/11.), koji je stupio na snagu danom objave u Narodnim novinama (22. prosinca 2011.), a kojim je početak primjene novog Ovršnog zakona odgođen do 1. srpnja 2012., ovrha na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima u 2012. godini provodit će se na dva načina. Do 30. lipnja 2012. provodit će se kao i tijekom 2011., a od 01. srpnja na dalje uz potpunu primjenu novog Ovršnog zakona i uz sudjelovanje javnih ovršitelja.

U članku navodimo i najvažnije odredbe novog Ovršnog zakona, kao i odredbe iz Zakona o javnim ovršiteljima koje su u vezi s ovrhom na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima.

Također se bavimo i pitanjima ovrhe na plaći kod naplate poreznog duga, što je uređeno odredbama, kako starog, tako i novog Općeg poreznog zakona, te zakonima koji u vezi s ovrhom na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima sadrže neke specifičnosti (Obiteljski zakon, Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama i dr.).

1. VAŽEĆI PROPISI

Provedba ovrhe na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima u 2012. godini uređena je većim brojem propisa među kojima treba spomenuti najvažnije. To su:

- stari Ovršni zakon (Nar. nov., br. 57/96., 29/99., 42/00., 173/03., 194/03., 151/04., 88/05., 121/05. i 67/08.). Njegove odredbe primjenjivat će se do 1. srpnja 2012. godine,
- novi Ovršni zakon (Nar. nov., br. 139/10., 125/11. i 150/11.),
- Zakon o javnim ovršiteljima (Nar. nov., br. 139/10. i 150/11.),
- Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., br. 91/10.),
- stari Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 127/00., 86/01. i 150/02.),
- novi Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 147/08. i 18/11.),
- Obiteljski zakon (Nar. nov., br. 116/03., 17/04., 136/04., 107/07. i 61/11.),
- Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08., 110/08. i 34/11.).

Na temelju novog Ovršnog zakona donijeti su i pravilnici koji su u vezi s ovrhom na plaći. To su:

- Pravilnik o postupanju s primanjima i naknadama izuzetim od ovrhe (Nar. nov., br. 148/10. i 31/11.),
- Pravilnik o nagradama i naknadi troškova javnih bilježnika u ovršnom postupku (Nar. nov., br. 8/11.).

Uz Ovršni zakon vezana je i Objava Državnog zavoda za statistiku o prosječno mjesečno isplaćenoj neto plaći po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za razdoblje siječanj - kolovoz 2011. (Nar. nov., br. 133/11.).

Uz Zakon o javnim ovršiteljima vezani su i sljedeći pravilnici:

- Pravilnik o polaganju javnoovršiteljskog ispita (Nar. nov., br. 41/11. i 72/11.),
- Pravilnik o javnoovršiteljskim uredima i radnom vremenu (Nar. nov., br. 41/11. i 118/11.),
- Pravilnik o službenim sjedištima javnih ovršitelja (Nar. nov., br. 76/11.), te
- Pravilnik o javnoovršiteljskim ispravama i obrascima za provedbu ovrhe pred javnim ovršiteljima (Nar. nov., br. 82/11.).

2. ULOGA JAVNIH OVRŠITELJA I JAVNIH BILJEŽNIKA U PROVEDBI OVRŠNOG ZAKONA

Zakon o javnim ovršiteljima također će se primjenjivati od 1. srpnja 2012., budući je Zakonom o izmjeni tog Zakona, koji je objavljen u Nar. nov., br. 150/11., odgođen početak njegove primjene. Naime, navedeni Zakon trebao se početi primjenjivati 1. siječnja 2012. godine.

Zakonom o javnim ovršiteljima se uređuje ustrojstvo, ovlasti i način rada javnog ovršitelja kao javne službe. Javnoovršiteljska služba provodi ovrhu na temelju ovršnih isprava u skladu s odredbama Ovršnog zakona ili drugog posebnog zakona.

U vezi s tim, u Ovršnom zakonu je propisano da se tim Zakonom uređuje postupak po kojem javni ovršitelji i javni bilježnici provode prisilno ostvarenje tražbina na temelju ovršnih i vjerodostojnih isprava (ovršni postupak).

U skladu s navedenim odredbama jednog i drugog zakona (Zakona o javnim ovršiteljima i Ovršnog zakona), javni ovršitelji provode ovrhu na temelju ovršnih isprava, dok javni bilježnici provode ovrhu na temelju vjerodostojnih isprava.

Po odredbama Ovršnog zakona, ovršne isprave, po kojima ovrhu provode javni ovršitelji, jesu:
- ovršna sudska odluka,
- ovršna odluka arbitražnog suda,
- ovršna odluka donesena u upravnom postupku,
- ovršna javnoovršiteljska odluka,
- ovršna javnobilježnička odluka ili isprava,
- ovršna nagodba i
- druga isprava koja je Ovršnim zakonom ili posebnim zakonom određena kao ovršna isprava.

Vjerodostojne isprave, po kojima ovrhu provode javni bilježnici, jesu:
- račun, s tim da se računom smatra i obračun kamata,
- mjenica, ček s protestom i povratnim računima kad je to potrebno za zasnivanje tražbine,
- javna isprava,
- izvadak iz poslovnih knjiga,
- po zakonu ovjerovljena privatna isprava te isprava koja se po posebnim propisima smatra javnom ispravom.

Vjerodostojna isprava je podobna za ovrhu ako su u njoj naznačeni vjerovnik i dužnik te predmet, vrsta, opseg i vrijeme ispunjenja novčane obveze.

Kad se ovrha provodi na temelju odluke stranog suda te domaćeg ili stranog arbitražnog pravorijeka tada ovrhu određuje i provodi sud. Isto važi i kad je zakonom propisano da ovrhu određuje i provodi sud.

Ovršni zakon u vezi s predlaganjem ovrhe poznaje dva akta:
- prijedlog za provedbu ovrhe,
- prijedlog za ovrhu.

Prijedlog za provedbu ovrhe podnosi se javnom ovršitelju u pisanom ili usmenom obliku. Prijedlog sadrži zahtjev kojim se traži provedba ovrhe, naznaku ovršne isprave na temelju koje se traži ovrha, ovrhovoditelja i ovršenika, osobni identifikacijski broj stranaka te tražbinu čije se ostvarenje traži.

Prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave podnosi se javnom bilježniku u pisanom obliku. Prijedlog mora sadržavati naznaku vjerodostojne isprave na temelju koje se traži ovrha, ovrhovoditelja i ovršenika, osobni identifikacijski broj stranaka te:
- zahtjev da se naloži ovršeniku da u roku osam dana, a u mjeničnim i čekovnim sporovima u roku tri dana od dana dostave rješenja, namiri tražbinu zajedno s odmjerenim troškovima, i
- zahtjev kojim se traži određivanje ovrhe radi naplate određene tražbine na imovini ovršenika koja može biti predmet ovrhe, bez navođenja sredstava i predmeta ovrhe.

U vezi s odlukama koje donose javni ovršitelji i javni bilježnici, Ovršni zakon je također napravio razliku. Tako:
- ovršni nalog označava odluku javnog ovršitelja kojom se u cijelosti ili djelomice prihvaća prijedlog za provedbu ovrhe, dok
- rješenje o ovrsi označava odluku kojom javni bilježnik ili sud u cijelosti ili djelomice prihvaća prijedlog za ovrhu.

U ovršnom nalogu mora biti naznačena ovršna isprava na temelju koje se ovrha određuje, ovrhovoditelj i ovršenik, osobni identifikacijski broj stranaka, tražbina koja se ostvaruje, sredstva i predmet ovrhe te drugi podaci potrebni za provedbu ovrhe. Ovršni nalog ne mora biti obrazložen i može biti izdan na obrascu, ali mora sadržavati uputu o pravnom lijeku.

U rješenju o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave mora biti naznačena vjerodostojna isprava na temelju koje se ovrha određuje, ovrhovoditelj i ovršenik, osobni identifikacijski broj stranaka, tražbina koja se ostvaruje i nalog ovršeniku da u roku 8 dana, a u mjeničnim i čekovnim sporovima u roku tri dana od dana dostave rješenja, namiri tražbinu zajedno s odmjerenim troškovima. U rješenju o ovrsi odredit će se ovrha na imovini ovršenika koja može biti predmet ovrhe, bez navođenja sredstava i predmeta ovrhe.

Rješenje o ovrsi ne mora biti obrazloženo i može se izdati otiskivanjem štambilja na prijedlogu za ovrhu, ali mora sadržavati uputu o pravnom lijeku.

2.1. Ovrha pred javnim ovršiteljem

Prijedlog za provedbu ovrhe na temelju ovršne isprave podnosi se nadležnom javnom ovršitelju (prema općemjesnoj nadležnosti za ovršenika).

Ako javni ovršitelj ocijeni da je prijedlog za provedbu ovrhe dopušten i osnovan, donijet će ovršni nalog i dostaviti ga strankama. Ako ocijeni da prijedlog za provedbu ovrhe nije dopušten ni osnovan, predmet će proslijediti nadležnom sudu radi donošenja odluke.

Javni ovršitelj će u ovršnom nalogu odlučiti da se ovrha radi namirenja ovrhovoditeljeve tražbine provodi s više sredstava i na više predmeta ovrhe potrebnim radi namirenja ovrhovoditeljeve tražbine u cijelosti. Ovrha se provodi tako da javni ovršitelj osobama i tijelima koja provode ili sudjeluju u provedbi ovrhe dostavi ovršni nalog.

Protiv ovršnog naloga ovršenik može podnijeti žalbu iz žalbenih razloga navedenih u čl. 49. Ovršnog zakona. Nakon toga će javni ovršitelj presliku spisa dostaviti nadležnom sudu, uz obavijest strankama da se daljnji postupak u povodu žalbe nastavlja pred tim sudom.

2.2. Ovrha pred javnim bilježnicima

Prijedlog za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave ovrhovoditelj može podnijeti javnom bilježniku i od njega zatražiti da donese rješenje o ovrsi na temelju takve isprave.

Ako javni bilježnik ocijeni da je prijedlog za ovrhu dopušten, uredan i osnovan, donijet će rješenje o ovrsi i dostaviti ga strankama. U protivnom će, ako prijedlog nije dopušten, uredan i osnovan, predmet proslijediti nadležnom sudu radi donošenja odluke.

Nakon dvije uzastopne neuspjele dostave rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave ovrhovoditelju (smatramo da bi trebalo stajati: ovršeniku), javni bilježnik će rješenje istaknuti na oglasnoj ploči u čekaonici u svojem uredu, a smatrat će se da je dostava obavljena istekom osmog dana od dana isticanja rješenja na oglasnoj ploči.

Ovršenik može podnijeti žalbu protiv rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave u roku osam dana, a u mjeničnim i čekovnim sporovima u roku tri dana. Žalba se podnosi javnom bilježniku koji je izdao rješenje o ovrsi.

Žalba protiv rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave odgađa provedbu ovrhe. Javni bilježnik kojem je podnesena pravodobna i dopuštena žalba protiv rješenja koje je izdao proslijedit će spis radi provedbe postupka u povodu žalbe nadležnom sudu, koji će u povodu te žalbe (ako se rješenje o ovrsi pobija u cijelosti ili samo u dijelu kojim je ovršeniku naloženo da namiri tražbinu) staviti izvan snage rješenje o ovrsi u dijelu kojim je određena ovrha, ukinut će provedene radnje, a postupak će nastaviti kao u povodu prigovora protiv platnoga naloga.

Žalba protiv rješenja o ovrsi na temelju vjerodostojne isprave mora biti obrazložena. Ako žalba nije obrazložena, sud će

zaključkom naložiti ovršeniku da je u roku osam dana dopuni u skladu s danom uputom. Ako ovršenik ne postupi u danom roku u skladu s dobivenom uputom, sud će žalbu odbaciti.

Javni bilježnik će na zahtjev ovrhovoditelja staviti na otpravak rješenja o ovrsi potvrdu o njegovoj pravomoćnosti i ovršnosti. To će javni bilježnik učiniti ako u roku osam dana od isteka roka za žalbu ne primi žalbu. Otpravak rješenja o ovrsi s potvrdom o pravomoćnosti i ovršnosti javni će bilježnik predati ovrhovoditelju. Temeljem tog otpravka ovrhovoditelj može plijeniti novčana sredstva ovršenika temeljem Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima ili drugu imovinu ovršenika.

3. USTROJSTVO, OVLASTI I NAČIN RADA JAVNIH OVRŠITELJA

Ustrojstvo javnih ovršitelja, njihove ovlasti i način rada uređeni su Zakonom o javnim ovršiteljima. Javni ovršitelji, kako je već naprijed rečeno, provode ovrhu na temelju ovršnih isprava, a u skladu s odredbama Ovršnog ili drugog posebnog zakona.

Javni ovršitelji su samostalni i neovisni nositelji javnoovršiteljske službe i imaju svojstvo osoba javnog povjerenja. Javni ovršitelji svoju službu mogu obavljati samo kao isključivo zanimanje.

Prije početka rada javni ovršitelj mora, osim svog redovnog računa, otvoriti i zaseban račun kod banke na koji će isključivo polagati novčana sredstva pribavljena ovrhom i koja novčana sredstva pripadaju ovrhovoditelju. Javni ovršitelj je dužan novčana sredstva na zasebnom računu odmah prebaciti na račun ovrhovoditelja, a najkasnije prvi sljedeći radni dan nakon što su novčana sredstva sjela na njegov zaseban račun. U slučaju bolesti ili drugih opravdanih razloga, novčana sredstva se moraju prebaciti najkasnije u roku 15 dana.

Važno je naglasiti da zasebni računi javnog ovršitelja ne mogu biti predmet ovrhe na temelju ovršne ili vjerodostojne isprave protiv javnog ovršitelja kao ovršenika.

Budući da nadzor nad radom javnih ovršitelja obavlja Ministarstvo nadležno za poslove pravosuđa te Hrvatska javnoovršiteljska komora, to nije za očekivati da će javni ovršitelji zloupotrebljavati okolnost da se novčana sredstva koja pripadaju ovrhovoditeljima polažu na njihov poseban račun.

Osim toga, za javnog ovršitelja mogu biti imenovane samo osobe koje su dostojne javnog povjerenja za obavljanje tog poziva, koje su završile sveučilišni diplomski studij prava, koje imaju položen pravosudni i javnoovršiteljski ispit, te protiv kojih nije pokrenut kazneni postupak za kaznena djela iz koristoljublja ili drugog kaznenog djela koje se goni po službenoj dužnosti, niti su za takva kaznena djela osuđena.

Sve ovo ne mora unaprijed značiti da nekih nepravilnosti u radu javnih ovršitelja ne može biti, ali pretpostavke koje su propisane za njihovo imenovanje ukazuju da bi se moralo raditi o osobama koje će taj posao obavljati na profesionalan, častan i odgovoran način.

Broj javnoovršiteljskih mjesta u RH određuje Ministarstvo nadležno za poslove pravosuđa, prema kriterijima iz Zakona o javnim ovršiteljima. Tako će na svakih 80.000 stanovnika biti najmanje dva javna ovršitelja, a na području svakog županijskog suda najmanje jedan javni ovršitelj. Prilikom određivanja broja i sjedišta javnih ovršitelja uzimaju se u obzir i potrebe za javnoovršiteljskim uslugama, te razvijenost gospodarskog i pravnog prometa. Broj javnih ovršitelja i njihova službena sjedišta određena su Pravilnikom o službenim sjedištima javnih ovršitelja.

Javni ovršitelji su dužni čuvati kao tajnu što saznaju u obavljanju svoje službe, a tu su tajnu dužne čuvati i sve osobe zaposlene kod javnog ovršitelja.

Javni ovršitelj se ne smije povezati s odvjetnikom, javnim bilježnikom ni s drugom fizičkom ili pravnom osobom radi zajedničkog obavljanja službe, niti koristiti isti poslovni prostor. Dva ili više javnih ovršitelja mogu zajednički obavljati svoju službu samo ako im to odobri Ministarstvo nadležno za poslove pravosuđa.

Javni ovršitelj ne smije istodobno biti u kojoj drugoj naplatnoj službi niti imati kakvo drugo naplatno zaposlenje. Javni ovršitelj ne može biti članom nadzornih ili upravnih tijela (nadzorni odbori u trgovačkim društvima ili upravna vijeća u ustanovama i sl.), niti biti prokurist pravne osobe koja obavlja kakvu gospodarsku djelatnost. Navedene zabrane se ne odnose na obavljanje znanstvene, umjetničke ili predavačke djelatnosti javnog ovršitelja.

Javni ovršitelj se dužan prije početka rada osigurati od odgovornosti za štetu koju bi mogao počiniti trećima u obavljanju svoje službene dužnosti, a to osiguranje obuhvaća i osiguranje od odgovornosti za radnje javnoovršiteljskih zamjenika, pomoćnika, službenika i vježbenika.

Prema čl. 51. Zakona o javnim ovršiteljima, javni ovršitelj ovlašten je obavljati sljedeće radnje:

- provodi ovrhu na temelju ovršnih isprava,
- obavlja dostavu svih sudskih pismena, ovršnih isprava i drugih isprava koje su vezane uz ostvarivanje pojedinih prava i obveza. U vezi s tim javni ovršitelj je ovlašten obavljati dostavu i odluka koje su vezane uz radne odnose, što bi uključivalo i dostavljanje odluka o otkazima ugovora o radu,
- obavlja na zahtjev stranke ili javnog bilježnika dostavu javnobilježničkih isprava i odluka,
- uručuje ovršne naloge, zapisnike, zaključke i druge isprave u vezi s provedbom ovrhe,
- obavlja identifikaciju stranaka i sudionika ovrhe,
- za potrebe provođenja ovrhe prikuplja podatke o imovini ovršenika,
- na zahtjev ovrhovoditelja, odnosno ovršenika posreduje među njima u svrhu postizanja sporazumnog rješenja,
- obavlja i druge radnje propisane Ovršnim ili drugim posebnim zakonom.

Javni ovršitelj provodi ovrhu u granicama, na sredstvima i predmetima ovrhe u skladu s Ovršnim zakonom, a pritom je dužan paziti na dostojanstvo ovršenika i na to da ovrha za ovršenika bude što manje nepovoljna.

Ovrha se u pravilu provodi radnim danom i to danju. Iznimno, javni ovršitelj ovrhu može provesti i neradnim danom ili noću, ako za to postoji opravdan razlog, ali samo uz odobrenje općinskog suda na čijem se području ovrha provodi.

Javni ovršitelj ima pravo na nagradu za rad i na naknadu troškova u obavljanju službenih radnji iz svog djelokruga u skladu s posebnim Pravilnikom.

Javni ovršitelj je ovlašten tražiti plaćanje nagrade odmah po obavljenom poslu, a za predvidive troškove i nagradu ovlašten je tražiti predujam. Ako predujam za predvidive troškove i nagradu ne bi bio plaćen, javni ovršitelj ne bi bio dužan postupati. Javni ovršitelj je dužan na svakoj ispravi i na svakom otpravku zabilježiti iznos zaračunate nagrade i naknade troškova, a na

zahtjev stranke javni je ovršitelj dužan izdati specificirani račun i priznanicu o plaćenoj nagradi i troškovima.

4. OVRHA NA PLAĆI I DRUGIM STALNIM NOVČANIM PRIMANJIMA

U vezi s ovrhom na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima valja odmah na početku naglasiti da je ovrha na plaći ovršenika samo jedan od načina provedbe ovrhe.

Osim na plaći, ovrha se može provoditi i s drugim sredstvima i na drugim predmetima ovrhe. Tako se ovrha može provoditi:

- na novčanim sredstvima ovršenika koje isti ima na računima kod banaka, stambenih štedionica i kreditnih unija, uz primjenu Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima,
- na nekretninama ovršenika,
- na pokretninama ovršenika,
- na dionici te na udjelu ili poslovnom udjelu u trgovačkom društvu.

U vezi s tim svaki ovrhovoditelj slobodno odlučuje kojim će sredstvom ili na kojem predmetu ovrhe pokušati naplatiti svoje tražbine.

Isto tako i javni ovršitelj u ovršnom nalogu odmah odlučuje da se ovrha radi namirenja provodi s više sredstava i na više predmeta ovrhe potrebnim radi namirenja ovrhovoditeljeve tražbine u cijelosti. Ova ovrha se provodi tako da javni ovršitelj osobama i tijelima koja provode ili sudjeluju u provedbi ovrhe dostavi ovršni nalog.

Ovrha na plaći najčešće se provodi uz primjenu pravnog instituta „Zapljena po pristanku dužnika“, koji se u praksi obično naziva „Suglasnost o zapljeni plaće“. Ovaj pravni institut uređen je u čl. 124. novog Ovršnog zakona, koja odredba je stupila na snagu i koja se primjenjuje već od 1. siječnja 2011.

4.1. Ovrha na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima od 1. siječnja 2012.

Na provedbu ovrhe na plaći u prvoj polovini 2012. godine primjenjivat će se i nadalje odredbe starog i novog Ovršnog zakona, s time da će sve odredbe starog Ovršnog zakona prestati vrijediti 1. srpnja 2012., kada se u cijelosti počinje primjenjivati novi Ovršni zakon.

U prijelaznim i završnim odredbama novog Ovršnog zakona, u čl. 338. st. 2. određeno je da će se postupci ovrhe koji su pokrenuti nakon stupanja na snagu starog Ovršnog zakona dovršiti odgovarajućom primjenom odredbi toga zakona. Drugim riječima, sve ovrhe o zapljeni plaće, bez obzira koliki se iznos plaće plijeni, koje su pokrenute po odredbama starog Zakona, moraju se po odredbama toga Zakona i dovršiti.

Po odredbama starog i novog Ovršnog zakona predmetom ovrhe može biti plaća, naknada plaće i drugo stalno novčano primanje. Predmetom ovrhe može biti samo onaj dio plaće koji se, nakon što se plate sva javna davanja isplaćuje radniku kao neto iznos.

Neto plaća koja se isplaćuje radniku predstavlja iznos na kojem se može provesti ovrha. Takav zaključak proizlazi i iz čl. 173. st. 1. starog Ovršnog zakona. Po spomenutoj odredbi, rješenjem o ovrsi na plaći određuje se pljenidba određenoga dijela plaće, te se nalaže poslodavcu koji ovršeniku isplaćuje plaću da novčani iznos za koji je određena ovrha isplati odnosno isplaćuje ovrhovoditelju nakon pravomoćnosti toga rješenja. Dakle, govori se o određenom dijelu plaće koji poslodavac isplaćuje ovršeniku, a to je neto plaća.

Stari Ovršni zakon je u čl. 179. odredio da se odredbe tog Zakona koje se odnose na ovrhu na plaći odnose i na ovrhu na drugim stalnim novčanim primanjima ovršenika.

Novi Ovršni zakon je u čl. 92. st. 4., koja odredba se primjenjuje od 1. siječnja 2011. godine, odredio da se odredbe o izuzimanju od ovrhe, koje se odnose na plaću ovršenika, primjenjuju i na ovrhu na:

- naknadi umjesto plaće,
- naknadi za skraćeno radno vrijeme,
- naknadi zbog umanjenja plaće,
- mirovini,
- plaći vojnih osoba te na primanja osoba u pričuvnom sastavu za vrijeme vojne službe i na drugom stalnom novčanom primanju civilnih i vojnih osoba.

4.1.1. Primanja koja ne bi mogla biti predmetom ovrhe na plaći

Pitanje što ne može biti predmetom ovrhe treba razlikovati od pitanja koja su primanja izuzeta od ovrhe.

Primanja koja su izuzeta od ovrhe uređena su u čl. 91. i 92. novog Ovršnog zakona kao i u nekim drugim propisima.

Smatramo da predmetom ovrhe ne mogu biti primanja koja nisu stalna bez obzira što se temelje na radnom ili drugom sličnom odnosu isplatitelja i primatelja.

Neka primanja koja su vezana uz radni odnos, a nemaju stalni karakter ne bi mogla biti predmetom ovrhe. Naglašavamo da se to odnosi samo na ovrhu koja se provodi kod poslodavca. Ako se ta primanja isplaćuju na račun ovršenika kod banke, u tom se slučaju primjenjuju odredbe Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, gdje u vezi tih primanja važe druga pravila.

Primanja koja su vezana uz radni odnos, a nemaju stalni karakter su isplate raznih materijalnih troškova koje se po poreznim propisima posebno ne oporezuju. To su dnevnice, terenski ili pomorski dodatak, naknade za odvojeni život, troškovi prijevoza na posao i s posla, božićnice, jubilarne nagrade i slično.

U tu kategoriju spadaju i otpremnine kod otkaza ugovora o radu i otpremnine zbog odlaska u mirovinu, prvenstveno stoga što se u pravilu radi o jednokratnim isplatama.

U vezi s ovim pitanjem može se po pravilima o analogiji koristiti i odredba čl. 142. novog Općeg poreznog zakona. Taj propis u vezi s ovrhom na plaći u korist poreznog tijela kao neplijenive tražbine priznaje i sve novčane primitke koji su izuzeti od oporezivanja prema posebnim propisima.

U kategoriju primanja koja ne mogu biti predmetom ovrhe spadala bi i primanja po osnovu ugovora o djelu, autorskog ugovora i drugih sličnih ugovora.

4.1.2. Primanja koja su izuzeta od ovrhe po novom Ovršnom zakonu

Novi Ovršni zakon u čl. 91., koji se primjenjuje od 1. siječnja 2011., te koji je dopunjen Zakonom o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona u 2011. godini, određuje da su od ovrhe izuzeta:

- primanja po osnovi zakonskoga uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenja zdravlja ili smanjenja, odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja,
- primanja po osnovi naknade zbog tjelesnoga oštećenja prema propisima o invalidskom osiguranju,
- primanja po osnovi socijalne skrbi,

- primanja po osnovi privremene nezaposlenosti,
- primanja po osnovi dječjega doplatka,
- primanja po osnovi stipendije i pomoći učenicima i studentima,
- naknada za rad osuđenika, osim za tražbine po osnovi zakonskoga uzdržavanja te za tražbine naknade štete prouzročene kaznenim djelom osuđenika,
- primanja po osnovi odličja i priznanja,
- rodiljne i roditeljske novčane potpore, osim ako posebnim propisom nije drugačije određeno,
- ostala primanja izuzeta od ovrhe po posebnim propisima.

