UDK 657/685:336 Nakladnik: HZ RIF 10000 Zagreb J. Gotovca 1/II www.rif.hr e-mail: rif@rif.hr Godina LXII SVIBANJ 2016

RAČUNOVODSTVO i financije®

5
2016

IZ SADRŽAJA:

- Prodaja dugotrajne materijalne imovine
- Primjena metode udjela
- Oporezivanje nesamostalnog rada
- Plaće i drugi primici sezonskih radnika
- Reforme u mirovinskom sustavu
- Prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja

NAJAVA:

- **51. simpozij HZRIF**
  "Aktualne dileme i izazovi računovodstva, revizije i poreza u Republici Hrvatskoj"
  Hotel Olympia, Vodice, od 2. - 4. 6. 2016. godine
- **19. savjetovanje "Interna revizija i kontrola"**
  Hotel Excelsior, Lovran
  29. 9. - 1. 10. 2016. godine
- **Radionice** www.rif.hr

TISKANICA

Poštarina plaćena HP-u d.d. u sortirnici 10200 Zagreb

SYNESIS

za male poduzetnike

poslovni software
s fiskalizacijom,
naravno

Neograničen broj poslovnih knjiga i stavaka
Neograničen broj radnih stanica u mreži
Automatski zaključak poslovne godine
Automatski prelazak u novu godinu
Automatsko knjiženje u financijsko, PDV, KPI,
Automatska izrada PDV, ID i drugih obrazaca
Automatska izrada bilanci i drugih izvještaja...
Slanje dokumenata e-mailom iz programa,

više informacija o programu na:

www.pupilla.hr

Ovlašteni distributeri

Galion RI d.o.o. Rijeka Adamićeva 13/III 051/212-418
Pin Našice Kralja Tomislava 2 031/617-208
Ex professo d.o.o. Vinkovci Duga ulica 24 032/337-307
Den d.o.o. Pula, Valica 11, 052/501-991
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 MODULA BEZ PDV-a (u kunama)

Autoservis	700
Blagajna	500
Članarine i naknade	700
e-obrasci	500
Financijsko	700
Fiskalizacija	400
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@zg.t-com.hr
tel: 01/3097-712
tel: 01/3097-713
fax:01/3097-714
Pupilla d.o.o. Zagreb
Sokolgradska 7

SADRŽAJ

RAČUNOVODSTVO

FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO

- **Prodaja dugotrajne materijalne imovine**
  Domagoj Bakran, mag. oec. 6
- **Računovodstvene procjene i prosudbe povezane s nematerijalnom imovinom**
  izv. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer 10
- **Računovodstveni tretman interno dobivene nematerijalne imovine**
  mr. sc. Silvija Pretnar Abičić 13
- **Računovodstveni i porezni tretman primjene metode udjela**
  izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević 22
- **Prezentiranje i objavljivanje prodaje podružnice u skladu s MSFI 5**
  prof. dr. sc. Danimir Gulin 29
- **Računovodstveno praćenje koncesija**
  prof. dr. sc. Danimir Gulin 31

MEĐUNARODNO RAČUNOVODSTVO

- **Primjena novog Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja o prihodima - MSFI-ja 15 "Prihodi od ugovora s kupcima" (2. dio)**
  Ivana Krajinović 34

REVIZIJA

INTERNA REVIZIJA

- **Pregled predloženih promjena Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije**
  prof. dr. sc. Boris Tušek, doc. dr. sc. Ivana Barišić 40
- **Obveza revizije prilikom povećanja temeljnog kapitala**
  Luka Orlović, univ. spec. oec. 47

POREZI

FISKALIZACIJA

- **Najčešća pitanja o fiskalizaciji u prometu gotovinom (1. dio)**
  Domagoj Dodig, dipl. oec. 51

POREZ NA DOBIT

- **Kontrolni postupci pri obradi PD Obrasca za 2015. godinu**
  mr. sc. Mirjana Mahović Komljenović 55

POREZ NA DOHODAK

- **Oporezivanje nesamostalnog rada prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja**
  Dalibor Legac, dipl. iur., Željko Martinović, dipl. oec. 61
- **Porezni tretman dohotka od kapitala po osnovi primitaka od kamata iz inozemstva**
  doc. dr. sc. Mirjana Hladika 70

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

- **Obračun PDV-a na isporuke stranog poreznog obveznika u tuzemstvu (primjena članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u)**
  mr. sc. Tanja Rašić Krajnović 78
- **Obveza podnošenja tromjesečnog Obrasca PPO - Pregled tuzemnih isporuka s prijenosom porezne obveze**
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 85
- **Računi kao vjerodostojne isprave prema poreznim i računovodstvenim propisima**
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 89

TROŠARINE

- **Trošarine na kruta goriva**
  Željka Marinović, dipl. oec. 94

PLAĆE I SOCIJALNO OSIGURANJE

PLAĆE I NAKNADE

- **Plaće i drugi primici sezonskih radnika**
  dr. sc. Marija Zuber 100

MIROVINSKO OSIGURANJE

- **Koliko je još potrebno reformi do potpunog uređenja hrvatskog mirovinskog sustava?**
  Snježana Baloković 107

ZDRAVSTVENO OSIGURANJE

- **Prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja te prava na rodiljne i roditeljske potpore osoba koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa**
  Jasenka Pap, dipl. iur., Nevenka Mirković, dipl. iur. 117