4.1.3. Primanja koja su izuzeta od ovrhe po Zakonu o rodiljnim i roditeljskim potporama

Zakonom o rodiljnim i roditeljskim potporama su ustanovljene novčane potpore koje primaju roditelji ili posvojitelji novorođenog djeteta. Novčane potpore po čl. 2. st. 2. tog Zakona su naknada plaće, novčana naknada, novčana pomoć i jednokratna novčana potpora za novorođeno dijete. Ove potpore ostvaruju majka i otac djeteta ili druga osoba koja se brine o djetetu.

Novčane potpore prema čl. 4. st. 1. Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama ne mogu biti predmet ovrhe ili osiguranja (kredita, pologa i slično), osim prema sudskoj odluci ili rješenju nadležnog centra za socijalnu skrb radi koristi djeteta za koje su ostvarene.

Odredbe o izuzimanju od ovrhe novčanih potpora po Zakonu o rodiljnim i roditeljskim potporama unijete su i u čl. 91. Ovršnog zakona, tako da je time pojačana zaštita ovih primanja u odnosu na ovrhu.

4.1.4. Izuzimanja od ovrhe koja se provodi na plaći ovršenika

U čl. 92. novog Ovršnog zakona, koji se primjenjuje od 1. siječnja 2011. godine, zadržana su rješenja iz starog Ovršnog zakona u vezi s izuzimanjem od ovrhe na plaći ovršenika.

I dalje se pravi razlika ovisno o tome je li plaća ovršenika manja od prosječne netoplaće u Republici Hrvatskoj ili je plaća ovršenika ista ili veća od te plaće.

Prosječna netoplaća je prema čl. 92. st. 3. novog Ovršnog zakona prosječan iznos mjesečne netoplaće isplaćene po jednom zaposlenom u pravnim osobama u Republici Hrvatskoj, za razdoblje siječanj - kolovoz tekuće godine, koju je dužan utvrditi Državni zavod za statistiku i objaviti je u Narodnim novinama, najkasnije do 31. prosinca te godine. Tako utvrđeni iznos primjenjivat će se u narednoj godini.

Državni zavod za statistiku objavio je u Nar. nov., br. 133/11. podatak o prosječnoj isplaćenoj mjesečnoj neto plaći po zaposlenom u pravnim osobama RH, koja je u razdoblju od siječnja do kolovoza 2011. iznosila 5.408,00 kuna.

U skladu s ovim podatkom, ovrha na plaći razlikovat će se kod radnika (ovršenika) koji prima plaću koja je manja od 5.408,00 kuna od ovrhe na plaći koju prima radnik čija je plaća ista ili veća od tog iznosa.

U slučaju kad se ovrha provodi na plaći ovršenika koja je ista ili veća od 5.408,00 kuna, od ovrhe je izuzet iznos u visini dvije trećine prosječne netoplaće u RH, što iznosi 3.605,33 kuna. Zbog toga će u ovom slučaju vjerovnici moći plijeniti cjelokupan iznos plaće ovršenika koji je veći od 3.605,33 kuna, bez obzira koliko iznosila plaća ovršenika.

Od ovog pravila postoje dvije iznimke. Prva se odnosi na ovrhu koja se provodi radi naplate tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, a druga kad se radi o ovrsi radi prisilne naplate novčanih iznosa za uzdržavanje djeteta.

Ako ovršenik prima neto plaću koja je ista ili veća od 5.408,00 kuna, a ovrha se provodi radi naplate tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenja zdravlja ili smanjenja, odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja, od ovrhe je izuzet iznos u visini od jedne polovine prosječne netoplaće u RH. Polovina prosječne netoplaće u RH, koja će biti izuzeta od ovrhe u naprijed navedenim slučajevima u 2012. godini iznosi 2.704,00 kuna.

U skladu s navedenim, ako se radi o naplati tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, ovrhovoditelj će moći plijeniti sav iznos plaće ovršenika koji je veći od 2.704,00 kuna.

U slučaju ovrhe radi prisilne naplate novčanih iznosa za uzdržavanje djeteta, od ovrhe je izuzet iznos koji odgovara iznosu od jedne četvrtine prosječne mjesečne isplaćene netoplaće po zaposlenom u pravnim osobama RH za proteklu godinu. Budući da jedna četvrtina navedene plaće iznosi 1.352,00 kuna, to znači da se od 1. siječnja 2012. ovršeniku za uzdržavanje djeteta može plijeniti sav iznos plaće koji prelazi 1.352,00 kuna.

Ako ovršenik prima plaću koja je manja od 5.408,00 kuna, onda je od ovrhe, za potrebe svih drugih vjerovnika (osim po osnovi zakonskog uzdržavanja), izuzet iznos u visini dvije trećine plaće ovršenika.

Ako se ovrha na plaći ovršenika, koja je manja od 5.408,00 kuna, provodi radi naplate tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenja zdravlja ili smanjenja, odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja, od ovrhe je izuzet iznos u visini jedne polovine netoplaće ovršenika.

Ovo pravilo ne vrijedi za ovrhu radi prisilne naplate novčanih iznosa za uzdržavanje djeteta.

Prema čl. 232.a st. 2. Obiteljskog zakona, ovrha za uzdržavanje djeteta može se provesti na cijeloj plaći ili drugom stalnom novčanom primanju roditelja, osim na iznosu koji odgovara iznosu od jedne četvrtine prosječne mjesečne isplaćene neto plaće po zaposlenom u pravnim osobama RH za proteklu godinu. U tom će slučaju ovršeniku ostati iznos od 1.352,00 kuna, dok će ostatak plaće ići za uzdržavanje djeteta.

U vezi s ovrhom na plaći radi prisilne naplate novčanih iznosa za uzdržavanje djeteta, ova će se ovrha, po odredbama Obiteljskog zakona moći provesti prije ovrhe radi naplate svih drugih tražbina neovisno o vremenu njihova nastanka.

Ova odredba daje ovoj vrsti ovrhe prednost pred svim drugim tražbinama. Kad poslodavac primi rješenje o ovrsi radi uzdržavanja djeteta, sve ostale tražbine u odnosu na tu tražbinu gube red prvenstva i ista se provodi prije naplate svih drugih tražbina, neovisno o tome kad su nastale.

4.1.5. Ovrha na primanju invalida

Prema čl. 92. st. 5. novog Ovršnog zakona, ovrha na primanju invalida po osnovi novčane naknade za tjelesno oštećenje i doplatak za tuđu pomoć i njegu može se provesti samo radi naplate tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, naknade štete nastale zbog narušenja zdravlja ili smanjenja, odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete za izgubljeno uz-

državanje zbog smrti davatelja uzdržavanja, i to do iznosa od jedne polovine toga primanja.

4.1.6. Ovrha na primanju po osnovi ugovora o doživotnom uzdržavanju

Prema čl. 92. st. 6. novog Ovršnog zakona, ovrha na primanju po osnovi ugovora o doživotnom uzdržavanju i doživotnoj renti te na primanju po osnovi ugovora o osiguranju života može se provesti samo na dijelu koji prelazi iznos najviše stalne socijalne skrbi koja se isplaćuje na području na kojem ovršenik ima prebivalište.

4.1.7. Zaštita plaće i ostalih primanja kod isplate na račun ovršenika

Novim Ovršnim zakonom dosljedno je provedena zaštita zapljene preostalog dijela plaće koji se ovršeniku (radniku) isplaćuje na njegov račun u banci.

Radi se o tome da ostatak plaće ili drugog stalnog novčanog primanja ovršenika, nakon zapljene kod poslodavca, mora biti zaštićen od ovrhe na računu na koji će mu taj iznos biti isplaćen.

Postupak zaštite ostatka plaće uređen je u čl. 122. st. 1. do 4. novog Ovršnog zakona, koje odredbe se primjenjuju od 1. siječnja 2011. godine. Odredbe stavka 2. i 3. ovoga članka izmijenjene su i dopunjene Zakonom o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona iz Nar. nov., br. 125/11.

Zapljena plaće koja se uplaćuje na računu ovršenika u banci provodi se u skladu s odredbama novog Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima. Primjena tog Zakona počela je od 1. siječnja 2011. godine. Tim je Zakonom predviđeno da se sva rješenja o ovrsi, zadužnice, bjanko zadužnice i izjave-suglasnosti o zapljeni plaće, koji se zajednički nazivaju "osnove za plaćanje" dostavljaju Financijskoj agenciji (dalje: Agencija), koja ih nalogom prosljeđuje bankama na provedbu.

Da bi se osigurali podaci o računima ovršenika (građana) Agencija vodi Jedinstveni registar računa. Taj registar je elektronička baza podataka koja sadrži račune poslovnih subjekata i građana, tako da će Agencija rješenja o ovrsi temeljem podataka iz Jedinstvenog registra računa dostavljati bankama kod kojih se vode računi radnika - ovršenika.

U slučaju kad ovrhovoditelj dostavi Agenciji rješenje o ovrsi kojim traži ovrhu na računu ovršenika u banci, a radi se o primanjima koja su izuzeta od ovrhe (bilo da se radi o primanjima iz čl. 91. novog Ovršnog zakona koja su taksativno navedena, bilo da se radi o ostatku plaće koji je izuzet od ovrhe temeljem čl. 92. novog Ovršnog zakona), ovršenik je o tome dužan obavijestiti Agenciju.

To znači da bi radnik - ovršenik trebao obavijestiti Agenciju o tome da mu je već kod poslodavca provedena ovrha na plaći u skladu s čl. 92. novog Ovršnog zakona, te da bi mu ostatak plaće koji mu je doznačen na račun trebao biti zaštićen od daljnje ovrhe koja se provodi preko Agencije i banke u kojoj on ima račun.

Nakon što radnik - ovršenik obavijesti Agenciju o tome da mu je već kod poslodavca provedena ovrha na plaći, te da mu je ostatak plaće izuzet od ovrhe, Agencija je bez odgode dužna uplatiteljima iz obavijesti dostaviti podatke iz te obavijesti i podatak o vrsti tražbine za koju je ovrha određena, radi uskrate uplate navedenih primanja. Uplatitelji su dužni odmah uskratiti uplatu primanja i naknada iz čl. 91. ili iznosa koji su izuzeti od ovrhe iz čl. 92. Ovršnog zakona.

Ako se plaća radniku - ovršeniku isplaćuje putem banke, banka je dužna po nalogu Agencije ovršeniku otvoriti poseban račun. O otvaranju posebnog računa banka je bez odgode dužna obavijestiti Agenciju, a Agencija uplatitelje, koji su dužni izvršiti uplatu na poseban račun. U ovom slučaju banka nema pravo naplatiti naknadu za otvaranje, vođenje i zatvaranje posebnog računa.

Uplatitelj ostatka plaće (poslodavac) odnosno banka koja je otvorila poseban račun, dužni su na zahtjev ovršnog tijela (javnog bilježnika, suda ili javnog ovršitelja) istome dostaviti podatke o uplatama i stanju na tom računu.

4.2. Zapljena po pristanku dužnika

Na zapljenu po pristanku dužnika od 1. siječnja 2011. godine primjenjuje se čl. 124. novog Ovršnog zakona.

Prema čl. 124. st. 1. navedenog Zakona, dužnik može privatnom ispravom potvrđenom (solemniziranom) kod javnog bilježnika dati suglasnost da se radi naplate tražbine vjerovnika zaplijeni njegova plaća, odnosno drugo stalno novčano primanje, osim u dijelu u kojem je to primanje izuzeto od ovrhe.

Ova odredba znači da će dužnik koji prima plaću koja je jednaka ili veća od prosječne netoplaće u RH (5.408,00 kuna), moći tijekom 2012. godine, privatnom ispravom potvrđenom kod javnog bilježnika dati suglasnost da se radi naplate tražbine vjerovnika zaplijeni njegova plaća, ali mu mora ostati iznos koji je izuzet od ovrhe, tj. iznos u visini dvije trećine prosječne neto plaće u RH (3.605,33 kune).

Dužnik koji prima plaću koja je manja od prosječne netoplaće po jednom zaposlenom u pravnim osobama u RH, moći će kod javnog bilježnika dati suglasnost da se zaplijeni njegova plaća u korist vjerovnika, ali mu mora ostati iznos u visini dvije trećine njegove plaće.

Suglasnost kojom se dopušta pljenidba plaće, odnosno drugog stalnog novčanog primanja za iznos koji je izuzet od ovrhe, ne proizvodi pravne učinke.

Za dopuštenost izjave o suglasnosti mjerodavni su činjenično stanje i podaci o plaći u vrijeme ovjere te izjave kod javnog bilježnika, tj. radi li se o plaći koja je viša ili niža od prosječne mjesečne netoplaće isplaćene po jednom zaposlenom u pravnim osobama u RH.

Privatna isprava o zapljeni plaće potvrđena kod javnog bilježnika izdaje se u jednom primjerku, ima značenje pravnog posla iz čl. 90. novog Ovršnog zakona (što znači da se ovršenik ne može protiviti ovrsi temeljem te isprave te da se ne može pozivati na odredbe o izuzimanju ili ograničenju ovrhe), te pravni učinak pravomoćnog rješenja o ovrsi. To znači da poslodavac takvu suglasnost mora provoditi kao i pravomoćno rješenje o ovrsi.

Iznimno od navedenog, zapljena na temelju suglasnosti dužnika nema utjecaja na provedbu ovrhe na plaći radi namirenja tražbine po osnovi zakonskog uzdržavanja, naknade štete nastale po osnovi narušenja zdravlja ili smanjenja, odnosno gubitka radne sposobnosti i naknade štete po osnovi izgubljenog uzdržavanja zbog smrti davatelja uzdržavanja. Pojednostavljeno rečeno, davanjem isprave o zapljeni plaće ne može se izbjegavati zakonsko uzdržavanje i plaćanje naprijed navedenih šteta.

Privatnu ispravu o zapljeni plaće koja je potvrđena kod javnog bilježnika s učincima dostave rješenja o ovrsi poslodavcu dostavlja vjerovnik, preporučenom poštanskom pošiljkom s povratnicom ili preko javnog ovršitelja, odnosno javnog bilježnika.

Privatna isprava o zapljeni plaće ima svojstvo ovršne isprave na temelju koje se može tražiti ovrha protiv dužnika i na drugim predmetima ovrhe.

Odredbe o zapljeni plaće po pristanku dužnika na odgovarajući se način primjenjuju i na jamca ako je dao suglasnost o zapljeni svoje plaće. To znači da uz glavnog dužnika za njegovu obvezu može jamčiti i jamac koji kao i glavni dužnik može privatnom ispravom potvrđenom kod javnog bilježnika dati suglasnost o zapljeni njegove plaće ili drugog stalnog novčanog primanja.

4.3. Provođenje ovrhe na plaći po odredbama starog Ovršnog zakona - do 30. lipnja 2012.

Ovrha na plaći po čl. 173. st. 1. starog Ovršnog zakona provodi se rješenjem o ovrsi. Tim se rješenjem određuje pljenidba određenoga dijela plaće i nalaže se poslodavcu koji ovršeniku (radniku) isplaćuje plaću da novčani iznos za koji je određena ovrha isplati odnosno isplaćuje ovrhovoditelju nakon pravomoćnosti toga rješenja.

Prema čl. 152. i 173. starog Ovršnog zakona, pljenidba se provodi dostavom ovršenikovu dužniku rješenja o ovrsi kojim se ovršenikovu dužniku zabranjuje da ovršeniku ispuni novčanu tražbinu, a ovršeniku se zabranjuje da tu tražbinu naplati ili da inače raspolaže njome i zalogom koji je dan za njezino osiguranje.

Pljenidba je provedena danom dostave rješenja o ovrsi poslodavcu kao ovršenikovom dužniku. Poslodavac u tom slučaju nema pravo žalbe protiv rješenja o pljenidbi.

Pljenidba je dakle provedena danom kad je rješenje o ovrsi dostavljeno ovršenikovu dužniku. Provedbom pljenidbe, tj. samom pljenidbom, ovrhovoditelj je stekao založno pravo na ovršenikovoj tražbini, na plaći radnika, koju poslodavac kao ovršenikov dužnik treba isplatiti radniku.

Iako je ovrhovoditelj dostavom rješenja o ovrsi ovršenikovu dužniku stekao založno pravo na plaći radnika, novčani iznos za koji je određena ovrha će se po čl. 173. starog Ovršnog zakona isplatiti ovrhovoditelju tek nakon pravomoćnosti toga rješenja.

Rješenje o ovrsi na plaći ovršenika odnosi se i na povećanje plaće do kojega dođe nakon dostave rješenja o ovrsi (čl. 173. st. 2. starog Ovršnog zakona).

Po pravomoćnosti rješenja o ovrsi isplatit će se novčani iznos za koji je određena ovrha ovrhovoditelju, čime se provodi prisilna pljenidba ovršenikove plaće.

4.3.1. Mjesto isplate tražbine

Tražbine za koje nije propisano bezgotovinsko plaćanje ovrhovoditelj naplaćuje neposredno na blagajni na kojoj se ovršeniku isplaćuje plaća (čl. 175. st. 1. starog Ovršnog zakona). To znači da se ovrhovoditelj može naplatiti na blagajni poslodavca koji ovršeniku isplaćuje plaću, budući za isplate plaća nije propisano bezgotovinsko plaćanje.

Osim gotovinskog plaćanja na blagajni poslodavca, ovrhovoditelj po čl. 175. st. 2. starog Ovršnog zakona ima pravo zahtijevati da mu se obustavljeni iznos isplaćuje poštom na adresu koju naznači ili na određeni račun kod banke, uz odbitak troškova doznake.

4.3.2. Obveze poslodavca u slučaju prestanka rada

Kad ovršeniku prestane rad kod poslodavca koji provodi ovrhu na plaći, rješenje o ovrsi djeluje i prema drugom poslodavcu s kojim ovršenik sklopi ugovor o radu ili službi. Prema novom poslodavcu rješenje o ovrsi djeluje od dana kada mu je dostavljeno.

Prijašnji poslodavac je dužan rješenje o ovrsi dostaviti novom poslodavcu bez odgode i preporučenom pošiljkom s povratnicom. Prijašnji poslodavac je o tome dužan obavijestiti i sud.

Ako prijašnjem poslodavcu nije poznat novi poslodavac, o tome će bez odgode obavijestiti sud. Sud će o tome obavijestiti ovrhovoditelja i odrediti mu rok radi pribave podataka o novom poslodavcu. Ako ovrhovoditelj u roku koji mu je određen ne obavijesti sud o novom poslodavcu, sud će obustaviti ovrhu.

Ako prijašnji poslodavac rješenje o ovrsi ne dostavi novom poslodavcu ili, ako mu on nije poznat, a o tome ne obavijesti sud, odgovara za štetu koju je ovrhovoditelj zbog toga pretrpio (čl. 177. st. 4. starog Ovršnog zakona).

Stari Ovršni zakon u čl. 177. sadrži i odredbe o odgovornosti poslodavca za propuste u obustavi i isplati obroka koje je poslodavac trebao, a propustio je obustaviti i isplatiti. Prema tim odredbama, ovrhovoditelj može predložiti da sud u ovršnom postupku rješenjem naloži poslodavcu da mu isplati sve obroke što ih je propustio obustaviti i isplatiti prema rješenju o ovrsi. Ovaj prijedlog ovrhovoditelj može podnijeti do završetka ovršnog postupka. Ovrhovoditelj može ovrhu protiv poslodavca tražiti u istom ovršnom postupku.

4.4. Provođenje ovrhe na plaći po odredbama novog Ovršnog zakona uz sudjelovanje javnih ovršitelja - od 1. srpnja 2012.

Od 1. srpnja 2012. započet će u cijelosti primjena novog Ovršnog zakona, osim odredbi koje se odnose na europski ovršni nalog. Toga će dana započeti i primjena Zakona o javnim ovršiteljima.

U vezi s ovrhom na plaći novi Ovršni zakon sadrži odredbe o ovrsi na novčanoj tražbini ovršenika. Te su odredbe sadržane u Glavi dvanaestoj (od čl. 97. do čl. 127.), a među njima su i Posebne odredbe o ovrsi na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima (od čl. 112. do čl. 117.).

Ovrha na novčanoj tražbini ovršenika može se provesti putem Agencije ili preko ovršenikova dužnika (u našem slučaju ovršenikov dužnik je poslodavac koji radniku-ovršeniku duguje plaću za obavljeni rad).

Ovrha na novčanoj tražbini provodi se pljenidbom, prijenosom i namirenjem, ako zakonom za pojedine slučajeve nije drugačije određeno.

Pljenidba se provodi dostavom Agenciji, odnosno ovršenikovu dužniku ovršnog naloga ili rješenja o ovrsi kojim se ovršenikovu dužniku zabranjuje da ovršeniku ispuni novčanu tražbinu, a ovršeniku se zabranjuje da tu tražbinu naplati ili da inače raspolaže njome i zalogom koji je dan za njezino osiguranje.

Pljenidba je provedena trenutkom dostave ovršnog naloga, odnosno rješenja o ovrsi Agenciji ili ovršenikovu dužniku. Ovrhovoditelj pljenidbom stječe založno pravo na ovršenikovoj tražbini. Agencija, odnosno ovršenikov dužnik nema pravo izjaviti pravni lijek protiv odluke na temelju koje se provodi pljenidba.

Novi Ovršni zakon, za razliku od staroga, na izričit način i za poslodavca određuje obvezu vođenja prednosnog reda. Tako se prednosni red stjecanja založnih prava određuje prema datumu, satu i minuti predaje ovršnog naloga ili rješenja o ovrsi Agenciji, odnosno ovršenikovom dužniku (poslodavcu).

U skladu s ovom odredbom poslodavci će biti u obvezi u prednosni red upisivati primitke ovršnih naloga ili rješenja o ovrsi prema datumu, satu i minuti. Ako su ovršni nalozi ili rješenja o ovrsi više ovrhovoditelja primljeni kod poslodavca istoga dana, a ne može se utvrditi vrijeme njihova primitka, založna prava imaju isti prednosni red. Tražbine s istim redom prvenstva namiruju se razmjerno, ako se ne mogu namiriti u cijelosti.

Novi Ovršni zakon od ovršenikova dužnika traži i obvezu očitovanja, što do sada nije bio slučaj. U skladu s tim, ovršno tijelo će zatražiti od ovršenikova dužnika da se u roku osam dana očituje o tome priznaje li i u kojem iznosu zaplijenjenu tražbinu i je li voljan namiriti je, te je li njegova obveza da namiri tu tražbinu uvjetovana ispunjenjem neke druge obveze.

Ovršenikov dužnik odgovara ovrhovoditelju za štetu koju mu je nanio time što se nije očitovao, ili što se neistinito ili nepotpuno očitovao, a ovršno tijelo će upozoriti ovršenikova dužnika na tu njegovu odgovornost.

U ovršnom nalogu pozvat će se ovršenikov dužnik da dužni iznos položi kod javnog ovršitelja uplatom na određeni račun i da ga o tome obavijesti. Temeljem poziva iz ovršnog naloga ovršenikov dužnik ispunjava svoju obvezu uplatom novca na poseban račun kod javnog ovršitelja, a ovrhovoditelj na kojeg je tražbina prenesena namiruje se iz sredstava položenih kod javnog ovršitelja.

U skladu sa Zakonom o javnim ovršiteljima, javni ovršitelj je dužan novčana sredstva na zasebnom računu odmah prebaciti na račun ovrhovoditelja.

4.4.1. Posebne odredbe o ovrsi na plaći i drugim stalnim novčanim primanjima

Ovršna tijela (javni ovršitelj i javni bilježnik) ovršnim nalogom ili rješenjem o ovrsi nalažu osobi koja ovršeniku isplaćuje stalno novčano primanje (poslodavcu) da novčani iznos za koji je određena ovrha isplati, odnosno isplaćuje na poseban račun javnog ovršitelja po pravomoćnosti toga naloga, odnosno rješenja.

Dostavom ovršnog naloga ili rješenja o ovrsi isplatitelju, do iznosa ovršne tražbine, ovrhovoditelj stječe založno pravo na ovršenikovoj tražbini da mu isplatitelj isplaćuje novčana sredstva. Dok postoji to ovrhovoditeljevo založno pravo, isplatitelj ne smije ništa plaćati na temelju naloga koje je primio kasnije, a ni na temelju onih koje je primio ranije, ako vjerovnici na temelju tih naloga nisu stekli založno pravo na ovršenikovoj tražbini. Iznimka su primanja i naknade koji su po čl. 91. Ovršnog zakona izuzeti od ovrhe, te iznosi iz čl. 92. koji su ograničeni od ovrhe.

Ovršni nalog i rješenje o ovrsi odnose se i na povećanje primanja do kojega dođe nakon njihove dostave isplatitelju.

Podatke o isplatitelju novčanih primanja i podatke o drugoj imovini ovršenika ovršna tijela pribavljaju temeljem čl. 18. Ovršnog zakona. Prema toj odredbi, sve pravne osobe ili tijela u čijoj je nadležnosti vođenje registara, odnosno upisnika o stvarima i pravima koji čine ovršenikovu imovinu, kao i osoba za koju ovrhovoditelj tvrdi da je ovršenikov dužnik (poslodavac) ili da se neki dijelovi njegove imovine nalaze kod nje, dužni su u roku osam dana, na zahtjev ovršnog tijela, dati dostupne im podatke o ovršenikovoj imovini.

Novi Ovršni zakon u vezi s ovrhom na plaći sadrži posebna pravila kad pravo na zakonsko uzdržavanje ima više osoba. Prema tim odredbama, kad pravo na zakonsko uzdržavanje, odnosno pravo na rentu za izgubljeno uzdržavanje zbog smrti davatelja uzdržavanja prema istom ovršeniku ima više osoba, a ukupni iznos njihovih tražbina prelazi dio primanja koji može biti predmet ovrhe, ovrha se provodi u korist svakog od takvih ovrhovoditelja razmjerno visini njihovih tražbina.

Ako se nakon započete provedbe ovrhe na stalnom novčanom primanju pokrene nova ovrha, na zahtjev ovrhovoditelja iz postupka u kojem je provedba ovrhe kasnije počela, odluku po kojoj se provodi ranija odluka izmijenit će rješenjem ovršno tijelo i odrediti iznos koji će se ubuduće isplaćivati pojedinim ovrhovoditeljima iz ranije odluke.

U vezi s prestankom radnog odnosa ili službe, novi Ovršni zakon ima slična rješenja kao i stari. Kad ovršeniku prestane radni odnos ili služba, ovršni nalog odnosno rješenje o ovrsi djeluje i prema drugom poslodavcu s kojim ovršenik sklopi ugovor o radu ili službi, i to od dana kada je tomu poslodavcu dostavljen ovršni nalog, odnosno rješenje o ovrsi.

Prijašnji poslodavac ovršenika dužan je bez odgode preporučenom pošiljkom s povratnicom dostaviti ovršni nalog, odnosno rješenje o ovrsi novom poslodavcu i o tome obavijestiti ovršno tijelo koje ga je donijelo.

Prijašnji poslodavac obavijestit će bez odgode ovršno tijelo koje je donijelo ovršni nalog, odnosno rješenje o ovrsi o prestanku ugovora o radu ako mu nije poznat novi poslodavac.

Ako nije poznat novi poslodavac javni ovršitelj će nastaviti s provedbom ovrhe. Javni ovršitelj će temeljem čl. 18. Ovršnog zakona tražiti podatke o ovršenikovoj imovini od pravnih osoba ili tijela u čijoj je nadležnosti vođenje registra odnosno upisnika o stvarima i pravima koji čine ovršenikovu imovinu. Javni ovršitelj može tražiti i podatke o osobi koja je ovršenikov dužnik (novi poslodavac).

Ako poslodavac ne provodi ovrhu na plaći, Ovršnim zakonom propisana je njegova odgovornost. Ako osoba koja ovršeniku isplaćuje stalno novčano primanje ne provodi ovrhu na plaći, ovrhovoditelj može predložiti da nadležni sud rješenjem naloži toj osobi da ovrhovoditelju isplati sve obroke što ih je propustio obustaviti i isplatiti.

Prijedlog sudu ovrhovoditelj može podnijeti do završetka ovršnog postupka. Prijedlog se podnosi javnom ovršitelju koji će ga dostaviti nadležnom sudu s preslikom spisa.

Na temelju pravomoćnog rješenja suda ovrhovoditelj može tražiti ovrhu protiv osobe koja ovršeniku isplaćuje stalno novčano primanje u istom ovršnom postupku.

5. OVRHA NA PLAĆI PO STAROM OPĆEM POREZNOM ZAKONU

U čl. 212. novog Općeg poreznog zakona određeno je da će se postupci pokrenuti prema odredbama starog Općeg poreznog zakona dovršiti po odredbama starog Zakona.

Zbog toga će se i ovrha na plaći, koja je pokrenuta po starom Zakonu, morati dovršiti u skladu s njegovim odredbama.

Samo na postupke ovrhe na plaći, koji postupci su pokrenuti nakon 1. siječnja 2009. godine, primijenit će se odredbe novog Općeg poreznog zakona.

Opći porezni zakon je u čl. 139. uređivao pljenidbu tražbine ovršenika, konkretno pljenidbu dospjele novčane tražbine ovršenika - zaposlenika. Ako je predmet pljenidbe dospjela novčana tražbina ovršenika - zaposlenika, tada će ovrhovoditelj (porezno tijelo koje provodi ovrhu) rješenjem naložiti ovršenikovom dužniku - poslodavatelju, da plaću ovršenika isplati u

korist propisanih uplatnih računa uzimajući u obzir izuzeća koja su propisana u čl. 140. Općeg poreznog zakona. Primjerak rješenja dostavlja se ovršeniku - zaposleniku i ovršenikovom dužniku - poslodavatelju.

U čl. 140. Općeg poreznog zakona su kao izuzeća od ovrhe postavljeni sasvim drukčiji kriteriji od onih određenih u Ovršnom zakonu. Tako se u spomenutoj odredbi propisuje da se u postupku ovrhe ne mogu plijeniti sljedeće ovršenikove tražbine:

- po osnovi plaće i s plaćom izjednačenih primanja do visine osobnog odbitka i
- novčana primanja koja su izuzeta od oporezivanja.

Osobni odbitak ovršenika se određuje kao njegov osnovni osobni odbitak i osobni odbitak za uzdržavane članove obitelji.

Novčana primanja radnika koja su izuzeta od oporezivanja su npr. dnevnice za službena putovanja, potpore za slučaj smrti radnika, naknade za odvojeni život od obitelji, otpremnine prilikom odlaska u mirovinu i dr. Sva ta primanja su po Općem poreznom zakonu izuzeta od ovrhe.

Poslodavac kao ovršenikov dužnik mora po čl. 141. Općeg poreznog zakona u roku 15 dana po primitku rješenja o ovrsi obavijestiti porezno tijelo o tome:

- priznaje li tražbinu kao utemeljenu,
- koja prava prema tražbini polažu druge osobe,
- je li i zbog kojih prava tražbina već zaplijenjena za druge vjerovnike.

Držimo da ovdje treba pojasniti što se smatra pod priznanjem tražbine. Ne radi se o tome priznaje li poslodavac tražbinu poreznog tijela, već priznaje li tražbinu radnika. Poslodavac bi u roku 15 dana trebao obavijestiti porezno tijelo o tome da priznaje osnovanost tražbine radnika, tj. da nema zapreka da on radniku isplati plaću.

Poslodavac mora također porezno tijelo obavijestiti o tome koja prava prema tražbini (plaći radnika) polažu druge osobe, te je li plaća radnika već zaplijenjena za druge vjerovnike.

Ako poslodavac u roku 15 dana po primitku rješenja nije osporio tražbinu ovršenika - zaposlenika, a pri isplati plaće nije izvršio nalog poreznog tijela, porezno će tijelo donijeti rješenje o pljenidbi njegovih novčanih sredstava u iznosu dospjelih tražbina ovršenika - zaposlenika.

6. OVRHA NA PLAĆI PO NOVOM OPĆEM POREZNOM ZAKONU

Novi Opći porezni zakon stupio je na snagu 1. siječnja 2009., a njegovim stupanjem na snagu prestao je važiti Opći porezni zakon iz 2000. godine.

Novi zakon, jednako kao i stari, sadrži odredbe o ovršnom postupku (Glava VI., čl. 124. do 157. Općeg poreznog zakona).

U vezi sa zapljenom plaće po odredbama Općeg poreznog zakona, taj zakon u čl. 139. određuje da se ovrha može provesti na novčanoj tražbini ovršenika, pokretninama, drugim imovinskim, odnosno materijalnim pravima te na nekretninama. Pod novčanom tražbinom ovršenika najčešće se misli na plaću radnika, tj. tražbinu koju radnik ima prema poslodavcu za obavljeni rad.

Ako je predmet pljenidbe plaća, tj. dospjela novčana tražbina ovršenika-zaposlenika, tada će, temeljem čl. 141. st. 6. Općeg poreznog zakona, ovrhovoditelj rješenjem naložiti ovršenikovu dužniku-poslodavatelju da plaću ovršenika isplati u korist propisanih uplatnih računa, uzimajući u obzir izuzeća koja su u čl. 142. Općeg poreznog zakona utvrđena kao nepljenive tražbine (izuzete od ovrhe). Primjerak rješenja dostavlja se ovršeniku-zaposleniku i ovršenikovu dužniku-poslodavatelju.

Ako ovršenikov dužnik-poslodavatelj nije u roku osam dana od dana primitka rješenja osporio tražbinu ovršenika-zaposlenika, a pri isplati plaće nije izvršio nalog poreznog tijela, porezno tijelo će donijeti rješenje o pljenidbi njegovih novčanih sredstava u iznosu dospjelih tražbina ovršenika-zaposlenika.

Člankom 142. Općeg poreznog zakona utvrđene su nepljenive tražbine. Tako se u postupku ovrhe ne mogu plijeniti sljedeće ovršenikove tražbine:

- po osnovi plaće i s plaćom izjednačenih primanja do iznosa minimalne plaće u RH utvrđenoj prema propisu o minimalnoj plaći i
- novčani primici koji su izuzeti od oporezivanja prema posebnim propisima.

Minimalna plaća je u RH uređena Zakonom o minimalnoj plaći (Nar. nov., br. 6/08.). Visina minimalne plaće utvrđuje se jednom godišnje, u lipnju tekuće godine te se njezin porast veže uz realan rast BDP-a iz prethodne godine prema objavi Državnog zavoda za statistiku. Minimalna plaća za razdoblje od 1. lipnja 2011. do 31. svibnja 2012., prema objavi Državnog zavoda za statistiku (Nar. nov., br. 58/11. i 60/11.) iznosi 2.814 kuna.

To znači da Porezna uprava za poreze i druga javna davanja (carine, pristojbe, doprinose, naknade za koncesije, novčane kazne za porezne prekršaje i sva davanja čije je utvrđivanje i/ili naplata i/ili nadzor prema posebnim propisima u nadležnosti poreznog tijela) može iz plaće ovršenika pljeniti sve iznose iznad iznosa od 2.814 kuna.

I u novom Općem poreznom zakonu utvrđene su obveze očitovanja ovršenikova dužnika, u ovom slučaju poslodavca. Tako dužnik ovršenika mora ovrhovoditelja u roku osam dana od dana primitka rješenja o ovrsi na tražbini ovršenika obavijestiti o tome:

- priznaje li tražbinu kao utemeljenu,
- koja prava prema tražbini polažu druge osobe, te
- je li i zbog kojih prava tražbina već zaplijenjena za druge vjerovnike.

Porezno tijelo koje je donijelo rješenje o ovrsi provjerit će navode dužnika ovršenika te odlučiti o obustavi ili nastavku postupka.

Mr. Darko TEREK, odvjetnik, Zagreb

Mr. RAHELA JURKOVIĆ

Stručni članak UDK 336.2

Bespovratna sredstva za hrvatske male i srednje poduzetnike iz IPA pretpristupnog europskog fonda

U prosincu 2011. g. otvoren je natječaj u okviru EU Instrumenta za pretpristupnu pomoć Republici Hrvatskoj (IPA-e) kojim se potiče konkurentnost hrvatskog malog gospodarstva na način da se poduzetnici pozivaju da predlažu projekte koji se uklapaju u ciljeve i prioritete natječaja. Najkvalitetniji projekti bit će sufinancirani EU sredstvima, a iznos bespovratnih sredstava koja se po projektu mogu dobiti kreće se u rasponu od 50.000 do 200.000 eura. Natječaj je otvoren do 20. veljače 2012. g. U članku donosimo osnovne informacije o njemu i mogućnostima koje on nudi hrvatskim malim i srednjim poduzetnicima.

1. UVOD

Mali i srednji poduzetnici glavni su oslonac europskog gospodarstva: u 2010. g. u Europskoj uniji (EU) je bilo 20,8 milijuna malih i srednjih poslovnih subjekata, a čak 92,1% njih činila su mikro-poduzeća s manje od deset zaposlenih. U usporedbi s njima, broj velikih tvrtki u EU (tvrtki s više od 250 zaposlenih) čini se skoro marginalnim: 2010. g. ih je bilo 43.000 ili 0,2% od ukupnog broja poduzeća. U malim i srednjim europskim poduzećima dvije trećine je svih radnih mjesta koje privatni sektor zapošljava u Uniji, drugim riječima, takva poduzeća zapošljavaju 87,5 milijuna ljudi. Ona čine i 58,4% ukupne bruto dodane vrijednosti stvorene u EU privatnom sektoru u 2010. g.[1]

U Hrvatskoj je udio malih i srednjih poduzeća u svim registriranim poduzećima oko 99%, a u 2010. g.[2] malo gospodarstvo je zapošljavalo 48,6% svih zaposlenih radnika i imalo udio od 33,9% u ukupnim prihodima hrvatskog gospodarstva. Malo i srednje poduzetništvo ima podršku državnih institucija, ali potrebno je učiniti još više napora kako bi se povećao njegov udio u cjelokupnom hrvatskom gospodarstvu. Ključni faktori koji koče rast i konkurentnost malog gospodarstva su niska razina produktivnosti obrta, malih i srednji tvrtki, niski udio visokih tehnologija u proizvodima i komponentama koje ti poslovni subjekti proizvode, nedovoljna izvozna orijentiranost, te koncentracija poduzetničkih aktivnosti u velikim gradovima i njihovim okolicama, nauštrb ostatka zemlje. Budući da bi Hrvatska vrlo brzo trebala postati nova članica Europske unije, malo i srednje poduzetništvo treba postati konkurentnije, kako bi se uspješno nosilo s izazovima jedinstvenog europskog i globalnog tržišta. Jedan od bitnih načina postizanja što veće konkurentnosti tvrtki je uvođenje energetske učinkovitosti i zaštita ekoloških proizvoda, kao i uspostavljanje sustava upravljanja kvalitetom, upravljanja okolišem i kompatibilnosti proizvoda s međunarodnim i europskim standardima. Da bi se to ostvarilo, hrvatski poduzetnici trebaju ulagati u nove procese i nove tehnologije (kao što su zelene i energetski učinkovite tehnologije), u razvoj informacijskih i komunikacijskih tehnologija, te razvoj novih proizvoda, uključujući testiranja i certificiranja u svrhu usklađenosti s međunarodnim standardima kvalitete. Upravo s tom namjerom, u okviru Instrumenta za pretpristupnu pomoć (IPA-e) i njegove 3c komponente (komponente za regionalnu konkurentnost), 19. prosinca 2011. g. otvoren je natječaj pod nazivom „Potpora jačanju konkurentnosti hrvatskog malog i srednjeg poduzetništva“, objavljen na web-stranicama Središnje agencije za financiranje i ugovaranje programa i projekata Europske unije (SAFU)[3]. Natječaj je namijenjen subjektima malog gospodarstva koji će predložiti projekte s ciljem jačanja njihove konkurentnosti i za koje će moći dobiti bespovratnu pomoć iz IPA fonda u iznosu od 50.000 do 200.000 eura. U nastavku članka iznosimo ciljeve i uvjete natječaja, s namjerom informiranja svih zainteresiranih, kao i poticanja da se poduzetnici što više uključe u natječaj. Svi detalji i informacije koji nisu mogli biti obuhvaćeni člankom mogu se pronaći u dokumentaciji objavljenoj na web-stranicama SAFU (www.safu.hr). Informativne radionice održat će se tijekom mjeseca siječnja 2012. g. u gradovima širom Hrvatske, a informacije o njima se također mogu pronaći na navedenoj web-stranici.

[1] Izvor podataka: „Are EU SMEs recovering? - Annual Report on EU SMEs 2010/2011“.

[2] Podatak za prvih devet mjeseci 2010. g., izvor: „Operativni plan poticanja malog i srednjeg poduzetništva za 2011. godinu“.

[3] www.safu.hr

2. OSNOVNE INFORMACIJE O "IPA" POTPORAMA ZA SUBJEKTE MALOG GOSPODARSTVA

Natječaj je otvoren u sklopu IPA Operativnog programa za regionalnu konkurentnost, 2007. - 2011. g., a cilj mu je jačanje konkurentnosti hrvatskog malog i srednjeg poduzetništva. Smatra se da se hrvatsko malo i srednje poduzetništvo može ojačati kroz ulaganja u tehnologije i proizvodne metode koje su povezane s energetskom učinkovitošću i ekološkim standardima uvedenim u proizvodne procese, kao i uvođenjem procedura testiranja i certificiranja proizvoda s ciljem prilagodbe međunarodnim standardima kvalitete. To podrazumijeva ulaganja u znanje, ishođenje licenci, uvođenje ekoloških naljepnica, pripremu tehničkih specifikacija za ekološke proizvode i slično. Stoga su specifični ciljevi natječaja:

- Omogućiti produktivna ulaganja u tehnologije i proizvodne metode i/ili poboljšati poslovnu učinkovitost hrvatskih malih i srednjih poduzeća;
- Poticati zelenu ekonomiju, energetsku učinkovitost i uvođenje ekoloških standarda u proizvodne procese i povećati razvojne potencijale za nove i konkurentne proizvode, u skladu s ekološkim i drugim međunarodnim standardima.

Natječaj je otvoren subjektima malog gospodarstva koji posluju u sljedećim gospodarskim sektorima, definiranim prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti[4]:

- C 10 - Proizvodnja prehrambenih proizvoda
- C 11 - Proizvodnja pića, osim 11.0.1 - Destiliranje, pročišćavanje i miješanje alkoholnih pića
- C 13 - Proizvodnja tekstila
- C 14 - Proizvodnja odjeće
- C 15 - Proizvodnja kože i srodnih proizvoda: Štavljenje i obrada kože; proizvodnja putnih i ručnih torba, sedlarskih i remenarskih proizvoda; dorada i bojenje krzna; Proizvodnja obuće
- C 16 - Prerada drva i proizvoda od drva i pluta
- C 17 - Proizvodnja papira i proizvoda od papira
- C 18 - Tiskanje i umnožavanje snimljenih zapisa
- C 20 - Proizvodnja kemikalija i kemijskih proizvoda
- C 21 - Proizvodnja osnovnih farmaceutskih proizvoda i farmaceutskih pripravaka
- C 22 - Proizvodnja proizvoda od gume i plastike
- C 23 - Proizvodnja ostalih nemetalnih mineralnih proizvoda
- C 24 - Proizvodnja metala, osim:
  - 24.1. - Proizvodnja sirovog željeza, čelika i ferolegura; i
  - 24.4. - Proizvodnja plemenitih i ostalih obojenih metala
- C 25 - Proizvodnja gotovih metalnih proizvoda, osim
  - 25.4. - Proizvodnja oružja i streljiva
- C 26 - Proizvodnja računala, elektroničkih i optičkih proizvoda
- C 27 - Proizvodnja električne opreme
- C 28 - Proizvodnja strojeva i uređaja, d.n.
- C 29 - Proizvodnja motornih vozila, prikolica i poluprikolica
- C 30 - Proizvodnja ostalih prijevoznih sredstava, osim:
  - 30.11. - Gradnja brodova i plutajućih objekata;
  - 30.20. - Proizvodnja željezničkih lokomotiva i tračničkih vozila;
  - 30.30. - Proizvodnja zrakoplova i svemirskih letjelica te srodnih prijevoznih sredstava i opreme; i
  - 30.40. - Proizvodnja vojnih borbenih vozila
- C 31 - Proizvodnja namještaja
- C 32 - Ostala prerađivačka industrija: proizvodnja nakita, bižuterije i srodnih proizvoda; Proizvodnja glazbenih instrumenata; Proizvodnja sportske opreme; Proizvodnja igara i igračaka; Proizvodnja medicinskih i stomatoloških instrumenata i pribora; Prerađivačka industrija, d.n.
- C 33 - Popravak i instaliranje strojeva i opreme
- E 37, 38, 39 - Uklanjanje otpadnih voda; Skupljanje otpada, djelatnosti obrade i zbrinjavanja otpada; oporaba materijala; Djelatnosti sanacije okoliša te ostale djelatnosti gospodarenja otpadom
- J 62 - Računalno programiranje, savjetovanje i djelatnosti povezane s njima
- M 71.2 - Tehničko ispitivanje i analiza
- S 96.01 - Pranje i kemijsko čišćenje tekstila i krznenih proizvoda.

Da bi bio prihvatljiv za dobivanje EU financijske potpore, prijavitelj treba zadovoljiti i sljedeće kriterije (kriterije prihvatljivosti). Prijavitelj treba biti registriran kao subjekt malog gospodarstva, prema hrvatskoj definiciji[5], lociran u Hrvatskoj i registriran za aktivnosti koje se u projektu predlažu. Osim toga, treba biti u mogućnosti dokazati da je solventan, da je podmirio sve doprinose i poreze, te da je ostvario dobit nakon oporezivanja u fiskalnoj godini koja prethodi prijavi na natječaj. Poslovni subjekt treba imati i državljanstvo Hrvatske ili neke od država članica EU i drugih zemalja obuhvaćenih programom IPA. Prijavitelj treba biti direktno odgovoran za pripremu i upravljanje projektima sa svojim partnerima (ukoliko ih ima) te mora biti potpuno u skladu s pravilima o potporama male

[4] Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007., Nar. nov., br. 58/2007. i 72/2007. - modificirano prema informacijama iz uputa za natjecatelje.

[5] Definirano 2. i 3. člankom Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Nar. nov., br. 29/02.) i 1. i 2. člankom Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Nar. nov., br. 63/07.).

vrijednosti (tzv. „de minimis“ pravilima), kako je definirano Odlukom o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti (Nar. nov., br. 45/2007.).

Projekt koji se predlaže može trajati minimalno 6, a maksimalno 18 mjeseci i treba biti lociran u Hrvatskoj. Vrste projekata koje je moguće provoditi i prijaviti na natječaj su sljedeće:

1. Uvođenje novih proizvodnih metoda i/ili novih tehnologija koje se odnose na energetsku učinkovitost i ekološke standarde u proizvodnim procesima, uključujući i obuku vezanu za korištenje novih tehnologija i/ili nove opreme;
2. Jačanje zaštite okoliša na mjestima proizvodnje;
3. Nadogradnja kvalitete proizvoda/usluga kroz nabavku i instalaciju opreme za analizu i/ili testiranje i/ili informacijska i komunikacijska rješenja;
4. Poboljšanje i povećanje kvalitete proizvoda/usluga kroz certificiranje specifičnih procesa poduzeća (kao što je upravljanje kvalitetom) i proizvoda te njihovo certificiranje.

Vrste aktivnosti koje se u projektima mogu provoditi su sljedeće:

1. Ulaganja u materijalnu imovinu koja su vezana uz provođenje mjera energetske učinkovitosti; drugim riječima, aktivnosti koje će poduzetnicima omogućiti smanjenje količine energije koja se koristi u njihovim proizvodnim ciklusima;
2. Ulaganja u materijalnu imovinu kojima je cilj ostvariti visok stupanj zaštite okoliša; drugim riječima, aktivnosti osmišljene kako bi se otklonile ili spriječile štete koje aktivnosti prijavitelja imaju na fizičko okruženje ili prirodne resurse, reducirao rizik od takvih šteta ili kako bi došlo do učinkovitijeg korištenja prirodnih resursa. Primjeri ovakvih aktivnosti su ulaganja u pogone poduzeća (poduzetnika) s ciljem poboljšanog upravljanja otpadnim vodama, odlaganjem otpada, zaštitom zraka i mjerama zaštite od buke, kao i provođenja svih drugih potrebnih mjera zaštite okoliša, u skladu sa standardima Europske unije;
3. Ulaganja u materijalnu imovinu u svrhu analiza, testiranja i automatizacije proizvodnje;
4. Provođenje specijalizirane obuke vezane uz gore navedena ulaganja, kao što je obuka o korištenju novih tehnologija ili upravljanje novom opremom;
5. Certificiranje tvrtke (kao što je HRN EN ISO 9001, 14001, 22000, 17025, HACCP, FSC COC, GAP, i dr.);
6. Certificiranje proizvoda eko-standardima (kao što je HRN EN ISO 45011, CE označavanje i dr.);
7. Akreditacija laboratorija za analiziranje i testiranje procesa i proizvoda u gore spomenutim sektorima, a koju obavlja Hrvatska akreditacijska agencija ili neka druga ekvivalentna organizacija u EU državama članicama;
8. Komunikacijske / marketinške aktivnosti u cilju promoviranja ulaganja i samog projekta postojećim i potencijalnim kupcima.

Uz navedene, u projektu se mogu provoditi i druge, inovativne aktivnosti koje su u skladu s ciljevima natječaja i gore navedenim vrstama projekta koje će se financirati.

Ukupna sredstva raspoloživa na ovom natječaju su 3 milijuna eura. Subjekti malog gospodarstva će za svoje projekte koji su u skladu s natječajem moći zatražiti i dobiti (ukoliko prođu na natječaju) minimalno 50.000 eura i maksimalno 200.000 eura bespovratne pomoći. Ta EU bespovratna sredstva ne mogu pokrivati ukupnu vrijednost jednog projekta, već je potrebno i sufinancirati projekt i drugim, ne-europskim novcem, a sufinanciranje mora minimalno iznositi 15%, a maksimalno 50%. Osim toga, bespovratna sredstva dodjeljivat će se u skladu s tzv. „de minimis“ uredbom Europske unije koja regulira potpore male vrijednosti i govori o tome da iznos potpore male vrijednosti dodijeljene istom poduzetniku ne smije premašiti gornju granicu od 200.000 eura tijekom razdoblja od tri fiskalne godine. To znači da će poduzetnici koji se javljaju na natječaj trebati voditi računa o tome da im zbroj ukupnih potpora koje su primili ili će primiti od države i potpore koju traže u sklopu natječaja u 2010., 2011. i 2012. godini ne premašuju iznos od 200.000 eura. Poduzetnici koji prođu na natječaju dobit će 80% iznosa projektnog proračuna planiranog za prvih 12 mjeseci provedbe projekta u roku 45 dana od potpisivanja ugovora o potpori.

3. POSTUPAK PRIJAVE NA IPA NATJEČAJ ZA DOBIVANJE EU BESPOVRATNIH SREDSTAVA

Rok za podnošenje sažetaka projekata (tzv. „*koncept-nota*“ - od engl: *concept note*) je 20. veljače 2012. godine. Sažetak projekta podnosi se na engleskom jeziku, na točno propisanom obrascu. Na njemu prijavitelj treba ukratko predstaviti projekt koji predlaže za financiranje na način da pokaže relevantnost projekta u odnosu na ciljeve, sektore, teme i specifične prioritete natječaja, u odnosu na potrebe i probleme zemlje, regije (regija) i relevantnih sektora; definira ciljane grupe i krajnje korisnike, njihove potrebe i probleme koje projekt nastoji riješiti; te opiše dodanu vrijednost, ako je projekt ima. U obrascu su točno navedena pitanja na koja prijavitelj treba odgovoriti. Osim relevantnosti projekta za natječaj, prijavitelj treba ukratko opisati predloženi projekt, aktivnosti koje će se u njemu provoditi i očekivane rezultate, te navesti proračun projekta.

Evaluacija sažetaka obavit će se prema dva kriterija: relevantnosti projekta za natječaj i dizajnu projekta. Projekt treba biti koherentan, odražavati analizu obuhvaćenih problema, uzimati u obzir vanjske faktore i relevantne dionike. Osim toga, kod ocjene dizajna projekta evaluatori procjenjuju koliko je projekt ostvariv i konzistentan u odnosu na ciljeve i očekivane rezultate koji su u njemu postavljeni. Ocjene se vrše isključivo na temelju napisanog na propisanom obrascu sažetka projekta i nikakvi dodatni dokumenti koje bi prijavitelj priložio prijavi, van propisane dokumentacije, ne čitaju se niti ocjenjuju. Evaluaciju obavlja ugovarateljsko tijelo (SAFU), uz moguću asistenciju vanjskih, neovisnih i stručnih, ocjenjivača.

Kako bi ušao u daljnji proces odabira, projektni prijedlog treba skupiti minimalno 30 (od maksimalnih 50) bodova. Nadalje, od svih sažetaka koji prelaze prag od 30, napravit će se rang-lista najbolje ocijenjenih projekata, čiji ukupni predviđeni proračun iznosi najmanje 6 milijuna eura (dvostruki iznos od bespovratnih sredstava dostupnih na ovom natječaju). Prijavitelji s te rang-liste bit će pozvani da podnesu punu projektnu prijavu i ostale tražene dokumente, koji će se također trebati napisati prema točno propisanim obrascima (proračun, logička matrica, poslovni plan). Nakon što prođe evaluacija svih tih traženih prijavnih dokumenata, od poslovnih subjekata predselektiranih za financiranje sredstvima iz IPA-e tražit će sva dodatna dokumentacija kojom će dokazati gore navedene kriterije prihvatljivosti.

Provizoran datum koji je planiran za informiranje prijavitelja o rezultatima ocjene sažetaka projekata je 14. svibanj 2012. g., a provizoran datum do kojega će najbolje ocijenjeni prijavitelji biti pozvani da podnesu pune aplikacije i ostale tražene dokumente je 29. lipanj 2012. godine. Ukoliko dođe do prekoračenja navedenih provizornih rokova slanja obavijesti o rezultatima ocjene koncept-nota, prijavitelji čiji će sažeci biti odabrani za daljnju selekciju imat će rok od najmanje 45 dana za pripremu i slanje pune prijave i popratnih traženih dokumenata. Informacija o rezultatima ocjene kompletnih prijava trebala bi prijaviteljima biti dostavljena u listopadu 2012. g. Nakon što se izvrši provjera prihvatljivosti prijavitelja, potpisivanje ugovora s konačno odabranim prijaviteljima očekuje se u prosincu 2012. godine.

4. ZAKLJUČAK

Osim na području poljoprivrede i ruralnog razvoja, Instrument za pretpristupnu pomoć Europske unije Republici Hrvatskoj ne nudi puno mogućnosti za jačanje konkurentnosti poduzetnicima koji posluju u drugim sektorima gospodarstva. Natječaj opisan u članku prvi je takve vrste u okviru IPA-a te drugi u okviru EU fondova otvorenih isključivo hrvatskim malim i srednjim gospodarstvenicima. Prvi sličan natječaj bio je otvoren 2008. g. u okviru PHARE 2006 programa i kroz njega su sufinancirana 24 poduzetnička projekta hrvatskih izvoznika. Prema iskustvima iz tvrtke koja je prošla na tom natječaju[6], sudjelovanje u EU sufinanciranom projektu donijelo je za tvrtku i njene zaposlenike brojne koristi: od uvođenja nove tehnologije i modernizacije proizvodne linije, preko utjecaja na bolju organiziranost i veću stručnost u tvrtki, do novog zapošljavanja ljudi koje je projekt pokrenuo. Premda prvi dojam ulaska u jedan takav projektni poduhvat znači suočavanje s velikim brojem papirologije i administracije, uspješno vođenje projekta i koristi koje EU bespovratna sredstva mogu donijeti tvrtki i njenom otvaranju na šire europsko tržište imaju puno veći značaj od papirologije koju, na kraju, ipak nije teško svladati. Osim toga, uvođenje nove tehnologije bespovratnim EU sredstvima često puta impresionira kupce, što postaje i značajan element imidža tvrtke i utječe pozitivno na odluke kupaca.

Novi EU natječaj otvoren hrvatskim poduzetnicima zasigurno će izazvati njihov veliki interes, pa time i stvoriti značajnu konkurenciju na natječaju, vjerojatno veću no što je bila konkurencija na natječaju za izvoznike 2008. godine[7]. Stoga je za preporučiti poduzetnicima da dobro prouče natječajnu dokumentaciju i, ukoliko zaključe da se njihove potrebe uklapaju u ciljeve i prioritete natječaja, da što bolje napišu i obrazlože svoje projektne ideje kroz propisani obrazac „koncept-note“ i ostalu traženu dokumentaciju. Jedino na taj način mogu ući u uži izbor za daljnju selekciju i imati šanse da, na kraju, i postanu potpisnici ugovora za EU potpore. Osim toga, za preporučiti je svakako i da poduzetnici sudjeluju na informativnim radionicama koje se tijekom siječnja održavaju u Slavonskom Brodu, Osijeku, Varaždinu, Čakovcu, Zagrebu, Zadru, Puli, Splitu, Rijeci, Bjelovaru, Požegi i Otočcu, jer će na njima nadležne institucije informirati poduzetnike o svim detaljima natječaja.

Literatura:

1. „Support for Increasing the Competitiveness of Croatian SMEs“, ref: EuropeAid/132357/M/ACT/HR, - „Guidelines for Grant Applicants“ i „Grant Application Form“, prosinac 2011. g., izvor: http://www.safu.hr/hr/natjecaji?category=21&type=&status=&pg=1
2. „Are EU SMEs recovering? - Annual Report on EU SMEs 2010/2011“, Ecorys za Europsku komisiju, DG-Enterprise, Rotterdam, Cambridge, 2011, izvor: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/pdf/2010_2011/are_the_eus_smes_recovering.pdf
3. „Operativni plan poticanja malog i srednjeg poduzetništva za 2011. godinu“, Ministarstvo gospodarstva, izvor: www.mingorp.hr
4. „Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007.“, izvor: Nar. nov., br. 58/2007. i „Izmjena Odluke o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007“, Nar. nov., br. 72/2007.
5. „Odluka o objavljivanju pravila o potporama male vrijednosti“, Nar. nov., br. 45/2007.
6. Informacije o održavanju informativnih radionica vezanih uz IPA natječaj „Potpora povećanju konkurentnosti malog i srednjeg poduzetništva“: http://www.safu.hr/datastore/filestore/10/Invitation_to_Informative_Workshops_HR_4.pdf

Mr. Rahela JURKOVIĆ, Zagreb

[6] Mišljenje gospođe Irene Šaran, financijske direktorice tvrtke Ivanić-plast d.o.o. i voditeljice projekta sufinanciranog EU PHARE 2006 bespovratnim sredstvima.

[7] Kada je bilo ukupno 75 prijava malih i srednjih poslovnih subjekata.

Godina teških iščekivanja

Za RIF piše:
mr. sc. Mirjana Popović

GODINA TEŠKIH IŠČEKIVANJA

Demokracija je izmislila promjene vlasti iz dva razloga. Prvi je, da u svijest vladajućih usadi spoznaju da nisu vječni, a drugi je razlog da biračima, stalno iznova, budi nadu kako će s novim izabranicima biti drukčije i bolje.

Posljednji hrvatski parlamentarni izbori ispunili su prvi i samo dio drugoga izbornoga postulata. Naime, gotovo nitko, ni u aktualnim vlastima niti izvan vladajućih krugova, ne očekuje da će 2012. poslovna godina biti lakša ili gospodarski bolja od prethodne. Unatoč promjenama na čelu države ili možda upravo zbog njih. I to ne stoga što bi nova Vlada imala nešto protiv toga da nam se bruto domaći proizvod udvostruči, na primjer, ili da standard ubrzano počne stizati europski. Svaka bi vlast radije od svega to dočekala i sebi pripisala zasluge, a velika je vjerojatnost da bi si takvim dostignućima osigurala i novi mandat. No, ovoga puta, bez obzira na nečije želje, to jednostavno neće biti ostvarivo. Velikim dijelom zbog krize u svijetu, a osobito u Europi, dijelom zbog naših domaćih problema. Među kojima su mnogi godinama gurani pod tepih umjesto da su rješavani, a sada stižu na naplatu. Jedan od najvećih, usko vezan uz domaću potrošnju veću od realnih mogućnosti, svakako je hrvatski dug prema inozemnim vjerovnicima. Na naplatu u 2012. godini, naime, stiže oko 18 milijardi eura. Dakako, to i ne bi bilo tako strašno kada bi domaće gospodarstvo bilo u razvojnom zaletu i kada bi bila bolja situacija na međunarodnom tržištu kapitala. No, kako sve ukazuje na to da smo daleko od bilo kakvog pozitivnog zaleta, a svjetske banke stežu kesu i poskupljuju kapital, i Hrvatskoj će njezin dužnički teret biti teži nego inače. Osobito kada se na njega nadovežu i ostali problemi kao što su fiskalni deficit, velika stopa nezaposlenosti, golema socijalna davanja, malaksale investicije...

PROGNOZE KOJE PLAŠE

Među najvećim pesimistima kada je riječ o hrvatskom gospodarstvu u 2012., ali valja reći i ne samo o njemu već i o trendovima u svjetskoj ekonomiji, nesumnjivo je Svjetska banka. Njezini analitičari očekuju da će se, što je za Hrvatsku osobito važno, gospodarski rast i u Europi usporiti. Možda ne u cijeloj godini, ali u prvom njezinome polugodištu svakako. To će se nepovoljno odraziti na hrvatski izvoz, na njezine investicije i dotok kapitala, a onda i na sve ostale segmente gospodarstva. To je jedan od glavnih razloga zbog kojih Svjetska banka smatra da Hrvatsku ove godine čeka novi val recesije, pad bruto domaćeg proizvoda za oko 1 posto, ali i niz nužnih restriktivnih mjera nove Vlade. Među reformskim bi područjima na prvom mjestu, smatraju analitičari Svjetske banke, trebale biti plaće u javnom sektoru, mirovinski i zdravstveni sustav, te socijalna skrb. Pritom upozoravaju kako ne aludiraju na smanjenje potrošnje u svim dijelovima države ili na ukidanje socijalnih programa za siromašne, već samo na "bolje usmjeravanje sredstava" odnosno sustav u kojemu bi novac dobili doista oni kojima je najpotrebniji. Osim uspostave sustava fiskalne održivosti, Svjetska banka upozorava na nužne reforme tržišta rada. Prema njima je Hrvatska među zemljama s najskupljim i najrigidnijim sustavom zapošljavanja i otpuštanja zaposlenih. Što se pak tiče mirovinskog sustava, čiji rashodi usisavaju 10,7 posto bruto domaćeg proizvoda, i on je zreo za promjene. Osobito stoga što čak 1,9 posto bruto domaćeg proizvoda odlazi na mirovine pod posebnim uvjetima. Svjetska banka smatra da bi prijevremene i minimalne mirovine trebalo smanjiti, te ukloniti nejednakost koja je stvorena između prvog i drugog mirovinskog stupa.

Čim su predstavnici Svjetske banke s tim i drugim svojim prognozama za Hrvatsku izašli u javnost, kao što se moglo i očekivati, izazvali su burnu reakciju ponajprije sindikata. No, takve su reakcije predstavnici Svjetske banke nastojali preduhitriti podsjećanjem na novu situaciju u Europskoj uniji, na to da su sve njezine, pa i najmoćnije članice, osuđene na rezanje potrošnje. A onima koji imaju velike deficite Europska komisija izričito "preporučuje" da smanje plaće u javnom sektoru i reformiraju mirovinski sustav zbog štednje. Budući da je Hrvatska, sve do punopravnog članstva u Uniji, pod pojačanim nadzorom europske birokracije, bilo bi uputno, smatra Svjetska banka, da provede takve reforme bez posebnih "preporuka" i podsjećanja Europske unije.

ŠTEDNJA BEZ ALTERNATIVE

Da će se morati uvesti više reda u domaćim financijama najavljuje i nova Vlada. Ne povodeći se za mišljenjem Svjetske banke već realnom situacijom u svijetu, ali i u Hrvatskoj. Kad se sve zbroji Hrvatska nema izbora. Ne može se više mnogo zaduživati u inozemstvu, a bez novih pozajmica ne može živjeti na dosadašnji način, pa će, svidjelo se to nekome ili ne, ovo morati biti godina u kojoj će poštovati pravila štednje. Uz ostalo i zbog pritiska iz svijeta. Hrvatskoj je, naime, nad

glavom, osim sve nervoznije administracije Europske unije, i prijetnja svjetskih rejting kuća da bi njezin kreditni rejting mogle proglasiti 'smećem' (junk). Kao što su to, primjerice, učinile Mađarskoj, a najavile i nekim drugim zemljama. Što se tiče Hrvatske, agencije će dati svoju procjenu u ožujku 2012., a o ocjeni koju ćemo dobiti ovisit će naše daljnje mogućnosti zaduživanja u inozemstvu. Ili točnije, o njoj će ovisiti dostupnost svjetskog kapitala, te cijena po kojoj će se moći dobiti.

Hrvatskoj malo pomaže skeptičnost Europe prema svjetskim rejting agencijama, pa niti namjera da Europa osnuje novu agenciju, koja bi joj bila više po političkoj mjeri. Nama kao maloj zemlji na pragu Velike Europe ne preostaje nego se ponašati prema trenutačnim pravilima, jer na donošenje drugih, u europskim i svjetskim razmjerima, nemamo bitnog utjecaja. Stoga je i glavni zadatak nove Vlade "ples na žici" između onoga što mora učiniti, zbog svijeta, i onoga što mora i može učiniti, zbog domaćih, specifičnih uvjeta. Pritom dogovor europskih zemalja o jačoj fiskalnoj disciplini i budućoj Hrvatskoj vladi olakšava neugodna rezanja proračunske potrošnje, te usklađivanje domaćih financija s mogućnostima. Taj, nimalo ugodan i lagan zadatak, još je teže provesti u uvjetima stagnacije gospodarstva. Odnosno u uvjetima kakve Hrvatska objektivno ima.

I dok Svjetska banka podsjeća novu Hrvatsku vladu na nužne zaokrete u ekonomskoj politici, Hrvatska narodna banka manje je pesimistična kada je razvoj u pitanju, ali podjednako odlučna kada je riječ o štednji. I njezini stručnjaci godinu 2012. smatraju iznimno teškom, ne očekuju rast bruto domaćeg proizvoda, a mogući njegov pad procjenjuju na oko 0,2 posto. Mogućnost oporavka gospodarstva vide samo u slučaju bude li Vlada imala snage uvesti reda u domaće financije. Ozbiljna fiskalna prilagodba pretpostavlja smanjenje udjela rashoda opće države za 1,5 posto bruto domaćega proizvoda u 2012. u odnosu na 2011. godinu, te smanjenje tekućih rashoda za 9 milijardi kuna. Ne provede li takvu fiskalnu konsolidaciju, Hrvatsku čeka rušenje rejtinga, nemogućnost zaduživanja pod relativno povoljnim uvjetima, pad deviznih rezervi, deprecijacija kune i duga recesija, smatraju u Hrvatskoj narodnoj banci.

EUROPA KAO NADA I STRAH

Zaokupljena pripremama za 2012. kao godinu kušnje, Hrvatska je gotovo zaboravila proslaviti konačni završetak pregovora i potpise na Ugovoru o pristupanju Hrvatske EU. Put, dugačak 11 godina, je završen, zna se da će Hrvatska 2013. postati 28. ravnopravnom članicom zajednice europskih zemalja, te da će iz toga izvući i određene benefite. Istina, Europska unija, pritisnuta i sama krizom i strahom od mogućega raspada, ni približno nije ono što je bila kada je Hrvatska počela pregovore o mogućemu svojem pridruživanju. No, podjednako je istina da ni Hrvatska danas nije ono što je bila potkraj 2000. godine kada je u Zagrebu održan summit EU i država zapadnog Balkana. Europska je unija u međuvremenu postala manje sigurna i trošnija polit-ekonomska tvorevina, Hrvatska je, nastojeći usvojiti europske normative i "zaslužiti" članstvo, postala bolja zemlja za življenje i poslovanje. Ispunjavajući visoke zahtjeve, od kojih neke ne ispunjavaju niti članice EU, Hrvatska je sebi napravila uslugu. Shvatila je da zaslužuje i da može imati bolji pravosudni sustav, bolju državnu administraciju, bolje poduzetništvo, bolje uvjete za rad i život. Sve to je, dakako, nije spasilo od recesije. Naprotiv, brojne su je promjene i prilagodbe europskim normativima, a one su kao i sve promjene prije svega trošak, učinile u određenoj mjeri još ranjivijom za potrese na gospodarskom planu. No, to je cijena koju je morala platiti. I ništa nije mogla učiniti da spriječi globalnu krizu i krizu eurozone kao ni reperkusije te krize na domicilno gospodarstvo. A među te reperkusije danas spada i strah ne samo za budućnost Hrvatske već i za budućnost eura za koji je hrvatsko gospodarstvo čvrsto prikopčano, pa i za sutrašnji izgled najveće zajednice europskih zemalja.

GODINA PRIPREME

Hrvatska mnogo toga može, ali si ne može priuštiti luksuz skepticizma prema Europskoj uniji. Kakva god ona bila, pa i podijeljena na zemlje s "većim" i na one s "manjim" brzinama, hrvatsko će gospodarstvo iz tog zajedništva izvući koristi. Podjednako kao što joj je priprema za članstvo pomogla da poboljša mnogo toga u zemlji, tako će članstvo u EU donijeti pozitivne pomake. Ulazimo na tržište od pola milijarde ljudi što donosi mnoge probleme i konkurentske pritiske, ali i isto toliko novih mogućnosti. Osobito za tako malu ekonomiju poput hrvatske, koja može, kako što to već neki poduzetnici slute, postati visokoorganizirani i kvalitetni europski "butik" i na toj su trasi mnogi osmislili, pa i realiziraju svoje poslove.

Već i potpisi koji su se tek osušili na Ugovoru o pristupanju Hrvatske EU imaju svoju financijsku težinu. Za sve poslovne partnere potpisi europskih lidera znače da je Hrvatska bila sposobna izvesti velike promjene, da je danas zrela demokratska zemlja s ekonomijom koja neće pokleknuti pred konkurencijom. Europa, naime, prestrašena zbivanjima u Grčkoj, Irskoj, Italiji, pa i u nekim drugim zemljama EU, ne želeći u startu dobiti još jedan problem, s pooštrenim je kriterijima odmjeravala Hrvatsku. Stoga je Ugovor, i u ovim škrtim vremenima, zeleno svjetlo investitorima, ali i ključ za brave na europskim fondovima u kojima Hrvatsku čeka, samo u idućoj godini, 687,5 milijuna eura. Do tada može koristiti, kao i do sada, sredstva iz pretpristupnih fondova i pripremati se članstvo. Naime, glavna snaga svakog, pa i hrvatskog poduzetništva je u tome da ono, bez obzira na krize i recesije, ne staje. Ono samo pomnije okreće i ulaže novac, te nastoji iskoristiti mogućnosti koje svaka kriza otvara. A takvih mogućnosti, na nečiju nesreću, ali i na nečiju sreću, europsko gospodarstvo danas obilato nudi.

MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANCIJA

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Porezno oslobođenje u vezi s međunarodnim prijevozom - izjava o plovidbi na otvorenom moru

Navedenim dopisom dostavili ste nam upit društva 'TP' d.d., koji se odnosi na porezno oslobođenje u vezi s međunarodnim prijevozom prema odredbama članka 13.b Zakona porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95. do 94/09.) i članka 103. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 149/09.). U upitu je **postavljeno pitanje treba li se izjava o plovidbi na otvorenom moru pribaviti/izdati za svaku pojedinačnu isporuku po svakom brodu ili je moguće pribaviti/izdati generalnu izjavu za sve brodove koji plove na otvorenom moru,** a koja bi vrijedila za određeno vrijeme (npr. godinu dana) ili do promjene vrste plovidbe. Postavljeno je pitanje o tome treba li se izjava o plovidbi na otvorenom moru ispostaviti u dva primjerka te može li se pribaviti telekomunikacijskim putem ili mora biti u izvorniku te koje podatke izjava mora obvezno sadržavati. Postavljena su pitanja o tome mora li izjava sadržavati opis/vrstu i vremensko trajanje posla, je li isporučitelj za usluge iz članka 13.b Zakona obvezan obračunati porez na dodanu vrijednost ako ne pribavi izjavu o plovidbi, može li isporučitelj na temelju naknadno pribavljene izjave ispraviti izdani račun izdan u skladu s člankom 8. stavkom 3. Zakona te može li primatelj odbiti pretporez sadržan u računima za isporuke iz članka 13.b Zakona ako je porez zaračunan iz razloga što isporučitelj nije raspolagao izjavom o plovidbi. Isto pitanje postavlja se u slučaju plaćanja/primanja predujma i obveze obračuna, ispostavljanja računa za predujam i uplate poreza i mogućnosti korištenja pretporeza ako isporučitelj ne raspolaže izjavom u trenutku primanja predujma. Postavljeno je pitanje o tome treba li izjavu o plovidbi pribaviti u izvorniku samo domaći poduzetnik - agent koji u ime i za račun brodara plaća troškove brodara, prikuplja račune isporučitelja te ispostavlja jedan račun otpreme brodaru (prolazne stavke) ili izjavu o plovidbi treba pribaviti u izvorniku svaki pojedinačni pružatelj usluge i to izravno od brodara ili preko agenta.

Na postavljeni upit odgovaramo u nastavku.

Odredbama članka 8. stavak 3. Zakona propisano je da ako se porezna osnovica promijeni naknadno zbog različitih vrsta popusta ili nemogućnosti naplate, tada poduzetnik koji je isporučio dobro ili obavio uslugu može ispraviti (smanjiti) iznos poreza, tek nakon što poduzetnik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi (smanji) odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja. Ako je porez na dodanu vrijednost obračunan i plaćen pri uvozu odbijen kao pretporez, a naknadno je snižen ili nadoknađen, tada uvoznik mora za pripadni iznos ispraviti odbitak pretporeza. Ispravak porezne osnovice obavlja se i u slučaju kada se porezna osnovica promijeni na više. Ispravci se moraju obaviti u obračunskom razdoblju u kojemu je promijenjena porezna osnovica.

Prema odredbama članka 20. stavak 1. Zakona i članka 132. stavak 1. Pravilnika pretporez je iznos poreza na dodanu vrijednost koji je u smislu članka 15. stavka 3. Zakona zasebno iskazan na računima za isporuke dobara i usluga koje su poduzetniku obavili drugi poduzetnici u poduzetničke svrhe.

Odredbama članka 133. stavak 1. Pravilnika propisano je da poduzetnici koji obavljaju oporezive isporuke dobara i usluga imaju pravo na odbitak pretporeza ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. da računi za primljena dobra ili obavljene usluge sadrže sve podatke propisane člankom 15. stavkom 3. Zakona,
2. da je isporuka dobara ili usluga primljena od drugog obveznika poreza na dodanu vrijednost,
3. da za primljene isporuke prema članku 20. i 22.f Zakona nije isključeno pravo na odbitak pretporeza,
4. da je isporuka obavljena poduzetniku u poduzetničke svrhe.

Prema odredbama članka 13.b stavak 1. točka a), c) i f) Zakona i članka 103. stavak 1., 2. i 3. Pravilnika, plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su: isporuke dobara za opskrbu plovila, osim isporuke goriva, koja se koriste za plovidbu na otvorenome moru i za prijevoz putnika uz naknadu, za potrebe komercijalnih i industrijskih djelatnosti te plovila koja se koriste za spašavanje ili pomoć na moru, isporuke, preinake, popravci i održavanje plovila te isporuke, iznajmljivanje, popravci i održavanje opreme koja je ugrađena u plovila ili se u njima koristi, kao i obavljanje usluga koje služe neposredno za potrebe tih plovila ili njihova tereta. Oslobođenim uslugama smatraju se lučke pristojbe, usluge tegljenja, pilotaže i vezivanja brodova, usluge ukrcaja, iskrcaja, prekrcaja i skladištenja brodskog tereta u lukama, zatim lučke, skladišne i agencijske usluge za brodove i njihove terete, odvoz smeća, pranje rublja, izdavanje certifikata za brodove i slično.

Plovilima koja plove na otvorenom moru u smislu Zakona smatraju se i brodovi koji plove na međunarodnim linijama iz hrvatske u stranu luku i obrnuto ili između stranih luka, te brodovi koji plove u vodama stranih država radi obavljanja usluga vezanih uz djelatnosti na otvorenom moru kao što su istraživanje, iskorištavanje energenata i slično.

Odredbama članka 103. stavak 7. Pravilnika propisano je da porezni obveznik koji isporučuje dobra ili obavlja usluge koje su prema odredbama članka 13.b Zakona oslobođene poreza na dodanu vrijednost na računu obvezno navodi da porez na dodanu vrijednost nije zaračunan s naznakom članka Zakona kojim je to oslobođenje propisano. U tom slučaju na računu ne mogu biti iskazani podaci iz članka 15. stavka 3. točke 7. i 8. Zakona već samo zbrojni iznos naknade.

Prema odredbama članka 103. stavak 8. Pravilnika porezni obveznik obvezan je u svome knjigovodstvu osigurati sve potrebne podatke i dokaze o uvjetima za ostvarivanje oslobođenja iz članka 13.b Zakona kao što su izvornici računa, ugovori, izjava o plovidbi u skladu s odredbama iz stavka 1. istoga članka Pravilnika, izjava zrakoplovne tvrtke da ispunjava uvjete iz stavka 4. istoga članka Pravilnika, te carinska dokumentacija u skladu s posebnim propisima.

U skladu s navedenim, kako bi se ostvarilo porezno oslobođenje iz članka 13.b Zakona, domaći brodovi odnosno brodari moraju isporučitelju dobara predati izjavu o plovidbi

odnosno izjavu u kojoj se potvrđuje da će nabavljena dobra ili usluge biti namijenjene plovilima koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru, međutim **uz izjavu mogu predati i kopiju ISPS obrasca** (ISPS Code Arrival notification) ili obrazac Prijave dolaska i odlaska broda kojim se može dokazati plovidba na otvorenom moru odnosno međunarodnim linijama. U protivnom, ne mogu ostvariti navedeno porezno oslobođenje. Kako bi se pojednostavila provedba odredbi u vezi poreznog oslobođenja iz članka 13.b Zakona, **mišljenja smo da brodari mogu pojedinom isporučitelju dobara predati izjavu o plovidbi za svaki brod koji plovi na otvorenom moru za svako razdoblje oporezivanja odnosno kalendarsku godinu.** Međutim, u slučaju da se promijene uvjeti odnosno vrsta plovidbe brodari su obvezni o tome pravovremeno obavijestiti isporučitelja.

Nadalje, mišljenja smo da **brodar mora ispostaviti pisanu izjavu o plovidbi najmanje u dva primjerka** od kojih jedan zadržava u svom knjigovodstvu, a drugi uručuje isporučitelju. Izjava o plovidbi ne može se pribaviti telekomunikacijskim putem, već **mora biti u izvorniku.** Što se tiče obveznog sadržaja izjave o plovidbi, napominjemo da se sukladno odredbama članka 103. stavak 8. Pravilnika **izjavom o plovidbi potvrđuje da će nabavljena dobra ili usluge biti namijenjene plovilima koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru** za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru. Uz navedeno, izjava o plovidbi trebala bi sadržavati osobito sljedeće podatke: mjesto izdavanja i nadnevak, ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski broj brodara, ime broda i pobliže određenje broda te pečat i potpis ovlaštene osobe izdavatelja.

Ako porezni obveznik prilikom isporuke dobara ili usluga iz članka 13.b Zakona nema dokaza o tome da će dobra ili usluge koje isporučuje biti namijenjene plovilima koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru obvezan je na te isporuke obračunati i uplatiti porez na dodanu vrijednost. Naime, porezno oslobođenje u vezi s međunarodnim prijevozom sukladno odredbama članka 103. stavak 8. Pravilnika ostvaruje se, ako porezni obveznik u svome knjigovodstvu osigura sve potrebne podatke i dokaze o uvjetima za ostvarivanje oslobođenja iz članka 13.b Zakona odnosno u ovom slučaju izjavu o plovidbi. U skladu s navedenim, porezni obveznik koji isporučuje dobra ili usluge iz članka 13.b Zakona obvezan je na te isporuke obračunati i uplatiti porez na dodanu vrijednost, ako mu brodar ne preda izjavu o plovidbi kojom se potvrđuje da će nabavljena dobra ili usluge biti namijenjene naprijed navedenim plovilima, a brodar odnosno primatelj isporuke u tom slučaju uz ispunjenje uvjeta iz članka 20. Zakona i članka 133. Pravilnika ima pravo na odbitak pretporeza.

U vezi pitanja o tome što u slučaju da isporučitelj dobara ili usluga iz članka 13.b Zakona **naknadno primi izjavu o plovidbi,** napominjemo da Pravilnikom **nije predviđena mogućnost ostvarivanja poreznog oslobođenja** iz članka 13.b Zakona naknadno izdanom potvrdom kao ni mogućnost ispravka računa na temelju naknadno izdane potvrde. Međutim, ako porezni obveznik kod izdavanja računa za predujam nije imao izjavu o plovidbi, napominjemo da se ispostavljanjem računa za obavljenu isporuku račun za primljeni predujam treba poništiti (stornirati) sukladno članku 107. stavak 1. Pravilnika. Stoga **u slučaju da porezni obveznik u trenutku izdavanja računa za obavljenu isporuku, kojim ujedno i poništava (stornira) račun za primljeni predujam, primi izjavu o plovidbi tada se može primijeniti oslobođenje od plaćanja poreza na dodanu vrijednost u smislu članka 13.b Zakona.**

Nadalje, brodovi odnosno brodari moraju isporučitelju dobara sami ili preko agenta koji djeluje u njihovo ime i za njihov račun predati izjavu o plovidbi kako bi ostvarili porezno oslobođenje iz članka 13.b Zakona.

Klasa: 410-19/10-01/79,ur. br. 513-07-21-01/11-3,
14. ožujka 2011.

Usluge laboratorijskih pretraga vezanih uz utvrđivanja zdravstvene sposobnosti zrakoplovnog osoblja

Dopisom od 10. ožujka 2011., obratili ste nam se u vezi oporezivanja porezom na dodanu vrijednost usluga laboratorijskih pretraga vezanih uz obavljanje liječničkih pregleda radi utvrđivanja zdravstvene sposobnosti zrakoplovnog osoblja. Kako navodite, Odlukom ministra obrane o obavljanju inicijalnih i redovnih liječničkih pregleda radi utvrđivanja zdravstvene sposobnosti zrakoplovnog osoblja KLASA: 023-03/10-03/1, URBROJ: 512-01-10-464 od 15. prosinca 2010., koju ste priložili, uređen je način obavljanja, cijene, obračunavanje i naplata liječničkih pregleda civilnog i vojnog zrakoplovnog osoblja na zahtjev fizičkih i pravnih osoba radi utvrđivanja njihove zdravstvene sposobnosti u Zavodu “A” (u daljnjem tekstu: Zavod) koji predmetne preglede obavlja temeljem ovlaštenja Agencije “B” (u daljnjem tekstu: Agencija) u skladu s Pravilnikom o utvrđivanju zdravstvene sposobnosti zrakoplovnog osoblja i uvjetima kojima mora udovoljavati poduzetnik koji obavlja liječničke preglede zrakoplovnog osoblja (Nar. nov., br. 31/10.). Nadalje navodite da je u tijeku zaključivanje ugovora Zavoda s Kliničkom bolnicom “C” (u daljnjem tekstu: KB “C”) koja će Zavodu obavljati usluge laboratorijskih pretraga te postavljate pitanje jesu li navedene usluge laboratorijskih pretraga povezanih s preventivnim zdravstvenim pregledima vojnog i civilnog zrakoplovnog osoblja oporezive porezom na dodanu vrijednost o čemu se očitujemo u nastavku.

Odredbom članka 11. stavak 1. točke b) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95. do 94/09.) i članka 63. stavak 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 149/09.) propisano je da se porez na dodanu vrijednost **ne plaća na usluge** bolničke dijagnostike, liječenja i zdravstvene njege i s njima usko povezane usluge te isporuke dobara povezane s liječenjem koje se obavljaju sukladno propisima na području zdravstvene zaštite u zdravstvenim ustanovama: domovima zdravlja, hitnoj medicinskoj pomoći, poliklinikama, općim i specijalnim bolnicama i klinikama. Ove isporuke dobara i obavljene usluge kao i usluge zdravstvene njege koje obavljaju zdravstvene ustanove za njegu u kući oslobođene su plaćanja poreza na dodanu vrijednost i u slučaju kad ih obavljaju tijela, odnosno pravne osobe s javnim

ovlastima ili druge organizacije slične prirode na temelju javnih ovlasti.

Članak 81. stavak 1. i članak 86. stavak 1. Zakona o zračnom prometu (Nar. nov., br. 69/09.) propisuje uvjete kojima mora udovoljavati zrakoplovno osoblje za obavljanje određenoga stručnog posla, odnosno mora imati propisanu stručnu spremu, biti stručno osposobljeno te udovoljavati posebnim zdravstvenim i drugim uvjetima. Zdravstvena sposobnost zrakoplovnog osoblja utvrđuje se liječničkim pregledima koje može obavljati poduzetnik koji obavlja zdravstvenu djelatnost i kojeg za to ovlasti Agencija, pod uvjetima i na način utvrđenima propisom donesenim na temelju Zakona o zračnom prometu i u skladu s odgovarajućim EU propisima.

Pravilnikom o utvrđivanju zdravstvene sposobnosti zrakoplovnog osoblja i uvjetima kojima mora udovoljavati poduzetnik koji obavlja liječničke preglede zrakoplovnog osoblja propisani su, između ostalog, uvjeti i način obavljanja liječničkih pregleda radi utvrđivanja zdravstvene sposobnosti zrakoplovnog osoblja kao i uvjeti i način stjecanja, produljenja i obnavljanja važenja svjedodžbe o zdravstvenoj sposobnosti. Člankom 4. stavak 1. navedenog Pravilnika propisano je da zdravstvena sposobnost zrakoplovnog osoblja i članova kabinske posade zrakoplova uključuje udovoljavanje fizičkim i mentalnim zahtjevima, zahtjevima vida i raspoznavanja boja te zahtjevima sluha. Također, članak 7. stavak 1. navedenog Pravilnika propisuje da se zdravstvena sposobnost zrakoplovnog osoblja i članova kabinske posade zrakoplova utvrđuje na temelju liječničkih pregleda kojima se provjerava udovoljavanje navedenim zahtjevima koje obavljaju AMC, odnosno zrakoplovno medicinski centar koji kao pravna ili dio pravne osobe obavlja zdravstvenu djelatnost te udovoljava propisanim uvjetima za obavljanje liječničkih pregleda zrakoplovnog osoblja svih kategorija zdravstvene sposobnosti, a koju za obavljanje tih poslova ovlasti Agencija, i AME, odnosno zrakoplovno-medicinski ispitivač koji obavlja zdravstvenu djelatnost te udovoljava propisanim uvjetima za obavljanje liječničkih pregleda zrakoplovnog osoblja, a koju za obavljanje tih poslova ovlasti Agencija.

Stoga, **usluge laboratorijskih pretraga vezanih uz provjeru zdravstvene sposobnosti zrakoplovnog osoblja** koje KB "C" obavi Zavodu **oslobođene su** plaćanja PDV-a temeljem članka 11. stavka 1. točke b) Zakona obzirom da su navedene usluge povezane s liječenjem i obavljaju se temeljem ovlaštenja Agencije i odluke Ministarstva obrane.

Klasa: 410-19/11-01/63, ur. br. 513-07-21-01/11-3, 14. kolovoza 2011.

Sudjelovanje samostalnog umjetnika u televizijskoj emisiji

Primili smo upit trgovačkog društva "A" d.o.o. iz Zagreba, u vezi sudjelovanja samostalnog umjetnika u televizijskoj emisiji "B" koji, kako se navodi u upitu, pjeva kao gost, što nije u izravnoj vezi s njegovom umjetničkom djelatnošću. U vezi pitanja oporezivanja porezom na dodanu vrijednost navedenog sudjelovanja u televizijskoj emisiji, odgovaramo u nastavku.

Prema odredbama članka 2. stavka 1. točka 1.a Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95. do 94/09.) porez na dodanu vrijednost plaća se na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje poduzetnik izvrši baveći se svojom gospodarskom ili drugom djelatnosti.

Plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su, prema članku 11. stavku 1. točki m) Zakona i članku 74. stavku 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 149/09.), usluge u kulturi i s njima usko povezane isporuke dobara javnih ustanova u kulturi ili drugih organizacija u kulturi koje se takvima smatraju prema propisima Republike Hrvatske i djeluju u javnom interesu, i to: muzeja, galerija, arhiva, knjižnica, kazališta, orkestara i drugih glazbeno-scenskih te konzervatorskih i restauratorskih ustanova, ustanova za zaštitu spomenika kulture, umjetničkih organizacija i samostalnih umjetnika, uz uvjet da djelatnost obavljaju u skladu s posebnim propisima koji uređuju obavljanje tih djelatnosti.

Sukladno odredbi članka 74. stavka 2. Pravilnika samostalnim umjetnicima smatraju se umjetnici koji samostalno obavljaju umjetničku djelatnost kao trajnu ili povremenu djelatnost uz potvrdu strukovne organizacije.

Samostalni umjetnici su, prema odredbi članka 2. Zakona o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva (Nar. nov., br. 43/96., i 44/96.), umjetnici izvan radnog odnosa kojima je umjetničko stvaralaštvo i djelovanje jedino i glavno zanimanje.

Člankom 74. stavkom 5. Pravilnika propisana je iznimka od navedenog oslobođenja prema kojoj poduzetnici iz članka 11. stavka 1. točke m) Zakona mogu odlučiti hoće li s isporukama dobara i usluga koje obavljaju postupati kao s oporezivim isporukama. O tome su dužni u pisanom obliku izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave u roku iz članka 30. stavka 2. Pravilnika.

Iz ugovora koji je podnositelj upita priložio zaključujemo da se u predmetnom slučaju **radi o natjecanju u pjevanju u kojemu sudjeluje natjecatelj,** odnosno kako se navodi u upitu - samostalni umjetnik, zajedno s jednim profesionalnim pjevačem, a natjecatelj prima naknadu za sudjelovanje na vježbama, probama i snimanju TV emisija, te za sudjelovanje u finalnoj TV emisiji. Stoga, obzirom da je iz ugovora razvidno da se u predmetnom slučaju radi o sudjelovanju u televizijskom natjecanju pjevanja (vježbama, probama i snimanju TV emisija), odnosno izvođenja glazbe koje **nije područje umjetničkog stvaralaštva navedenog samostalnog umjetnika,** na navedeno sudjelovanje u natjecanju **ne može se primijeniti oslobođenje od plaćanja poreza na dodanu vrijednost iz članka 11. stavka 1. točke m) Zakona.**

Napominjemo da ako samostalni umjetnik nije obveznik poreza na dodanu vrijednost obzirom da od Porezne uprave nije zatražio, temeljem odredbe članka 22. stavka 2. Zakona, da se na njega ne primjenjuju odredbe članka 22. stavka 1. Zakona, te da u prethodnoj kalendarskoj godini nije imao isporuke koje bi bile oporezive veće od 85.000,00 kuna, tada ne može obračunavati porez na dodanu vrijednost na predmetne usluge.

Klasa: 410-01/11-01/852, ur. br. 513-07-21-01/11-2, 22. srpnja 2011.

Porezni status zadruga koje obavljaju djelatnost socijalne skrbi - smještaj starijih i nemoćnih osoba

Dopisom pod gore navedenim brojem obratili ste nam se u vezi davanja mišljenja jesu li zadruge koje obavljaju djelatnost socijalne skrbi, odnosno usluge smještaja starijih i nemoćnih osoba oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost, o čemu se očitujemo u nastavku.

Sukladno odredbama članka 11. stavka 1. točke g) Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 47/95. do 94/09.) i članka 69. Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 149/09.) plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su usluge i isporuke dobara povezane sa socijalnom skrbi, uključujući one što ih obavljaju i isporučuju domovi za starije i nemoćne osobe. Plaćanja poreza oslobođene su ove isporuke i kad ih obavljaju obiteljski domovi, ustanove, tijela s javnim ovlastima ili druge organizacije sukladno posebnim propisima na području socijalne skrbi. Uslugama i isporukama dobara smatraju se one usluge i isporuke dobara koje se mogu obavljati prema posebnim propisima na području socijalne skrbi kojima se korisnicima socijalne skrbi osigurava stanovanje, prehrana, briga o zdravlju, odgoj i obrazovanje, psihosocijalna rehabilitacija, njega i druge slične potrebe.

Prema Zakonu o ustanovama (Nar. nov., br. 76/93. do 35/08.) proizlazi da se ustanove pa time i ustanove socijalne skrbi osnivaju radi trajnog obavljanja djelatnosti koja je zakonom određena kao javna služba i za potrebe Zakona o porezu na dodanu vrijednost s njima su izjednačena tijela i druge organizacije na koje su prenijete javne ovlasti za obavljanje takvih usluga. S druge strane, zadruga je prema odredbi članka 1. stavka 1. Zakona o zadrugama (Nar. nov., br. 36/95., do 12/02.) dobrovoljno udruženje zadrugara u kojem svaki član sudjeluje neposredno i koje zajedničkim poslovanjem po načelu uzajamne pomoći unapređuje i zaštićuje svoj gospodarski i drugi profesionalni interes, u cilju ostvarenja svoje osobne i zajedničke dobiti ili drugih interesa zadrugara u skladu sa zakonom i pravilima zadruge. Stoga je razlika u navedenim organizacijskim oblicima što se ustanove osnivaju zbog obavljanja javne službe, a zadruge radi udruživanja zadrugara, odnosno fizičkih i pravnih osoba koje putem zadruge prodaju svoje proizvode, odnosno usluge, nabavljaju proizvode ili koriste usluge potrebne za obavljanje svoje djelatnosti ili na drugi način neposredno sudjeluju u ostvarivanju ciljeva radi kojih je zadruga osnovana, što je propisano u članku 1. stavak 2. Zakona o zadrugama.

Sukladno odredbi članka 2. stavka 3. Zakona i odredbi članka 6. stavka 1. točke 1. Zakona, u vezi s odredbom članka 22. stavka 1. Zakona, poduzetnik, a time i porezni obveznik je pravna ili fizička osoba koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda, ako je godišnja vrijednost njegovih isporuka dobara i obavljenih usluga, nakon odbitka vrijednosti isporuka koje su prema članku 11. i 11.a Zakona oslobođene poreza, u prethodnoj kalendarskoj godini bila veća od 85.000,00 kuna.

Stoga, **zadruga osnovana za obavljanje djelatnosti socijalne skrbi koja je u prethodnoj godini ostvarila vrijednost isporuka veću od 85.000,00 kuna obvezna je upisati se u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost,** obzirom da se sukladno naprijed navedenom ne može primijeniti porezno oslobođenje iz članka 11. stavak 1. točka g) Zakona.

Klasa: 410-19/11-01/46, ur. br. 513-07-21-01/11-2,
24. ožujka 2011.

Oporezivanje usluga organiziranja koncerata u inozemstvu

Primili smo upit trgovačkog društva "A" d.o.o. za poslovne usluge u kulturi, umjetnosti i medijima, u vezi oporezivanja usluga organiziranja koncerta u inozemstvu na koji odgovaramo u nastavku.

Sukladno odredbi članka 2. stavak 1. točka 1.a Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95. do 94/09.) porez na dodanu vrijednost plaća se na isporuke svih vrsta dobara i sve obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje poduzetnik izvrši baveći se svojom gospodarskom ili drugom djelatnosti.

Kod oporezivanja usluga s elementom inozemnosti mjesto oporezivanja propisano je odredbama članka 5. Zakona.

Odredbama članka 5. stavka 1. Zakona propisano je da se porez na dodanu vrijednost plaća prema mjestu isporuke dobara ili obavljanja usluga, pri čemu se tuzemstvo (Republika Hrvatska) smatra jednim mjestom isporuke dobara, odnosno obavljanja usluga.

Prema odredbama članka 5. stavak 3. Zakona mjestom obavljanja usluga razumijeva se sjedište poduzeća koje obavlja usluge ili mjesto gdje se usluge stalno obavljaju. Ako uslugu obavi poslovna jedinica, onda se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto sjedišta poslovne jedinice. Ako takvo mjesto ne postoji, tada se mjestom obavljanja usluge smatra mjesto gdje poduzetnik koji obavlja uslugu ima svoje stalno boravište ili prebivalište.

Iznimno od odredbi članka 5. stavka 3. Zakona, a prema odredbama članka 5. stavak 4. točka 3.a Zakona i članka 33. stavak 6. točka 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 149/09. i 89/11.) mjestom obavljanja usluga smatra se mjesto gdje je usluga stvarno obavljena kada se radi o umjetničkim (npr. operne, glumačke, pjevačke), znanstvenim (npr. znanstvena predavanja i davanje mišljenja, ali ne i savjetovanja naručitelja), nastavnim (npr. usluge poduke, organiziranje tečajeva), športskim (npr. tenis, ronjenje), zabavnim ili sličnim uslugama (npr. filmske predstave, plesne priredbe) i uslugama njihovog organiziranja.

Stoga, **ako je mjesto održavanja koncerta u inozemstvu,** tada je **mjesto** oporezivanja sukladno navedenim odredbama Zakona i Pravilnika **tamo gdje je usluga domaćeg umjetnika izvođača stvarno obavljena, odnosno u inozemstvu.** Napominjemo da iz upita nije razvidno radi li se o usluzi posredovanja u vezi s umjetničkom uslugom. Međutim, mjesto usluge posredovanja pri obavljanju usluga je tamo gdje je mjesto oporezivanja usluge za koju se posreduje sukladno odredbama članka 5. stavka 4. točki 4. Zakona i članka 33. stavka 7. Pravilnika. Stoga, u slučaju da je mjesto oporezivanja usluge za koju se posreduje u inozemstvu tada je mjesto oporezivanja usluge posredovanja u inozemstvu, bez obzira je li navedena usluga obavljena tuzemnom ili inozemnom poduzetniku i ne podliježe odredbama hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Klasa: 410-01/11-01/310, ur. br. 513-07-21-01/11-2,
18. listopada 2011.

POREZ NA DOBIT

Porezni status ustanove i način raspolaganja s ostvarenom dobiti

Odvjetnički ured zatražio je mišljenje u svezi primjene propisa kojima se utvrđuju način raspolaganja s ostvarenom dobiti ustanove. Prema navodima iz upita, osnivač ustanove, medicinsko-biokemijskog laboratorija je inozemna pravna osoba koja od osnivanja ustanove nije isplaćivala dobit, stoga se postavlja pitanje je li moguće izvršiti isplatu dobiti iz ustanove. Temeljem navedenoga u nastavku dostavljamo mišljenje.

Sukladno članku 2. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08. i 80/10.) porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Prema članku 2. stavku 6. i 7. Zakona o porezu na dobit, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva i savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit. Iznimno ako osobe iz stavka 6. toga članka obavljaju gospodarstvenu djelatnost, a neoporezivanje te djelatnosti bi dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su navedene osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

Slijedom navedenoga, ustanove kojima je osnivač pravna ili fizička osoba su u načelu obveznici poreza na dobit, dok samo pod određenim uvjetima, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave i ustanove jedinica lokalne samouprave nisu obveznici plaćanja poreza na dobit.

Naime, ustrojstveni oblik pravne osobe nije od presudnoga značaja za utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dobit. Za porezne svrhe je bitno da li određena pravna osoba obavlja gospodarstvenu djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi, odnosno stječe li prihode razmjenom dobara ili usluga na tržištu, neovisno o tome što je utvrđeno aktima o osnivanju određene pravne osobe, ili je zbog obavljanja određene djelatnosti posebnim propisima utvrđen i obvezni ustrojstveni oblik.

Nadalje, prema članku 1. Zakona o ustanovama (Nar. nov., br. 76/96., 29/97., 47/99. - ispravak i 35/08.) ustanova je pravna osoba čije je osnivanje i ustrojstvo uređeno tim Zakonom. Ustanova se osniva za trajno obavljanje djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, tjelesne kulture, tehničke kulture, skrbi o djeci, zdravstva, socijalne skrbi, skrbi o invalidima i druge djelatnosti, ako se ne obavljaju radi stjecanja dobiti. Na pravnu osobu koja djelatnost iz stavka 2. toga članka obavlja radi stjecanja dobiti primjenjuju se propisi o trgovačkim društvima. Zakonom se može propisati da se pojedine djelatnosti iz stavka 2. toga članka ne mogu obavljati radi stjecanja dobiti.

Prema članku 13. Zakona o ustanovama, akt o osnivanju ustanove sadrži naročito odredbe o: tvrtki, nazivu, odnosno imenu, te sjedištu, odnosno prebivalištu osnivača, nazivu i sjedištu ustanove, djelatnosti ustanove, organima ustanove i o upravljanju ustanovom, vođenju njenih poslova, sredstvima koja su ustanovi potrebna za osnivanje i početak rada, te načinu njihovog pribavljanja ili osiguravanja, način raspolaganja s dobiti, pokrivanju gubitaka ustanove, ograničenjima glede stjecanja, opterećivanja i otuđivanja nekretnina i druge imovine ustanove, međusobnim pravima i obvezama osnivača i ustanove. Ako se ustanova osniva zakonom, pojedina pitanja iz stavka 1. toga članka mogu se urediti uredbom Vlade Republike Hrvatske ili aktom drugog državnog tijela sukladno zakonu.

Nadalje, djelokrug rada Porezne uprave utvrđen je Zakonom o Poreznoj upravi (Nar. nov., br. 67/01., 94/01., 177/04., 128/10.) sukladno kojemu Porezna uprava utvrđuje pravilnost, zakonitost i pravodobnost podataka iskazanih u poslovnim knjigama poreznih obveznika i temeljem kojih se utvrđuju porezne obveze istih. Slijedom navedenoga, Porezna uprava utvrđuje i porezne obveze ustanova, **dok način obavljanja djelatnosti pojedine ustanove te način raspolaganja s ostvarenom dobiti, utvrđuje Zakon o ustanovama ili propisi o trgovačkim društvima** kako je to navedeno u članku 1. toga Zakona, te posebice akti o osnivanju ustanove odnosno statut ustanove. Stoga, u svezi navedenoga upućujemo podnositelja upita na resorno ministarstvo u čijoj su nadležnosti navedeni propisi.

Klasa: 410-01/11-01/750, ur. br. 513-07-21-01/11-2, 27. lipnja 2011.

POREZ NA PROMET NEKRETNINA

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 22/11.)

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina objavljen je u Nar. nov., br. 22/11. od 18. veljače 2011., a stupio je na snagu 26. veljače 2011. godine od kada se počinje i primjenjivati.

Radi jedinstvenog postupanju u primjeni Zakona Središnji ured Porezne uprave daje sljedeće upute:

U postupcima u kojima je porezna obveza nastala prije 26. veljače 2011. (ugovor sklopljen, sudska odluka ili odluka drugog tijela postala pravomoćna, nastupila smrt primatelja uzdržavanja odnosno dobivena suglasnost za stjecanje nekretnina ministra nadležnog za poslove pravosuđa prije 26. veljače 2011.), bez obzira kada se donosi rješenje primjenjivat će se odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97., 26/00. i 153/02.).

Odredbe Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na promet nekretnina primjenjivat će se na sve postupke utvrđivanja poreza na promet nekretnina u kojima je obveza poreza na promet nekretnina nastala na dan i nakon dana stupanja na snagu Zakona, odnosno 26. veljače 2011. (ugovor sklopljen, sudska odluka ili odluka drugog tijela postala pravomoćna, nastupila smrt primatelja uzdržavanja odnosno

dobivena suglasnost za stjecanje nekretnina ministra nadležnog za poslove pravosuđa na dan i nakon 26. veljače 2011.).

Vezano uz najvažnije **izmjene i dopune Zakona** o porezu na promet nekretnina koje se primjenjuju na predmete u kojima je porezna obveza nastala na dan i **nakon 26. veljače 2011. ističemo sljedeće:**

- Nadopunjenim člankom 4. Zakona propisuje se da se stjecanjem nekretnina, u smislu oporezivanja prometa nekretnina, smatra i **stjecanje dosjelošću.** Novim stavkom 3. članka 14. Zakona propisuje se da porezna obveza nastaje u trenutku pravomoćnosti odluke suda kojom se utvrđuje pravo vlasništva na nekretnini dosjelošću. Mišljenja smo da će se u navedenim odlukama glede postupka oporezivanja ulaziti u sadržaj odluke te će se u najvećem broju slučajeva primjenjivati oslobođenja od plaćanja poreza na promet nekretnina temeljem članka 13. Zakona.
- Sve zakonske odredbe usklađene su s razlikovanjem ugovora o doživotnom i ugovora o dosmrtnom uzdržavanju (članak 8., 11. točka 7. i 16.).

Kod ugovora o doživotnom uzdržavanju obveznik poreza na promet nekretnina je davatelj uzdržavanja (članak 8. stavak 1.). Pri stjecanju nekretnine na temelju ugovora o doživotnom uzdržavanju, porez na promet nekretnina umanjuje se za 5% za svaku godinu trajanja uzdržavanja proteklu od dana sklapanja ugovora o doživotnom uzdržavanju, koji je ovjeren od suca nadležnog suda ili potvrđen (solemniziran) po javnom bilježniku ili sastavljen u obliku javnobilježničkog akta, do smrti uzdržavanog (članak 8. stavak 2). Uz primjenu navedene olakšice - od 5% godišnje, kod ugovora o doživotnom uzdržavanju primjenjuje se i oslobođenje (u cijelosti) od plaćanja poreza na promet nekretnina ako je davatelj uzdržavanja bračni drug, potomak i predak te posvojenik i posvojitelj (članak 11. točka 7).

Kod **ugovora o dosmrtnom uzdržavanju** obveznik poreza na promet nekretnina je davatelj uzdržavanja (članak 8. stavak 1.), a porezna obveza nastaje u trenutku sklapanja toga ugovora (članak 16. stavak 1. Zakona), uz napomenu da se kod ugovora o dosmrtnom uzdržavanju ne primjenjuju oslobođenja ni olakšice propisane za ugovor o doživotnom uzdržavanju.

- **Preciziraju se odredbe o institucionalnom oslobođenju** od plaćanja poreza na promet nekretnina (članak 11. točka 1). Prema navedenom porez na promet nekretnina, bez obzira na vrstu prometa te vrstu nekretnine ne plaćaju:

1. Republika Hrvatska,
2. jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave (gradovi, općine i županije),
3. tijela državne vlasti,
4. ustanove čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, (bitno da se kao osnivač ne pojavljuje druga pravna ili fizička osoba),
5. zaklade i fundacije,
6. sve pravne osobe čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska,
7. Crveni križ, i
8. slične humanitarne udruge osnovane na temelju posebnih propisa.

- Preciziraju se odredbe o oslobođenju od plaćanja poreza na promet nekretnina **kod razvrgnuća suvlasništva** te pri diobi zajedničkog vlasništva jedne nekretnine (članak 11. točka 8.) na način da se u cijelosti oslobađaju od plaćanja poreza na promet nekretnina osobe koje razvrgnućem suvlasništva te pri diobi zajedničkog vlasništva stječu posebne dijelove te nekretnine uz zadržavanje prijašnjeg omjera. Za razliku od navedenog slučaja, ako se radi o rješavanju imovinskih odnosa na nekoliko nekretnina primjerice stečenih nasljeđivanjem nije moguće primijeniti navedeno oslobođenje već se primjenjuju odredbe o zamjeni nekretnina.
- Vezano uz oslobođenja za trgovačka društva **kod unosa nekretnina** u osnivački ulog te povećanje temeljenog kapitala odnosno statusnih promjena propisuje se kada se može dokazivati prividnost tako sklopljenih poslova koji su omogućili stjecanje nekretnine bez plaćanja poreza. Tako se propisuje da ako samo tijekom poreznog nadzora Porezna uprava utvrdi prividnost pravnog posla po osnovi kojeg je stečena nekretnina, poništit će rješenje o oslobođenju od plaćanja poreza na promet nekretnina donesenog na temelju stavka 1. i 2. članka 12. Zakona i utvrditi pripadajući porez na promet nekretnina. Primjena navedenog članka podrazumijeva dokazivanje prividnosti pravnog posla kroz provedbu poreznog nadzora praćenjem ponašanja poreznog obveznika s ciljem dokazivanja prividnosti sklopljenih ugovora.
- Kod oslobođenja koja se postižu **kod nasljeđivanja, darovanja i drugog stjecanja bez naknade** stavljen je naglasak na riječi "odnosu" što u provedbenom smislu znači da se srodstvo utvrđuje isključivo u odnosu otuđitelj/stjecatelj, a ne po mogućem pravu predstavljanja. Ujedno od početka primjene Zakona, 26. veljače 2011., ne priznaju se oslobođenja koja su bila propisana stavcima 2. i 3. članka 13. vezana uz gospodarsku zajednicu odnosno poljoprivredna zemljišta.
- **Nastanak porezne obveze za strane osobe** koje za stjecanje vlasništva nekretnina trebaju suglasnost ministra pravosuđa, vezuje se za trenutak dobivanja suglasnosti (članak 14. stavak 4). Uz trenutak nastanka porezne obveze veže se i porezna osnovica kao tržišna vrijednost (članak 9. stavak 1). Navedeno znači da za strane osobe koje za stjecanje vlasništva nekretnina trebaju suglasnost ministra pravosuđa poreznu osnovicu predstavlja tržišna vrijednost nekretnine u trenutku dobivanja suglasnosti.
- Proširuje se **obveza javnih bilježnika** na dostavu svih isprava koje mogu dovesti do prometa nekretnina. Obveza dostave isprava od javnih bilježnika proširuje se i na dostavu OIB za sudionike za koje javni bilježnik sastavlja isprave (prodavatelj u kupoprodaji, svi sudionici rješenja o nasljeđivanju koje izrađuje javni bilježnik kao povjerenik suda i slično).
- Preciziraju se odredbe o obnovi postupka.

Ako se ugovor raskida voljom stranaka prije nego što se obavi prijenos u zemljišnim knjigama na novog vlasnika, porezni obveznik može podnijeti zahtjev za obnovu postupka ali u roku 30 dana od raskida ugovora. Ako je prošlo više od jedne godine od konačnosti rješenja o utvrđivanju poreza na promet nekretnina obnova postupka se ne može tražiti (članak 22. stavak 2.). Navedeno znači da Porezna uprava ne pazi po službenoj dužnosti na mogućnost obnove postupka,

već porezni obveznik mora podnijeti zahtjev. Zahtjev kojim se traži obnova postupka mora se podnijeti u roku 30 dana od raskida. Porezna uprava odbacit će zahtjev za obnovom postupka ako nije podnijet u roku 30 dana od raskida ugovora odnosno ako je prošlo više od jedne godine od konačnosti rješenja o utvrđivanju poreza na promet nekretnina. Ako se raskida ili poništava ugovor odlukom suda, bez obzira je li izvršen prijenos u zemljišnim knjigama, porezni obveznik može podnijeti zahtjev za obnovu postupka, ali u roku 30 dana od odluke suda. Ako su prošle tri godine od konačnosti rješenja o utvrđivanju poreza na promet nekretnina obnova postupka se ne može tražiti (članak 22. stavak 3. i članak 123. ZUP-a).

- Prekršaj za neprijavljivanje prijave poreza na promet nekretnina u propisanom roku sada se propisuje Zakonom (članak 24.). Valja napomenuti da se glede tog prekršaja više ne primjenjuju odredbe OPZ-a koji polazi od znatno viših početnih novčanih kazni. Prema Zakonu minimalna novčana kazna iznosi 2.000,00 kn, a što se može umanjiti prema odredbama Prekršajnog zakona. Napominjemo da se **mora prijaviti svaki promet nekretnina, što ne isključuje ni obvezu da nasljednici prvog nasljednog reda izvrše prijavu poreza na promet nekretnina.**
- Promjene su propisane i u načinu utvrđivanja porezne osnovice u čemu u bitnome proizlazi sljedeće:

1. Porezna osnovica je tržišna vrijednost nekretnine, a što je cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze.
2. Porezna uprava utvrđuje tržišnu vrijednost u **pravilu iz isprave o stjecanju** ako je ukupan iznos naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj **približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu.** Porezna uprava mora stvoriti preduvjete postupanja odnosno stvoriti baze podataka kojim će moći pratiti je li iznos naknade približno jednak cijenama na tržištu. Baze podataka stoga moraju moći pratiti usporedbe vrsta nekretnine kao bi se mogle pratiti usporedive nekretnine te njihove postignute cijene na tržištu.
3. Ako je u ispravi izražena cijena **približno jednaka cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu** prema podacima iz baza nekretnina Porezna uprava prihvaća iskazanu cijenu kao poreznu osnovicu.
4. Ako je u ispravi izražena niža cijena od cijene **približno jednake cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu,** Porezna uprava je ovlaštena procjenom utvrditi poreznu osnovicu kao tržišnu vrijednost (izuzetak). U tom slučaju službenik Porezne uprave pronalazi usporedivu nekretninu i postignutu cijenu (parifikant) te izvršava procjenu porezne osnovice primjenjujući već poznate odredbe o procjeni dohotka usporedbom s parifikantom.
5. Ako se radi o nekretnini za koje nema usporedivih podataka (zgrade, bolnice, vojarne, hoteli) Porezna uprava će poreznu osnovicu utvrditi vještačenjem imenovane stručne osobe.
6. Iznimno, ako se nekretnina stječe kroz postupak:
   1. javnog natječaja, javne prodaje (dražbe) ili u stečajnom postupku uz odgovarajuću primjenu odredaba propisa o ovrsi kojima je uređena ovrha na nekretnini,
   2. postupcima u kojima je jedan od sudionika postupka **pravna osoba u većinskom vlasništvu Republike Hrvatske,**
   3. postupcima u kojima je jedan od sudionika postupka **Republika Hrvatska, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave**

ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine, što znači da se u tim slučajevima uvijek prihvaća cijena iz isprave o stjecanju.

- Vezano uz ostvarivanje prava na oslobođenje od plaćanja poreza na promet nekretnina građana koji **kupnjom prve nekretnine** rješavaju vlastito stambeno pitanje navodimo bitne izmjene:

1. Oslobođenje se može ostvariti samo na temelju sklopljenog kupoprodajnog ugovora - dakle oslobođenje više nije moguće ostvariti kod stjecanja koja imaju obilježje kupnje (primjerice ugovor o zamjeni nekretnina ili ugovor o dosmrtnom uzdržavanju) jer se ne radi o sklopljenom kupoprodajnom ugovoru.
2. Uz prijavu prebivališta traži se i stvarni boravak u nekretnini i to poreznog obveznika te članova njegove uže obitelji, upravo radi isključenja „lažnih" prijava prebivališta radi ostvarivanja prava na oslobođenje.
3. Oslobođenje se propisuje sada ovisno o površini građevina, a ne više stambene površine - navedenim isključuje se potreba utvrđivanja stambene površine, a ujedno se omogućuje da se oslobođenje ostvari i za sve što po načelu pravnog jedinstva pripada nekretnini, a što u naravi nije stambena površina kao primjerice parkirališno mjesto ili zajednička ostava.
4. Nekretnine koje porezni obveznik i članovi njegove obitelji već imaju u vlasništvu međusobno se zbrajaju glede ostvarenja ukupne površine odnosno ukupne vrijednosti.
5. Stavlja se naglasak na sve nekretnine u vlasništvu kako u tuzemstvu i inozemstvu. Iznimno, ako je porezni obveznik od 1. siječnja 2003., a do trenutka nastanka porezne obveze imao, u tuzemstvu ili inozemstvu, u vlasništvu, suvlasništvu ili zajedničkom vlasništvu nekretnine koje je otuđio, neovisno o načinu otuđenja, u izračun vrijednosti nekretnina iz točke 4. uzimaju se i te otuđene nekretnine. Navedena odredba ima cilj spriječiti prijenos vlasništva nekretnina u prvom nasljednom redu kako bi se u trenutku nastanka porezne obveze ispunjavali uvjeti za porezno oslobođenje.
6. Skraćuje se rok za naknadni obračun oslobođenog dijela poreza na promet nekretnina s pet na tri godine uz preciziranje slučajeva te definiranje što se ne smatra otuđenjem što obvezuje na naknadni obračun poreza.

Načini postupanja detaljno će se objasniti Metodologijom o utvrđivanju poreza na promet nekretnina.

Klasa: 011-01/10-01/345, ur. br. 513-07-21-01/11-15,
6. srpnja 2011.

NARODNE NOVINE

Broj 120 od 26. listopada 2011.

- Odluka o porezima Općine Postira

Broj 121 od 28. listopada 2011.

- Odluka o prirezu porezu na dohodak Grada Opuzena

Broj 122 od 31. listopada 2011.

- Odluka o preraspodjeli sredstava planiranih u Državnom proračunu Republike Hrvatske za 2011. godinu

Broj 123 od 02. studenoga 2011.

- Uredba o darovanju nekretnina u vlasništvu Republike Hrvatske
- Pravilnik o kontroli bolovanja

Broj 124 od 04. studenoga 2011.

- Zakon o kvaliteti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o državnoj potpori poljoprivredi i ruralnom razvoju
- Uredba o dopuni Uredbe o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova u javnim službama
- Odluka o izmjenama Odluke o kriterijima i mjerilima za utvrđivanje bilančnih prava za financiranje minimalnog financijskog standarda javnih potreba srednjih škola i učeničkih domova u 2011. godini
- Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o vrstama i visini naknada za obavljanje poslova propisanih Zakonom o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima

Broj 125 od 07. studenoga 2011.

- Zakon o zakupu i kupoprodaji poslovnoga prostora
- Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza
- Zakon o javnoovršiteljskim pristojbama
- Zakon o izmjenama i dopunama Ovršnog zakona
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o sudskim pristojbama

Broj 126 od 09. studenoga 2011.

- Odluka o izmjeni Odluke o minimalnim financijskim standardima za decentralizirane funkcije za zdravstvene ustanove u 2011. godini
- Pravilnik o vrstama i visini naknada Financijskoj agenciji za uslugu javne objave godišnjih financijskih izvještaja i izdavanja dokumentacije iz Registra godišnjih financijskih izvještaja
- Kolektivni ugovor za djelatnost zdravstva i zdravstvenog osiguranja

Broj 127 od 10. studenoga 2011.

- Uredba o izmjenama Uredbe o Carinskoj tarifi za 2011. godinu
- Kolektivni ugovor o izmjeni i dopuni Kolektivnog ugovora za djelatnost zdravstva u privatnoj praksi Hrvatske

Broj 128 od 10. studenoga 2011.

- Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u listopadu 2011.

Broj 129 od 14. studenoga 2011.

- Uredba o klasifikaciji radnih mjesta policijskih službenika
- Uredba o plaćama policijskih službenika
- Uredba o radnim mjestima policijskih službenika kojima se staž osiguranja računa u povećanom trajanju
- Uredba o izmjeni Uredbe o darovanju nekretnina u vlasništvu Republike Hrvatske
- Odluka o davanju suglasnosti na programe sindikata za stambeno zbrinjavanje državnih službenika i namještenika
- Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o izravnim plaćanjima u poljoprivredi, potporama za očuvanje izvornih i zaštićenih pasmina domaćih životinja, potporama za ekološku i integriranu poljoprivrednu proizvodnju i potporama za područja s težim uvjetima gospodarenja u poljoprivredi

Broj 130 od 16. studenoga 2011.

- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o zaštiti osobnih podataka
- Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o elektroničkoj trgovini
- Zakon o dopuni Zakona o blagdanima, spomendanima i neradnim danima u Republici Hrvatskoj
- Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru
- Kolektivni ugovor za radnike Hrvatskih šuma, društva s ograničenom odgovornošću

Broj 131 od 17. studenoga 2011.

- Odluka o privremenom financiranju poslova, funkcija i programa državnih tijela i drugih proračunskih korisnika Državnog proračuna Republike Hrvatske u prvom tromjesečju 2012. godine

Broj 132 od 18. studenoga 2011.

- Naputak za izradu godišnjeg izvješća o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru

Broj 133 od 21. studenoga 2011.

- Uredba o postupku i kriterijima ocjenjivanja državnih službenika
- Kolektivni ugovor za djelatnost socijalne skrbi
- Prosječna mjesečna bruto plaća po zaposlenome u pravnim osobama Republike Hrvatske za razdoblje siječanj - kolovoz 2011.
- Indeks potrošačkih cijena u listopadu 2011.

Broj 134 od 23. studenoga 2011.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 135 od 25. studenoga 2011.

- Odluka o izmjenama i dopuni odluke o načinu otvaranja transakcijskih računa

➢ Podnošenje poreznih prijava elektroničkim putem - obveza od 1. siječnja 2012. godine

Sukladno čl. 63. stavka 6. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08. i 18/11.) ministrica financija donijela je Pravilnik o podnošenju poreznih prijava i drugih podataka elektroničkim putem (Nar. nov., br. 51/11.). Prema navedenim odredbama obveznici podnošenja poreznih prijava Poreznoj upravi u elektroničkom obliku jesu:

1. porezni obveznici koji su razvrstani u srednje ili velike poduzetnike u smislu odredaba Zakona o računovodstvu,
2. obveznici poreza na dodanu vrijednost čija je godišnja vrijednost isporuka dobara i obavljenih usluga (oporezive i izvozne isporuke) veća od 800.000,00 kuna, prema pokazateljima utvrđenima na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju porezne prijave ili drugi podaci potrebni za oporezivanje.

Od 1. siječnja 2012. godine navedeni obveznici obvezni su porezne prijave i izvješća podnositi korištenjem sustava ePorezna i to sljedeće obrasce:

- PDV, PDV-K, PD, SR, TZ i ID.

Vezano za obvezu **podnošenja ID obrasca,** člankom 65. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. - 123/10.), propisana je obveza njegovog podnošenja elektroničkim putem za poslodavce koji su prema računovodstvenim propisima razvrstani u velike i srednje poduzetnike, **te za one koji imaju više od 100 radnika.**

➢ Obveza proizvođača pekarskih proizvoda

Proizvođači pekarskih proizvoda obvezni su **najkasnije do 31. siječnja 2012. godine** dati na uvid nadležnom inspektoru Državnog inspektorata Knjigu evidencije utroška brašna (KEUB) koju su vodili za 2011. godinu. Knjiga KEUB obvezno se čuva najmanje 2 godine.

Knjigu KEUB koju će proizvođači pekarskih proizvoda voditi za 2012. godinu prema članku 6. Pravilnika o količini brašna utrošenoga za proizvodnju pojedinih pekarskih proizvoda (Nar. nov., br. 146/05., 133/07., 4/08., 2/09. i 150/09.) dužni su prije početka kalendarske godine ovjeriti svojim pečatom i potpisom odgovorne osobe te dati na ovjeru nadležnom inspektoru Državnog inspektorata. Skrećemo pozornost da se mogućnost vođenja KEUB-a u elektroničkom obliku odgađa do 31. 12. 2012. godine (Nar. nov., br. 150/09.).

➢ Blagdani i neradni dani u siječnju 2012. g.

Prema Zakonu o blagdanima, spomendanima i neradnim danima u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 136/02. - pročišćeni tekst, 112/05., 59/06., 55/08., 74/11. i 130/11.) blagdani u siječnju 2012. godine su sljedeći:

1. siječnja - Nova godina
6. siječnja - Bogojavljanje ili Sveta tri kralja

U dane blagdana i neradnih dana propisanih Zakonom, radnici imaju pravo ne raditi, s pravom na naknadu plaće na teret poslodavca. Radnici koji na dan blagdana radi ima pravo na plaću i dodatak na plaću za rad blagdanom.

Ako blagdan pada u nedjelju radnik koji na taj dan radi ima pravo na plaću i dodatak na plaću za rad blagdanom, a možda i dodatak za rad nedjeljom ako je to pravo utvrđeno u nekom od izvora radnog prava (ugovor o radu, pravilnik o radu ili kolektivni ugovor).

➢ Sati rada po mjesecima

- za 40-satni tjedan u kojemu je **radno vrijeme raspoređeno od ponedjeljka do petka po osam sati dnevno**

Mjesec	Sati u 2011. godini	Sati u 2012. godini
Siječanj	168	176
Veljača	160	168
Ožujak	184	176
Travanj	168	168
Svibanj	176	184
Lipanj	176	168
Srpanj	168	176
Kolovoz	184	184
Rujan	176	160
Listopad	168	184
Studeni	176	176
Prosinac	176	168
Ukupno	2.080	2.088

1. Plaće i naknade

1. Neoporezivi iznosi naknada, potpora, nagrada, dnevnica i otpremnina

Red. br.	Naknade, potpore ili nagrade	Odredba Zakona[1] odnosno Pravilnika o porezu na dohodak[2]	Neoporezivi iznosi (u kunama)
NAKNADE RADNICIMA			
1.	Troškovi prijevoza na posao i s posla (mjesni i/ili međumjesni)	čl. 13. st. 2. t. 3. Pravilnika	u visini stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte javnog prijevoza
2.	Naknada za uporabu privatnog automobila u službene svrhe (za loko vožnju i za korištenje privatnog automobila na službenom putu)	čl. 13. st. 2. t. 5. Pravilnika	2,00 kn/km
POTPORE RADNICIMA			
1.	Potpore zbog bolovanja dužeg od 90 dana (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 9. Pravilnika	2.500,00 kn
2.	Potpora zbog invalidnosti radnika (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 6. Pravilnika	2.500,00 kn
3.	Potpora za slučaj smrti člana uže obitelji radnika (bračnog druga, roditelja, roditelja bračnog druga, djece, drugih predaka i potomaka u izravnoj liniji)	čl. 13. st. 2. t. 8. Pravilnika	3.000,00 kn
4.	Potpora za slučaj smrti radnika, osim potpora koje poslodavci ispaćuju **djeci** radnika, a koje se smatraju neoporezivim primicima u ukupnom iznosu	čl. 13. st. 2. t. 7. Pravilnika	7.500,00 kn
Napomena: *Ako se isplaćuje **potpora obitelji** za slučaj smrti radnika iznad neoporezivog iznosa od 7.500 kuna taj iznos podliježe obvezi obračuna samo poreza na dohodak (drugi dohodak) bez obveze obračuna doprinosa (prema čl.209. st. 1. t. 7.. Zakona o doprinosima, Nar. nov., br. 84/08., 152/08., 94/09. i 18/11.), osim potpora djeci koje su neoporezive u ukupnom iznosu.*			
NAKNADE TROŠKOVA SLUŽBENOG PUTA I TERENSKI DODATAK RADNICIMA			
1.	Troškovi prijevoza na službenom putu	čl. 13. st. 2. t. 1. Pravilnika	u visini stvarnih troškova
2.	Troškovi noćenja na službenom putu	čl. 13. st. 2. t. 2. Pravilnika	u visini stvarnih troškova bez ograničenja kategorije hotela
3.	Dnevnice u zemlji za službeno putovanje (u mjesto udaljeno najmanje 30 km) koje traje više od 12 sati dnevno. Za službeno putovanje u zemlji koja traju više od 8, a manje od 12 sati, neoporezivi dio dnevnice iznosi do 85,00 kn.	čl. 13. st. 2. t. 13. Pravilnika	170,00 kn,
4.	Dnevnice u inozemstvu	čl. 13. st. 2. t. 14. Pravilnika	do propisanog iznosa za korisnike državnog proračuna Odluka Nar. nov., br. 8/06.
5.	Terenski dodatak u zemlji (dnevno) - za udaljenost najmanje 30 km	čl. 13. st. 2. t. 15. Pravilnika	170,00 kn
6.	Terenski dodatak u inozemstvu (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 16. Pravilnika	250,00 kn
7.	Pomorski dodatak (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 17. Pravilnika	250,00 kn
8.	Pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 18. Pravilnika	400,00 kn
9.	Naknada za odvojeni život (mjesečno)	čl. 13. st. 2. t. 19. Pravilnika	1.600,00 kn
OTPREMNINE RADNICIMA			
1.	Otpremnine prilikom odlaska u mirovinu	čl. 13. st. 2. t. 20. Pravilnika	8.000,00 kn
2.	Otpremnina zbog poslovno i osobno uvjetovanih otkaza ugovora o radu prema Zakonu o radu (za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca)	čl. 13. st. 2. t. 21. Pravilnika	6.400,00 kn 8.000,00 kn za invalide rada

[1] Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10. i 114/11.

[2] Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. - ispravak, 146/09., 123/10. i 137/11.

Red. br.	Naknade, potpore ili nagrade	Odredba Zakona odnosno Pravilnika o porezu na dohodak	Neoporezivi iznosi (u kunama)
NAGRADE I DAROVI RADNICIMA			
1.	Jubilarne nagrade: - za 10 godina radnog staža - za 15 godina radnog staža - za 20 godina radnog staža - za 25 godina radnog staža - za 30 godina radnog staža - za 35 godina radnog staža - za 40 godina i svakih narednih 5 godina radnog staža	čl. 13. st. 2. t. 12. Pravilnika	 1.500,00 kn 2.000,00 kn 2.500,00 kn 3.000,00 kn 3.500,00 kn 4.000,00 kn 5.000,00 kn
2.	Prigodna nagrada radniku (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 11. Pravilnika	2.500,00 kn
3.	Dar radniku u naravi (godišnje)	čl. 16. stavak 3 t. 7. Pravilnika	400,00 kn
4.	Dar djetetu (radnika) do 15 godina starosti (godišnje)	čl. 13. st. 2. t. 10. Pravilnika	600,00 kn
5.	Potpora za novorođeno dijete radnika (do visine jedne proračunske jedinice prema posebnom propisu)	čl. 13. st. 2. t. 22. Pravilnika	3.326,00 kn
6.	Premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist svojeg radnika, uz njegov pristanak	čl. 10. t. 17. Zakona	Do 500,00 kn mjesečno odnosno 6.000,00 kn godišnje
STIPENDIJE			
1.	Stipendije (učenicima srednje škole i redovnim studentima - mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 3. Pravilnika	1.600,00 kn
2.	Stipendija koja se dodjeljuje studentima za izvrsna postignuća	čl. 45. st. 1. t. 3. Pravilnika	4.000,00 kn
3.	Stipendije iz proračuna EU	čl. 10. t. 13. Zakona o porezu na dohodak	u ukupnom iznosu isplate
4.	Stipendije na javnim natječajima koje isplaćuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije, koje djeluju u skladu s posebnim propisima, osnovane s namjenom stipendiranja	čl. 10. t. 18. Zakona o porezu na dohodak	u ukupnom iznosu isplate
STIPENDIJE, NAGRADE I NAKNADE ŠPORTAŠIMA			
1.	Športske stipendije, koje se prema posebnim propisima isplaćuju športašima za njihovo športsko usavršavanje (mjesečno)	Čl. 45. st. 1. t. 4. Pravilnika	1.600,00 kn
2.	Naknade športašima amaterima , prema posebnim propisima (mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 6. Pravilnika	1.600,00 kn
3.	Nagrade za športska ostvarenja (godišnje)	čl. 45. st. 1. t. 5.Pravilnika	20.000,00 kn
PRIMICI UČENIKA I STUDENATA			
1.	Primici učenika i studenata za rad preko ovlaštenih posrednika (godišnje)	čl. 45. st. 1. t. 2. Pravilnika	50.000,00 kn
2.	Nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada (mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 1. Pravilnika	1.600,00 kn
OSTALE POTPORE I DAROVANJA			
1.	Potpore koje djeci u slučaju smrti roditelja isplaćuju pravne i fizičke osobe te jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave na temelju svojih općih akata	čl. 9. st. 2. t. 2.8. Zakona i čl. 209. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. - 18/11.)	u ukupnom iznosu isplate
2.	Darovanja za zdravstvene potrebe	čl. 9. st. 1. t. 9. Zakona čl. 6. st. 6. Pravilnika	Do visine stvarno nastalih izdataka za tu namjenu

NAPOMENE:

ISPLATA RADNICIMA

Iznose naknada, potpora i nagrada koji su prethodno navedeni, poslodavac može isplatiti bez obveze obračuna poreza i doprinosa samo radnicima. Kada poslodavac radnicima isplaćuje naknade koje prelaze neoporezive iznose, razlika se smatra primitkom od nesamostalnog rada, odnosno plaćom na koju treba obračunati porez na dohodak i doprinose.

ISPLATA OSOBAMA KOJE NISU U RADNOM ODNOSU

Ako se naknade, potpora i nagrada isplaćuju osobama koje nisu u radnom odnosu kod isplatitelja ukupna se svota smatra primitkom od kojeg se utvrđuje drugi dohodak (čl. 44. st. 20. Pravilnika o porezu na dohodak), sa iznimkom neprofitnih organizacija.

ISPLATE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

Neprofitne organizacije (uključivo i proračunski korisnici), mogu osobama koje nisu u radnom odnosu neoporezivo isplatiti:

- naknade troškova službenog putovanja (troškove prijevoza, noćenja, dnevnice te naknadu za upotrebu privatnog automobila na službenom putu) ako te osobe službeno putuju za potrebe tih organizacije i pod uvjetom da ne ostvaruju naknadu za rad (dohodak po osnovi nesamostalnog rada ili drugi dohodak, čl. 10. t. 11. Zakona o porezu na dohodak i čl. 7. st. 5. Pravilnika o porezu na dohodak).

Iznimno, neprofitne organizacije i proračunski korisnici mogu neoporezivo isplatiti troškove noćenja i prijevoza na službenom putovanju i osobama koje primaju naknadu za rad pod uvjetom da račun za noćenje i prijevoz glasi na neprofitnu organizaciju odnosno proračunskog korisnika.

OBVEZA ISPLATE NA ŽIRO-RAČUN

Iako se radi o neoporezivim iznosima, stipendije, športske stipendije, nagrade za športska ostvarenja obvezno se isplaćuju na žiro-račun primatelja. Izuzete su nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada koje se mogu isplatiti u gotovini.

1.2. Naknade korisnika državnog proračuna

➢ Osnovica

Osnovica za obračun naknada, potpora i otpremnina za mirovinu iznosi 3.326,00 (proračunska osnovica), sukladno čl. 21. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna RH za 2012. g. (Nar. nov., br. 140/10.) i točki IX. Odluke o privremenom financiranju poslova, funkcija i programa državnih tijela i drugih proračunskih korisnika državnog proračuna RH u prvom tomjesečju 2012. g. (Nar. nov., br. 131/11.).

Osnovica za izračun jubilarnih nagrada u 2012. godini iznosi 1.800,00 kuna.

➢ Dnevnice, terenski dodatak i druge naknade

Prema **Odluci o visini dnevnice za službeno putovanje i visini naknada za korisnike koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna** (Nar. nov., br. 55/04., 61/04. i 12/05.) proračunskim korisnicima i izvanproračunskim fondovima koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna određeni su sljedeći iznosi naknada:

	Vrsta naknade	Iznos u kn
1.	Dnevnica za službeni put u zemlji	**170,00** dnevno
2.	Naknada za korištenje privatnog automobila u službene svrhe	**2,00 kn** po prijeđenom km
3.	Terenski dodatak	**170,00** kn dnevno
4.	Naknada za odvojeni život od obitelji	**1.000,00 kn** mjesečno, s tim da se umanjuje za 50% u slučaju kad je osobi osiguran smještaj na teret korisnika državnog proračuna

1.3. Plaće

➢ Osnovice za obračun doprinosa

- prema Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2012. godinu (Nar. nov., br. 137/11.).

➢ Osnovica za obračun doprinosa u 2012. g.

- doprinosi se obračunavaju prema stvarno isplaćenoj plaći koja ne može biti manja od minimalne plaće propisane Zakonom o minimalnoj plaći Nar. nov., br. 67/08., i koja za razdoblje od 1. lipnja 2011 do 31. svibnja 2012. iznosi 2.814,00 kn.
- ako je iznos isplaćene plaće (ili naknade bolovanja) u određenim slučajevima manji od najniže osnovice za obračun doprinosa, iste treba obračunati na iznos najniže mjesečne osnovice koja za 2012. godinu iznosi 2.714,60 kn.

➢ Najviša mjesečna osnovica - 45.536,00 kn

- na iznos plaće koja je veća od najviše mjesečne osnovice ne obračunava se doprinos za mirovinsko osiguranje (I. i II. stup)
- primjenjuje se samo prilikom obračunavanja mjesečne plaće za određeni mjesec
- ne može se primijeniti pri isplati bonusa, naknada, nagrada, otpremnina itd.

➢ Najviša godišnja osnovica - 558.432,00 kn

- primjenjuje se samo za doprinos za mirovinsko osiguranje za I. stup.

➢ Stope doprinosa

Doprinosi iz plaće:	
- za mirovinsko osiguranje	20%
- I. stup	15%
- II. stup	5%

Doprinosi na plaću:		
- za zdravstveno osiguranje	15%	
- za zaštitu zdravlja na radu	0,5%	
- za zapošljavanje	1,7%	(ili 1,6 + 0,1%)*
		(ili 1,6 + 0,2%) **

* Poslodavci koji zapošljavaju 20 i više radnika imaju obvezu plaćanja posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom pa doprinos za zapošljavanje obračunavaju po stopi 1,6%, te poseban doprinos po stopi od 0,1%.

* * Poslodavac koji podliježe obvezi zapošljavanja invalida, a nije zaposlio odgovarajući broj osoba s invaliditetom poseban doprinos za zapošljavanje invalida plaća po stopi 0,2%.

1.4. Minimalna plaća

Zakonom o minimalnoj plaći (Nar. nov., br. 67/08.) od 1. srpnja 2008. godine propisana je minimalna plaća kao najniži mjesečni iznos **bruto plaće** koji pripada radniku za rad u punom radnom vremenu. Visina minimalne plaće utvrđuje se jednom godišnje, u lipnju tekuće godine te se njezin porast veže uz realan rast BDP-a iz prethodne godine prema objavi Državnog zavoda za statistiku.

Razdoblje	Minimalna bruto plaća - u kunama	Minimalna bruto plaća za tekstilnu, drvnoprerađivačka i kožarsko-obućarsku industriju - u kunama	Objava u Narodnim novinama
1. srpnja 2008. - 31. svibnja 2009.	2.747,00	2.609,65 (0,94)	67/08.
1. lipnja 2009. - 31. svibnja 2010.	2.814,00	2.701,44 (0,96)	65/09.
1. lipnja 2010. - 31. svibnja 2011.	2.814,00	2.729,58 (0,97)	66/10.
1. lipnja 2011. - 31. svibnja 2012.	2.814,00	2.757,72 (0,98)	58/11.

1.5. Porez na dohodak

1.5.1. Stope poreza na dohodak

Stope poreza na dohodak	Mjesečna porezna osnovica	Godišnja porezna osnovica
12%	do 3.600,00 kn	do 43.200,00 kn
25%	iznad 3.600,00 kn do 10.800,00 kn (tj. daljnjih 7.200,00 kn)	iznad 43.200,00 kn do 129.600,00 kn (tj. daljnjih 86.400,00 kn)
40%	iznad 10.800,00 kn	iznad 129.600,00 kn

1.5.2. Stope poreza na dohodak od kapitala

Vrsta dohotka od kapitala	Stopa poreza na dohodak
- Dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu koji su ostvareni u razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2004. godine	12%
- Izuzimanje imovine i korištenje usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja	40%
- Primici po osnovi kamata	40%
- Udjeli u dobiti po osnovi dodjele i opcijske kupnje dionica	25%

SAVJETNICI ODGOVARAJU
8 -13 sati
01 / 4686-506
e-mail: rif@rif.hr.

1.5.3. Osobni odbici

Osobni odbitak	Faktor osobnog odbitka	Svota osobnog odbitka	
		Mjesečno	Godišnje
Osnovni osobni odbitak	1,00	1.800	21.600
Uzdržavani član (supružnici, roditelji, roditelji supružnika, unuci, bake i djedovi)	0,50	900	10.800
Prvo dijete	0,50	900	10.800
Drugo dijete	0,70	1.260	15.120
Treće dijete	1,00	1.800	21.600
Četvrto dijete	1,40	2.520	30.240
Peto dijete	1,90	3.420	41.040
Šesto dijete	2,50	4.500	54.000
Sedmo dijete	3,20	5.760	69.120
Za svako daljnje dijete faktor se povećava 0,8, 0,9 itd.			
Za djelomičnu invalidnost (poreznog obveznika ili uzdržavanog člana)	0,30	540	6.480
Za 100% invalidnost (poreznog obveznika ili uzdržavanog člana)	1,00	1.800	21.600
Umirovljenici	-	visina mirovine a najviše 3.200 (najmanje 1.800)	visina mirovine a najviše 38.400 (najmanje 21.600)
Područje posebne državne skrbi	I. skupina	3.840	46.080
	II. skupina	3.200	38.400
	III. skupina	2.400	28.800
Brdsko-planinska područja		2.400	28.800
Zdravstvene usluge, stambene potrebe i uplaćene premije osiguranja (životnog, dopunskog i privatnog zdravstvenog te dobrovoljnog mirovinskog - III. stup)			za 2010. ukupno 6.000 kn i to za uplate izvršene do 30. lipnja 2010.

Napomene:

1. **Ne smatraju se uzdržavanim članovima** uže obitelji i uzdržavanom djecom osobe čiji oporezivi **primici,** primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se u smislu Zakona o porezu na dohodak ne smatraju dohotkom, **prelaze iznos od 10.800,00 kuna godišnje.**
2. Pri obračunu plaće za osobe s prebivalištem na području posebne državne skrbi i brdsko-planinskom području primjenjuje se osnovni osobni odbitak, **a povećani osobni odbici** propisani za navedena područja **ostvaruju se tek podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak.**

1.6. Osnovice za obračun plaća u državnim i javnim službama za 2012. g.

	Osnovica	Propis
Državni službenici i namještenici	5.108,84 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće za državne službenike i namještenike (Nar. nov., br. 40/09.)
Javne službe	5.108,84 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće u javnim službama (Nar. nov., br. 40/09.)
Državni dužnosnici	4.630,14 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće državnih dužnosnika (Nar. nov., br. 83/09.)
Suci i drugi nositelji pravosudnih dužnosti	4.873,83 kn	Odluka o visini osnovice za obračun plaće sudaca i drugih pravosudnih dužnosnika (Nar. nov., br. 40/09.)

1.7. Preračunavanje neto iznosa plaće na bruto plaću

Kod preračunavanja neto iznosa plaće na bruto iznos, mogu se koristiti formule dane u nastavku. Za preračunavanje treba izabrati formulu prema kriteriju za izbor formule ovisno o:

- neto iznosu plaće,
- iznosu osobnog odbitka (osnovni osobni odbitak uvećan za uzdržavane članove),
- stopi prireza te
- najvišoj osnovici za obračun doprinosa za mirovinsko osiguranje.

1.7.1. Formule za preračunavanje

1. bez poreza

Kriterij za izbor formule: NTO =< Oo

$$BTO = \frac{100 \times NTO}{100 - Dop}$$

2. porez 12%

Kriterij za izbor formule:
NTO > Oo
NTO =< (Oo + 3168 - 4,32 x Pr)

$$BTO = \frac{10000 \times NTO - Oo \times 12 \times (100 + Pr)}{8000 - 9,6 \times (100 + Pr)}$$

3. porez 12% i 25%

Kriterij za izbor formule:

NTO > (Oo + 3168 - 4,32 x Pr)

NTO =< (Oo + 8568 - 22,32 x Pr)

$$BTO = \frac{10000 \times NTO - (100 + Pr) \times (46800 + Oo \times 25)}{8000 - 20 \times (100 + Pr)}$$

4. porez 12%, 25% i 40%

Kriterij za izbor formule:

NTO > (Oo + 8568 - 22,32 x Pr)

$$NTO \leq \frac{36.753,60 \times (6000 - 40 \times Pr) + (100 + Pr) \times (208800 + 40 \times Oo)}{10000}$$

$$BTO = \frac{10000 \times NTO - (100 + Pr) \times (208800 + Oo \times 40)}{8000 - 32 \times (100 + Pr)}$$

5. porez 12%, 25% i 40% (ograničenje doprinosa - najviša mjesečna osnovica 46.536,00 kn)

Kriterij za izbor formule:

$$NTO > \frac{37.228,80 \times (6000 - 40 \times Pr) + (100 + Pr) \times (208800 + 40 \times Oo)}{10000}$$

$$BTO = 9.307,20 + \frac{10000 \times NTO - (100 + Pr) \times (208800 + Oo \times 40)}{10000 - 40 \times (100 + Pr)}$$

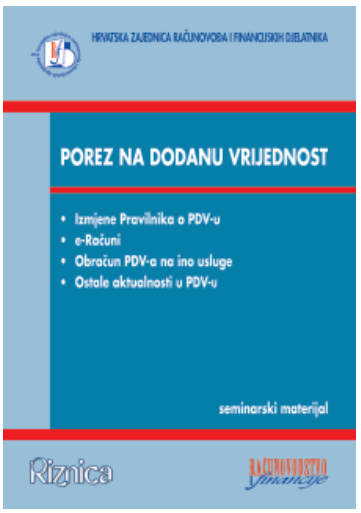
Značenje simbola:
BTO - bruto plaća (neto + mirovinski doprinos + porez na dohodak)
NTO - neto plaća
Dop - stopa doprinosa iz plaće (20% mirovinski I. i II. stup)
Pr - stopa prireza
Oo - iznos osobnog odbitka

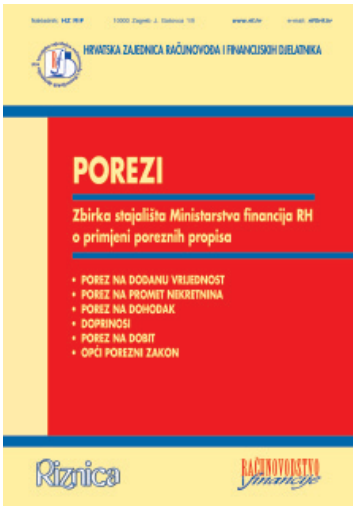
1.8. Koeficijenti za preračunavanje neto na bruto dohodak od nesamostalnog rada (plaće) bez utjecaja osobnog odbitka

Stopa prireza	Doprinos za mirovinsko osiguranje = 20%		
	Stopa poreza 12%	Stopa poreza 25%	Stopa poreza 40%
0,00	1,420455	1,666667	2,083333
1,00	1,422394	1,672241	2,097315
2,00	1,424339	1,677852	2,111486
3,00	1,426289	1,683502	2,125850
4,00	1,428245	1,689189	2,140411
5,00	1,430206	1,694915	2,155172
6,00	1,432172	1,700680	2,170139
6,25	1,432665	1,702128	2,173913
6,50	1,433158	1,703578	2,177700
7,00	1,434144	1,706485	2,185315
7,50	1,435132	1,709402	2,192982
8,00	1,436121	1,712329	2,200704
9,00	1,438104	1,718213	2,216312
10,00	1,440092	1,724138	2,232143
12,00	1,444085	1,736111	2,264493
13,00	1,446090	1,742160	2,281022
15,00	1,450116	1,754386	2,314815
18,00	1,456198	1,773050	2,367424

2. Obrtnici i slobodna zanimanja

OSNOVA OSIGURANJA	NAJNIŽA OSNOVICA[2]		STOPE DOPRINOSA %					Obveznici obračuna i plaćanja	Rok plaćanja
			IZ PLAĆE		NA PLAĆU				
			Mirovinsko		Zdravstveno	Ozljeda na radu	Zapošljavanje		
	faktor	7.756,00	I	I + II					
1. SAMOSTALNE DJELATNOSTI OBRTA									
1.1.Obveznici poreza na dohodak (čl. 66. st.1. t. 1. Zakona)	0,65	5.041,40	20	15 + 5	15	0,5		osiguranik po rješenju	do 15. u mjesecu za prethodni
1.2. Obveznici poreza na dobit (poduzetnička plaća) (čl. 82. st. 2. Zakona)	1,10	8.531,60	20	15 + 5	15	0,5		osiguranik	pri isplati poduzetničke plaće (ako se ne isplaćuje do 15. u mjesecu za prethodni)
1.3. Paušalisti (čl. 70 Zakona)	0,40	3.102,40	20	15 + 5	15	0,5		osiguranik po rješenju	do 15. u mjesecu za prethodni
2. SAMOSTALNE DJELATNOSTI SLOBODNOG ZANIMANJA									
2.1. Obveznici poreza na dohodak (čl. 66. st. 1. t. 2. Zakona)	1,10	8.531,60	20	15 + 5	15	0,5		osiguranik po rješenju	do 15. u mjesecu za prethodni
2.2. Obveznici poreza na dobit (poduzetnička plaća) (čl. 82. st. 2. Zakona)	1,10	8.531,60	20	15 + 5	15	0,5		osiguranik	pri isplati poduzetničke plaće (ako se ne isplaćuje do 15. u mjesecu za prethodni)
3. DRUGE DJELATNOSTI - OSOBE KOJE OBRT, SAMOSTALNU DJELATNOST ILI POLJOPRIVREDU OBAVLJAJU UZ RADNI ODNOS ILI MIROVINU (AKO TO POSEBNI PROPISI OMOGUĆAVAJU)									
3.1. Obveznici poreza na dohodak	ostvareni dohodak utvrđen po godišnjoj poreznoj prijavi ali najviše do 60.496,80		20	15 + 5	15			osiguranik po rješenju	u roku 15 dana od dana uručenja rješenja
3.2. Obveznici poreza na dobit	ostvarena dobit utvrđena po godišnjoj poreznoj prijavi ali najviše do 60.496,80		20	15 + 5	15			osiguranik po rješenju	u roku 15 dana od dana uručenja rješenja
3.3. Samostalna djelatnost obrta ili poljoprivrede koja se obavlja uz radni odnos od koje se porez plaća u paušalnom iznosu (čl. 185. st. 3. Zakona)	Paušalni dohodak u iznosu 12.750,00 kn		20	15 + 5	15			osiguranik po rješenju	u roku 15 dana od dana uručenja rješenja





[1] Prema Zakonu o doprinosima (Nar. nov., br. 85/08., 152/08., 94/09. i 18/11.).

[2] Najniža osnovica utvrđuje se množenjem propisanog faktora i ostvarene prosječne plaća u RH u razdoblju siječanj-kolovoz 2011. godine u iznosu 7.756,00 kuna (Nar. nov., br. 133/11.) i prema Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2012. godinu (Nar. nov., br. 137/11.)

3. Stope zateznih kamata i eskontna stopa

KAMATE I RAZDOBLJE PRIMJENE	STOPA	OBJAVA
ESKONTNA STOPA		
od 11. 04. 2000. do 22. 10. 2002	5,9%	Nar. nov., br. 39/00
od 23. 10. 2002. do 30. 12. 2007.	4,5%	Nar. nov., br. 12/02
od 31. 12. 2007. do 22. 06. 2011.	9,0%	Nar. nov., br. 132/07, 75/08, 1/09, 76/09, 1/10, 82/10. i 1/11.
od 23. 06. 2011.	7,0%	Nar. nov., br. 66/11
ZATEZNA KAMATA		
od 01. 07. 2002. do 02. 11. 2004.	15%	Nar. nov., br. 72/02.
od 03. 11. 2004. do 31. 12. 2007.	15%	Nar. nov., br. 153/04.
Zatezna kamata na odnose iz trgovačkih ugovora i na odnose iz ugovora između trgovaca i osoba javnog prava*		čl. 29. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.)
od 01. 01. 2008. do 30. 06. 2011.	17%	
od 01. 07. 2011.	15%	
Zatezne kamate u ostalim odnosima		čl. 29. Zakona o obveznim odnosima
od 01. 01. 2008. do 30. 06. 2011.	14%	
od 01. 07. 2011.	12.%	

➢ Rokovi podnošenja poreznih izvješća

POREZNO IZVJEŠĆE - OBRAZAC	ROK DOSTAVE
Z-KA-OM	do 5. siječnja
Trošarine: DOT-PI, DOT-AL, DOT-EN, MI-UTE	do 10. siječnja
I-LUX	do 10. siječnja
ID, IDD, IDD-1 I-FPO i N-EKM Posebni porez: IPP, IPP-1 Posebni porezi na promet: IZ-BE, MI-BE, I-KA, IKA-OM-M, E-PAO, E-PKO, IZ-PAOKO Trošarine: ZT-AL	do 16. siječnja
Trošarine: MU-AL, DOT-PI, DOT-AL, MI-PI, MI-AL, ZT-DIM, IZVJ-DC, IZVJ-ODP-C, IZVJ-ODP-DP, PP-PDP, IZVJ-DUH, DOT-EN, MI-EN, MI-NA	do 20. siječnja
Mali proizvođači jakih alkoholnih pića - godišnje izvješće GI-MP-JAP	do 20. siječnja
Mali proizvođači vina - godišnje izvješće GV-MPV	do 31. siječnja
PDV-mjesečni i PP-MI-PO	do 31. siječnja

➢ Predaja obrazaca IP i ID-1 za 2011. godinu

Poslodavci su obvezni **do 31. siječnja 2012. g.** Poreznoj upravi predati **preslike obrasca IP za 2011. g.**

Isplatitelji drugog dohotka obvezni su Poreznoj upravi **do 31. siječnja 2012. g.** predati **godišnji obrazac ID-1** za dohotke od kojih je tijekom godine obustavljen porez po odbitku.

4. Pregled koeficijenata porasta cijena u Hrvatskoj u 2011. godini

Koeficijent \ Mjesec	I. 2011.	II. 2011.	III. 2011.	IV. 2011.	V. 2011.	VI. 2011.	VII. 2011.	VIII. 2011.	IX. 2011.	X. 2011.	XI. 2011.
1. Mjesečni koeficijent porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima u mjesecu 2011. u odnosu na prethodni mjesec	0,008	0,016	0,011	0,010	0,006	-0,003	0,001	0,007	0,000	0,006	0,005
2. Koeficijent porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima od početka 2011. godine do kraja razdoblja	0,008	0,024	0,035	0,045	0,043	0,040	0,041	0,048	0,048	0,054	0,060
3. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima od početka 2011. godine do kraja razdoblja	0,008	0,012	0,012	0,011	0,008	0,007	0,006	0,006	0,005	0,005	0,005
4. Koeficijent porasta cijena industrijskih proizvoda pri proizvođačima u mjesecu 2011. u odnosu na isti mjesec prethodne godine	0,051	0,069	0,071	0,075	0,067	0,060	0,061	0,066	0,061	0,063	0,070
5. Mjesečni koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2011. u odnosu prethodni mjesec	0,006	0,005	0,008	0,002	0,002	-0,005	-0,005	-0,001	0,004	0,006	0,002
6. Koeficijent porasta potrošačkih cijena od početka 2011. godine do kraja razdoblja	0,006	0,011	0,018	0,021	0,015	0,019	0,014	0,013	0,018	0,024	0,026
7. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta potrošačkih cijena od početka 2011. godine do kraja razdoblja	0,006	0,005	0,006	0,005	0,003	0,003	0,002	0,002	0,002	0,002	0,002
8. Koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2011. u odnosu na isti mjesec prethodne godine	0,019	0,022	0,026	0,024	0,004	0,020	0,019	0,020	0,022	0,026	0,026
9. Koeficijent porasta prosjeka potrošačkih cijena za razdoblje od početka 2011. godine do kraja - razdoblja u odnosu na prosjek u 2010. godini	0,010	0,013	0,016	0,019	0,021	0,021	0,0021	0,020	0,021	0,021	0,022

Izvor: Priopćenje Državnog zavoda za statistiku br. 13.1.1., 2.1.1.

5. Podaci o prosječnim isplaćenim plaćama po zaposlenom

➢ Za rujan 2011. g.

Područje djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD - 2007	Prosječne mjesečne plaće u kunama		Verižni indeksi*	
	BRUTO	NETO	BRUTO	NETO
HRVATSKA - UKUPNO	7.740	5.397	97,9	97,9
A Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo	6.470	4.712	95,0	95,2
B Rudarstvo i vađenje	9.253	6.436	92,8	93,8
C Prerađivačka industrija	6.667	4.722	98,0	98,0
D Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija	9.988	6.922	94,7	95,6
E Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša	7.071	5.100	92,9	93,6
F Građevinarstvo	6.395	4.574	98,6	98,7
G Trgovina na veliko i na malo; popravak motornih vozila i motocikla	6.591	4.612	97,2	96,8
H Prijevoz i skladištenje	9.052	6.223	99,4	98,3
I Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	6.420	4.572	93,6	94,1
J Informacije i komunikacije	10.950	7.235	95,4	96,1
K Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	11.809	7.709	99,6	99,5
L Poslovanje nekretninama	8.221	5.744	100,5	100,3
M Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	10.350	6.787	99,0	99,3
N Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti	4.885	3.579	97,5	97,6
O Javna uprava i obrana; obvezno socijalno osiguranje	8.904	6.260	100,8	100,3
P Obrazovanje	7.941	5.555	100,3	100,2
Q Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi	8.832	6.099	94,8	95,8
R Umjetnost, zabava i rekreacija	7.982	5.562	98,9	98,5
S Ostale uslužne djelatnosti	7.760	5.362	98,4	98,3
T Djelatnosti kućanstava kao poslodavaca; djelatnosti kućanstava koja proizvode različitu robu i obavljaju različite usluge za vlastite potrebe	-	-	-	-
U Djelatnosti izvanteritorijalnih organizacija i tijela	-	-	-	-
UKUPNO HRVATSKA TROMJESEČNI PROSJEK VII. 2011. - IX. 2011.	7.776	5.425	99,0	99,4
VIII. 2011. - X. 2011.	7.798	5.439	100,3	100,3
UKUPNO HRVATSKA GODIŠNJI PROSJEK I. - XII. 2009.	7.711	5.311	102,2	102,6
I. - XII. 2010.	7.679	5.343	99,6	100,6
HRVATSKA - UKUPNO za rujan	7.740	5.397	97,9	97,9
HRVATSKA - UKUPNO za listopad	7.744	5.406	101,1	100,2

* NOMINALNI PORAST U ODNOSU NA PRETHODNI MJESEC

KONZULTACIJE I SAVJETI:
(u cijeni pretplate na časopis Rif)

➤ telefonom:
01 / 46 86 506 svakodnevno od 8 do 13 sati

➤ osobno:
po dogovoru sa savjetnicima od 13 do 15 sati

e-mail: rif@rif.hr

6. Srednji tečajevi HNB

➢ Krajem razdoblja

(u kunama)

Datum	EMU 1 EUR	SAD 1 USD	Japan 100 JPY	Mađarska 100 HUF	Češka Rep. 1 CZK	Švedska 1 SEK	Švicarska 1 CHF	Vel. Britanija 1 GBP
31. 12. 2008.	7,324425	5,155504	5,723101	2,754475	0,275835	0,670121	4,911107	7,484595
31. 12. 2009.	7,306199	5,089300	5,524536	2,687090	0,277950	0,707924	4,909420	8,074040
31. 01. 2010.	7,313102	5,236361	5,805892	2,699159	0,278934	0,714519	4,985753	8,453476
28. 02. 2010.	7,270536	5,342054	5,985458	2,695686	0,280586	0,749262	4,968249	8,151739
31. 03. 2010.	7,259334	5,392463	5,829854	2,733801	0,285677	0,742453	5,071847	8,126423
31. 03. 2010.	7,259334	5,392463	5,829854	2,733801	0,285677	0,742453	5,071847	8,126423
30. 04. 2010.	7,246875	5,473884	5,825462	2,702545	0,283968	0,751595	5,052200	8,339327
31. 05. 2010.	7,263120	5,852635	6,417885	2,655523	0,282887	0,751191	5,090496	8,526790
30. 06. 2010.	7,193455	5,897241	6,644610	2,509928	0,279173	0,754735	5,422066	8,870952
31. 07. 2010.	7,248517	5,576640	6,467848	2,545930	0,292444	0,767957	5,353805	8,705882
31. 08. 2010.	7,274976	5,719321	6,750465	2,564953	0,293429	0,775005	5,562334	8,904499
30. 09. 2010.	7,292743	5,361523	6,411766	2,644406	0,296574	0,797282	5,490283	8,481906
31. 10. 2010.	7,339273	5,311386	6,575820	2,686804	0,297727	0,783483	5,374394	8,443710
30. 11. 2010.	7,420325	5,623588	6,691005	2,646619	0,299981	0,804458	5,618904	8,761749
31. 12. 2010.	7,385173	5,568252	6,840023	2,637279	0,292424	0,820666	5,929961	8,608431
31. 01. 2011.	7,407203	5,393333	6,525020	2,724238	0,305780	0,835678	5,708707	8,566211
28. 02. 2011.	7,414820	5,376954	6,557725	2,717047	0,302905	0,840282	5,786951	8,648029
31. 03. 2011.	7,382807	5,244216	6,306857	2,766132	0,301314	0,826420	5,673781	8,367491
30. 04. 2011.	7,354349	4,947426	6,074460	2,791024	0,304793	0,823592	5,706354	8,245710
31. 05. 2011.	7,431895	5,203315	6,436770	2,775166	0,303380	0,837268	6,064990	8,509163
30. 06. 2011.	7,373946	5,127205	6,316555	2,754556	0,302645	0,800194	6,163961	8,205125
31. 07. 2011.	7,452071	5,215980	6,719025	2,764121	0,308408	0,820071	6,512340	8,488519
31. 08. 2011.	7,470858	5,183776	6,755455	2,745630	0,310149	0,813447	6,333383	8,463643
30. 09. 2011.	7,492023	5,493894	7,178330	2,577235	0,305672	0,813131	6,137481	8,611521
31. 10. 2011.	7,485329	5,282519	6,964392	2,488474	0,302988	0,830789	6,116464	8,509924
30. 11. 2011.	7,498586	5,588869	7,188062	2,422728	0,29437	0,813737	6,101372	8,740629

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

➢ Srednji tečajevi HNB od 29. studenoga 2011. do 29. prosinca 2011.

(u kunama)

Broj tečajne liste	Primjena od dana	EMU 1 EUR	USA 1 USD	Japan 100 JPY	Mađarska 100 HUF	Švedska 1 SEK	Švicarska 1 CHF	Vel. Britanija 1 GBP
230.	29.11.2011.	7,490067	5,597539	7,207532	2,425540	0,809702	6,090971	8,721550
231.	30.11.2011.	7,498586	5,588869	7,188062	2,422728	0,813737	6,101372	8,740629
232.	01.12.2011	7,506512	5,654197	7,235890	2,409563	0,817347	6,113293	8,796007
233.	02.12.2011.	7,506973	5,564430	7,163142	2,476405	0,823630	6,121645	8,760617
234.	03.12.2011.	7,506999	5,566513	7,147481	2,470464	0,825698	6,067242	8,734147
235.	06.12.2011.	7,516407	5,589238	7,162576	2,499637	0,830469	6,071902	8,745092
236.	07.12.2011.	7,510472	5,600233	7,202908	2,508424	0,828687	6,070049	8,766747
237.	08.12.2011.	7,510151	5,611290	7,216442	2,501716	0,832325	6,049743	8,754110
238.	09.12.2011.	7,506058	5,604882	7,243831	2,494453	0,833035	6,067463	8,803727
239.	10.12.2011.	7,500345	5,603545	7,206327	2,449492	0,830658	6,069222	8,771307
240.	13.12.2011.	7,503387	5,656530	7,269315	2,457951	0,829470	6,083498	8,829592
241.	14.12.2011.	7,490832	5,677023	7,298872	2,456494	0,826803	6,068399	8,849181
242.	15.12.2011.	7,494308	5,754671	7,378466	2,463207	0,824756	6,077123	8,914367
243.	16.12.2011.	7,495762	5,762425	7,400298	2,481219	0,824879	6,109513	8,943756
244.	17.12.2011.	7,500568	5,755059	7,388266	2,492711	0,829902	6,131923	8,946288
245.	20.12.2011.	7,507481	5,765229	7,402367	2,472413	0,835446	6,160237	8,928974
246.	21.12.2011.	7,507963	5,738717	7,359305	2,485093	0,837167	6,166705	8,975449
247.	22.12.2011.	7,517715	5,736962	7,373923	2,496170	0,838675	6,162567	9,018372
248.	23.12.2011.	7,513921	5,755589	7,368756	2,448728	0,834760	6,146859	9,026815
249.	24.12.2011.	7,514002	5,749045	7,369559	2,453792	0,838598	6,143408	9,022577
250.	28.12.2011.	7,510430	5,744115	7,373287	2,451985	0,838021	6,150545	8,991297
251.	29.12.2011.	7,512998	5,746958	7,397596	2,445637	0,838196	6,158700	9,008391

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

UDRUGA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA ZAGREB
ZAGREB, Ul. kneza Mislava 1/I,

tel. 4612-960; 4612-961; faks: 4618-016
e-mail: udruga@rfd-zagreb.hr; www: rfd-zagreb.hr
MB: 3282139 OIB: 09248242550

OBAVIJEST O TEMAMA NA TRIBINI SRIJEDOM U SIJEČNJU 2012. god.

U srijedu **11. 01. 2012.** u 12 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I predavanje o temi:
„PRAVO NA MIROVINU I IZMJENE MIROVINSKIH PROPISA“
Predavačica: **LJILJANA MARUŠIĆ, dipl. oec.**, Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje

U srijedu **18. 01. 2012.** u 12 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I predavanje o temi:
„MATIČNE EVIDENCIJE - PRIJAVA I ODJAVA RADNIKA U HZZMO“
Predavačica: **VESNA DEJANOVIĆ,** načelnica odjela za poslove mirovinskog osiguranja

U srijedu **25. 01. 2012.** u 12 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I predavanje o temi:
„.OBRADA DOH-Z ZA 2011. GODINU I OSTALE INFORMACIJE IZ POREZNE UPRAVE“
Predavačica: **MIRJANA MAHOVIĆ KOMLJENOVIĆ,** voditeljica ispostave PU Samobor

Predsjednica Udruge RFD Zagreb:
Dragica Kutnjak, dipl. oec.

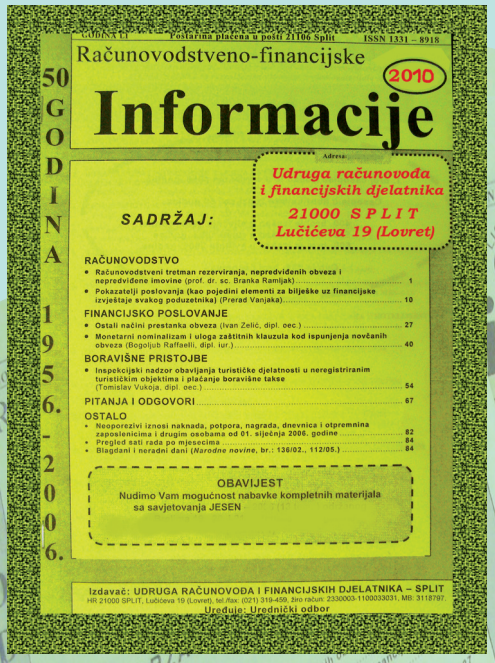
LIBUSOFT CICOM
predstavlja
FMC - SUSTAV FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE

Zakonom o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru od kraja 2006. godine propisana je obveza uspostave sustava financijskog upravljanja i kontrola kod svih korisnika proračuna.

Ovaj zakon glavna je podloga za uvođenje sustava FMC (Financijsko upravljanje i kontrola), to je sveobuhvatan sustav unutarnjih kontrola koji uspostavljaju odgovorni čelnici korisnika proračuna uz pomoć LC konzultanata.

LC Vam nudi pomoć u izradi knjige procesa i uspostave kontrola rizika, a u tom procesu LC konzultanti su moderatori u ostvarivanju pet komponenata sustava prema LC metodologiji zajedno s timom za provedbu FMC-a unutar JLP(R)S.

Remetinečka cesta 7a, 10 020 ZAGREB / centrala: 01/ 65 99 555 / www.spi.hr/ info@spi.hr
LC poslovnice: LC Dalmacija - 021/314-265; LC Slavonija - 031/636 - 730; LC Istra- 091/6599 570



UDRUGA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA SPLIT

Lučićeva 19, OIB: 27467994485; Tel./fax: (021) 319-459

UKOLIKO VEĆ NISTE PRETPLATNIK NA NAŠ ČASOPIS

Računovodstveno-financijske Informacije

NUDIMO VAM MOGUĆNOST PRETPLATE ZA 2012. GODINU

Naša Udruga (Društvo) već 56 godina izdaje svoj stručni časopis **Računovodstveno-financijske INFORMACIJE**, koje su vrlo dobro prihvaćene od računovodstveno-financijskih djelatnika tijekom njihova izlaženja, jer im u obavljanju svakodnevnih poslova predstavljaju značajnu pomoć.

Uz sadržajnost časopisa, gdje su zastupljena sva područja iz: računovodstva, financija, poreza na dodanu vrijednost, poslovanja obrtnika, poreza na dohodak, poreza na dobit, doprinosa i članarina, deviznog poslovanja, bankarstva i dr., po svom načinu iznošenja materije, jednostavnosti pisanja i ažurnosti, časopis je od velike koristi u praktičnoj primjeni računovodstveno-financijskim djelatnicima i ne samo njima, jer autori članaka su istaknuti dugogodišnji praktičari naše struke.

Časopis izlazi jednom mjesečno (12 brojeva godišnje), te mu je **godišnja pretplata 484,00 kn** (440,00 + 44,00 kn PDV). Pretplatnicima našeg časopisa pružamo tijekom godine i besplatne savjete putem naših stručnih suradnika, i to svaki dan u tjednu od 8 - 10 sati (tel./fax: (021) 319-459), a svakog četvrtka u 12,00 sati osobne konzultacije. Na ovaj broj telefona možete dobiti i sve željene informacije o pretplati na časopis.

Uplatu pretplate 484,00 kn (440,00 + 44,00 kn PDV) za 2012. godinu potrebno je izvršiti u korist žiroračuna broj: ***2330003-1100033031, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split.*** Po prijamu uplate dostavit ćemo vam račun (R-1) radi mogućnosti korištenja pretporeza.

Glavni i odgovorni urednik:
Grgo Runtić, dipl. ek., v.r.

NARUDŽBENICA (samo za nove pretplatnike)

kojom se želimo pretplatiti na Računovodstveno-financijske INFORMACIJE za 2012. godinu po cijeni od 484,00 kn (440,00 + 44,00 kn PDV) - godišnja pretplata.

Časopis nam dostavite na adresu: .....

OIB: ....., telefon: ....., telefax: .....

osoba za kontakt: .....

Uplatu pretplate izvršili smo (izvršit ćemo) u korist Vašeg žiroračuna broj: 2330003-1100033031, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split.

U ....., dana ..... godine. **Potpis:**

M.P.

(Ovu narudžbenicu dostavite na našu adresu: **Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, Lučićeva 19**)

NARUDŽBENICA

www.rif.hr

I. ČASOPIS "RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE"

GODIŠNJA PRETPLATA ZA 2012. (S UKLJUČENIM PDV-OM) ..... 1.298,00 KN ____ KOM

- POLUGODIŠNJA PRETPLATA 2012. (S UKLJUČENIM PDV-OM) ..... 800,00 KN ____ KOM

II. PRIRUČNICI I UDŽBENICI

RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA

1. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO (2011.) ..... 300,00 KN ____ KOM
   (ZA STUDENTE) ..... 120,00 KN ____ KOM
2. PRIMJENA RAČUNSKOG PLANA PRORAČUNA I POREZNIH PROPISA 2011./2012. (NOVO 2011.) ..... 280,00 KN ____ KOM
3. RAČUNSKI PLAN PRORAČUNA ZA 2011. ..... 50,00 KN ____ KOM
4. ZBIRKA RAČUNOVODSTVENIH PROPISA U 2010. I KONTNI PLAN ..... 150,00 KN ____ KOM
5. KONTNI PLAN PODUZETNIKA 2011. (2011.) ..... 70,00 KN ____ KOM
6. REVIZIJA I ANALIZA (2009.) ..... 250,00 KN ____ KOM
7. RAČUNOVODSTVO NEPROFITNIH ORGANIZACIJA S PRIMJENOM RAČUNSKOG PLANA I POREZNIH PROPISA (2009.) ..... 210,00 KN ____ KOM
8. PRIMJENA HRVATSKIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA - S POREZNIM PROPISIMA - (2008.) ..... 250,00 KN ____ KOM
9. RAČUNOVODSTVO TRGOVAČKIH DRUŠTAVA (2006.) ..... 200,00 KN ____ KOM
10. RAČUNOVODSTVO - UDŽBENIK (2010. - III. IZDANJE) ..... 300,00 KN ____ KOM
11. RAČUNOVODSTVO - PRIRUČNIK ZA VJEŽBE (2010. - III. IZDANJE) ..... 100,00 KN ____ KOM
12. OSNOVE RAČUNOVODSTVA - RAČUNOVODSTVO ZA NERAČUNOVOĐE DRUGO IZDANJE (2008.) ..... 250,00 KN ____ KOM
13. REVIZIJA (2008. TREĆE IZDANJE - TVRDI UVEZ) ..... 300,00 KN ____ KOM
14. MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO HOTELA ..... 250,00 KN ____ KOM
15. RAČUNOVODSTVENI INFORMACIJSKI SUSTAVI ..... 300,00 KN ____ KOM
16. OSNOVE PROCJENE EKONOMSKE VRIJEDNOSTI (2010.) ..... 300,00 KN ____ KOM

FINANCIJE

17. MALA ŠKOLA INVESTIRANJA ILI "RAZUMNI ULAGAČ" (SILVIJE ORSAG) ..... 140,00 KN ____ KOM
18. OSNOVE FINANCIJA (B. E. MILLING - PRIJEVOD S ENGLESKOG JEZIKA 2005.) ..... 100,00 KN ____ KOM
19. GOSPODARSKA MATEMATIKA ..... 190,00 KN ____ KOM
20. FINANCIJSKE TABLICE ..... 60,00 KN ____ KOM

POREZI

21. POSLOVANJE OBRTNIKA (2010.) ..... 200,00 KN ____ KOM

PLAĆE I RADNI ODNOSI

22. OBVEZNA OSIGURANJA U 2011. (NOVO 2011.) ..... 130,00 KN ____ KOM

PRAVO I OSTALO

23. SUSTAV I PRAKSA JAVNE NABAVE (2010.) ..... 300,00 KN ____ KOM
24. POSLOVANJE TRGOVINE (PRAVO - RAČUNOVODSTVO - POREZI) (2009.) ..... 190,00 KN ____ KOM
25. PLANIRANJE U SUSTAVU PRORAČUNA 2011. - 2013. (2010.) ..... 180,00 KN ____ KOM
26. OBVEZE RAČUNOVOĐA, REVIZORA I POREZNIH SAVJETNIKA U SPRJEČAVANJU PRANJA NOVCA ..... 150,00 KN ____ KOM
27. ZAKON O OBVEZNIM ODNOSIMA S PRIMJERIMA UGOVORA (2006.) ..... 100,00 KN ____ KOM
28. DRUŠTVO S OGRANIČENOM ODGOVORNOŠĆU ..... 110,00 KN ____ KOM
29. KNJIGA POSLOVNIH UDJELA ..... 100,00 KN ____ KOM
30. POSLOVANJE UDRUGA ..... 100,00 KN ____ KOM
31. LEASING (2003.) ..... 100,00 KN ____ KOM
32. TEHNIKE FINANCIJSKE ANALIZE ..... 100,00 KN ____ KOM

NOVO

- PRIMJENA ZAKONA O FISKALNOJ ODGOVORNOSTI (2011.) ..... 250,00 KN ____ KOM
- PLAĆANJE I OSIGURANJE PLAĆANJA (2011.) ..... 260,00 KN ____ KOM
- NOVINE U SUSTAVU JAVNE NABAVE U 2012. (2011.) ..... 250,00 KN ____ KOM
- POREZ NA DODANU VRIJEDNOST (2011.) ..... 100,00 KN ____ KOM
- KOLEKTIVNI UGOVORI U DRŽAVNIM JAVNIM SLUŽBAMA (2011.) ..... 100,00 KN ____ KOM
- POREZI - ZBIRKA STAJALIŠTA MINISTARSTVA FINANCIJA RH O PRIMJENI POREZNIH PROPISA (2011.) ..... 150,00 KN ____ KOM
- UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO I RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU - IZABRANE TEME - (2011.) ..... 250,00 KN ____ KOM

Svotu od _____ kn za naručene publikacije platit ćemo unaprijed (avansom) po primitku predračuna.

Puni naziv, točna adresa naručitelja: .....

.....

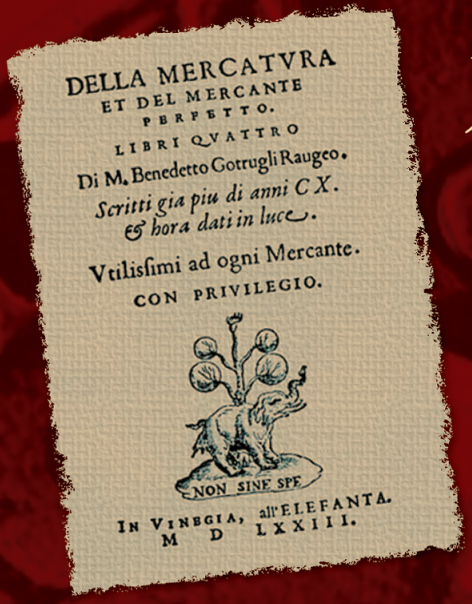
žiroračun: ..... OIB: .....

e-mail: ..... telefon br.: ..... telefax: .....

Potpis i
pečat naručitelja:

.....

INFORMACIJE: HZRIF, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II, PP 732, tel. 01/4686-500; fax. 01/4686-496; 4686-497 žiroračun: 2360000-1101241118 MB: 3207749 OIB: 75508100288 e-mail: pretplata@rif.hr www.rif.hr



Jeste li znali...

... da je Dubrovčanin Benedikt Kotruljević 1458. godine prvi u svijetu opisao primjenu dvojnog knjigovodstva. Njegova knjiga "O trgovini i savršenom trgovcu" predstavlja klasično znanstveno djelo gospodarstvene literature i čini temelj na kojem su se kroz stoljeća gradili principi dobrih poslovnih običaja.

Jeste li znali...

... da je ComEng 1988. godine razvio prvi knjigovodstveni program CIRIS na MS-DOS i Novell operativnom sustavu. Program je bio prepoznatljiv po lakoći korištenja, kvalitetnim poslovnim izvješćima i pouzdanoj bazi podataka. Već 1994. godine je razvijen i poslovni informacijski sustav za Windows platformu, a danas je CIRIS među vodećim programima te vrste na tržištu.

Njegova modularna programska tehnologija omogućava integraciju računovodstvene, komercijalne, poslovne i upravljačke funkcije.

CIRIS
POSLOVNI INFORMACIJSKI SUSTAV

- glavna knjiga
- salda konti kupaca i dobavljača
- porezna evidencija
- robno knjigov. i fakturiranje
- maloprodaja i ugostiteljstvo
- materijalno knjigovodstvo
- praćenje proizvodnje
- osnovna sredstva i sitni inventar
- obračun plaća i drugih dohodaka
- kadrovska evidencija
- blagajničko poslovanje
- obračun putnih naloga
- poslovanje obrtnika
- komunalno poslovanje
- proračunsko knjigovodstvo

Miramarska 109, 10000 Zagreb •
tel/fax: 01/ 6152 484, 6152 485 •
www.comeng-data.hr •
comeng@comeng-data.hr •

Com Eng
COMPUTER ENGINEERING

• Metohijska 4
• 20000 Dubrovnik
• tel/fax: 020/ 313 380, 313 381
• comeng-du@du.t-com.hr

MK-SOFT d.o.o. • Ljubljanica 13a • Tel/fax: 01/ 3028 209 • E-mail: mk-soft@zg.t-com.hr

Samo pitajte - **Point***2000* ima odgovor

U poslovnom svijetu puno je izazova i svaka osoba koja upravlja modernim poduzećem prije donošenja važne odluke želi dobiti odgovore na mnoga pitanja. Oni koji već koriste poslovni informacijski sistem **Point***2000* znaju da je to moguće. Potrebno je samo pitati – **Point***2000* uvijek ima odgovor.

Za one rijetke iz poslovnog svijeta, koji dosad nisu upoznali **Point***2000*, možemo reći da se radi o najraširenijem poslovnom informacijskom sustavu u Hrvatskoj, ali ukupno gledano, i u cijeloj regiji, čija izuzetna pouzdanost ima tri oslonca: vrhunska softverska tehnologija (troslojna Oracle arhitektura), veliko iskustvo razvojnog tima i velika baza postojećih korisnika koja u suradnji sa razvojnim timom potiče neprekidno usavršavanje sustava. Pritom su cijene formirane po modelu *najviše po uloženoj kuni* nedostižne za konkurente u istoj kategoriji, jednako kao i gotovo nevjerovatna fleksibilnost u radu.

Područja primjene

Point*2000* je modularan programski proizvod sa velikim mogućnostima parametriranja. Izborom odgovarajućih modula te postavljanjem parametara, sustav je moguće koristiti u gotovo svim granama djelatnosti:

• Industrija • Trgovina (veleprodaja i maloprodaja) • Graditeljstvo • Promet • Ugostiteljstvo • Bankarstvo • Državne ustanove • ...

Sveobuhvatni informacijski sustav

Point*2000* je namijenjen informatizaciji gotovo svih segmenata poslovanja privrednog subjekta. Svi moduli sustava međusobno su povezani, tako da transakcija nastala u jednom modulu, automatski izaziva promjene u svim modulima u kojima je to potrebno. **Point***2000* pokriva slijedeće segmente poslovanja:
• Nabava, Prodaja • Knjigovodstvo i Financije • Zalihe • Fakturiranje • Proizvodnja • Servisi • Poslovodstva • Kadrovi • Plaće • Drugi dohodak • Trajna (osnovna) sredstva • POS sustavi u trgovini i ugostiteljstvu • ...

Point*2000* raste s Vama

Osim što vam pruža uvid u podatke i daje informacije neophodne za vođenje Vašeg poslovanja, **Point***2000* i raste u skladu s Vašim potrebama. Zbog njegove modularne arhitekture u mogućnosti ste u bilo koje vrijeme proširiti svoj informacijski sustav, bilo dodavanjem novog računala koje pristupa sustavu, bilo proširenjem mogućnosti sustava. Kao u slagalici, Vi jednostavno dodajete nove module sustava, šireći na taj način njegovu funkcionalnost. Od izuzetne važnosti je da svaki novi aplikacijski modul radi na isti način kao i prethodni, što uz istovjetno korisničko sučelje omogućuje njegovo brzo usvajanje, te uštedu Vašeg vremena i Vaših sredstava.

POINT

10255 Zagreb, Donji Stupnik, Gospodarska 12, telefon: +385 (0)1 6530-999, fax: +385 (0)1 6530-990, e-mail: point@point.hr • http://www.point.hr
Regionalni ured: HR-21204 Dugopolje, Kneza Domagoja 59, Poslovna zona Dugopolje, telefon: +385 (0)21 44 00 66, fax +385 (0)21 567 932
Support centar Ploče: HR-20340 Ploče, Trg Prišnica 1, tel./fax: +385 (0)20 670 222; 670 276 E-mail: point@point.com.hr • http://www.point.com.hr

www.marketingart.hr