POSLOVNE FINANCIJE

FINANCIJE PODUZEĆA

- **Analiza prihoda**
  mr. sc. Hrvoje Serdarušić 123

GRANSKE SPECIFIČNOSTI

UGOSTITELJSTVO I TURIZAM

- **Aktualnosti u primjeni propisa iz područja ugostiteljstva i turizma**
  Koraljka Ladešić Masnec, dipl. iur. 125
- **Prijava i odjava turista putem sustava eVisitor i obračun boravišne pristojbe**
  dr. sc. Jasenka Štiglec 127
- **Utjecaj obilježja djelatnosti na financijsko poslovanje hotelijerskih poduzeća**
  Željko Deković, mag. oec. 133

ZAKONODAVSTVO I PRAVNA PRAKSA

RADNO PRAVO

- **Zaštita posebnih kategorija radnika s posebnim osvrtom na novine uvedene Zakonom o radu 2014. godine**
  Sabina Dugonjić, dipl. iur. 140
- **Zalouporaba bolovanja kao razlog za otkaz ugovora o radu**
  Dunja Šarić, dipl. iur. 147

SUDSKA PRAKSA

- **Obveze država u području usklađivanja s preporukama FATF-a (II. dio)**
  Jadranka Brlić, dipl. iur. 150

MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANCIJA 154

NOVI PROPISI 157

OBAVIJESTI 158

VIJESTI IZ UDRUGA I HZRIF-a 166

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

IBAN: HR1423600001101241118

OIB: 75508100288

ISSN 0350-4506

PUNOPRAVNA ČLANICA

International Federation of Accountants
Međunarodna federacija računovođa

International Accounting Standards Board

ECIIA Europska konfederacija instituta internih revizora

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

Glavni urednik: prof. dr. sc. Danimir Gulin

Voditelj Stručne službe: Ivica Milčić, univ. spec. oec.

Urednici savjetnici: Domagoj Bakran, mag. oec., mr. sc. Miljenka Cutvarić, Ivica Milčić, univ. spec. oec., mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić, mr. sc. Kornelija Sirovica, Dunja Šarić, dipl. iur., dr. sc. Marija Zuber

Uredništvo: Domagoj Bakran, mag. oec., mr. sc. Dalibor Briški, mr. sc. Bogomil Cota, mr. sc. Miljenka Cutvarić, izv. prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky, Slaven Đuroković, prof. dr. sc. Danimir Gulin, dr. sc. Mirjana Hladika, mr. sc. Ivana Jakir Bajo, Mladenka Karačić, dr. sc. Silvana Kostešić, izv. prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer, Ivica Milčić, univ. spec. oec., mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić, prof. dr. sc. Silvije Orsag, izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević, dr. sc. Branka Remenarić, mr. Jozo Serdarušić, doc. dr. sc. Sanja Sever Mališ, dr. sc. Ivana Sever, Nada Svete, mr. sc. Kornelija Sirovica, Dunja Šarić, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, mr. Darko Terek, prof. dr. sc. Boris Tušek, dr. sc. Marija Zuber, prof. dr. sc. Lajoš Žager

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

Članovi izdavačkog savjeta: Zdenko Balen, Mislav Blažić, Josip Branković, Ivica Crnić, mr. sc. Bogomil Cota, Željko Faber, prof. dr. sc. Danimir Gulin, prof. dr. sc. Ljubo Jurčić, Miroslav Kožul, Ante Knezović, dr. Vladimir Lasić, mr. sc. Slavko Leko, prof. dr. sc. Vlado Leko, prof. dr. sc. Branimir Marković, Ratko Marković, prof. dr. sc. Lorena Mošnja Škare, prof. dr. sc. Josipa Mrša, prof. dr. sc. Silvije Orsag, mr. sc. Zvonimir Pavić, prof. dr. sc. Milena Peršić, mr. sc. Slavica Pezer-Blečić, prof. dr. sc. Branka Ramljak, Rajko Škarić, prof. dr. sc. Boris Tušek, prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, prof. dr. sc. Vesna Vašiček, prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Časopis izlazi jedanput mjesečno. Godišnja pretplata za 2016. godinu iznosi:

TISKANO IZDANJE (PDV uračunan) 1.298,00 kn
INTERNET IZDANJE (PDV uračunan) 998,00 KN
TISKANO + INTERNET IZDANJE (PDV uračunan) 1.796,00 KN.

Redakcija ovoga broja dovršena je 27. travnja 2016.

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)

Pretplata
2016.

Pretplata za jedno izdanje časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" za 2016. godinu s uključenim PDV-om:

1. TISKANO IZDANJE ..... **1.298,00 kn**
2. INTERNET IZDANJE ..... **998,00 kn**
3. TISKANO + INTERNET IZDANJE ..... **1.796,00 kn**

POSEBNA PONUDA

Poštovane dame i gospodo pretplatnici, za 2016. godinu slobodni smo vam ponuditi:

POSEBNU PONUDU PO CIJENI OD 3.898,00 KUNA S PDV-OM KOJA UKLJUČUJE:

- tiskano izdanje časopisa (12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica")
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006.)
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a, prilog RIF-ove Obavijesti 2016.
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza prava i plaća
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima
- 1 pisani odgovor
- 5 seminara / radionica u toku godine

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

u suradnji s Hrvatskom revizorskom komorom

organizira **51. simpozij**

"AKTUALNE DILEME I IZAZOVI RAČUNOVODSTVA, REVIZIJE I POREZA U REPUBLICI HRVATSKOJ"

Hotel "Olympia", Vodice 2. - 4. lipnja 2016.

2. 6. 2016. ČETVRTAK

9,00 sati Otvaranje simpozija: mr. sc. Bogomil Cota

9,00 sati PLENARNI DIO: DILEME I IZAZOVI U RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI

Moderator: prof. dr. sc. Lajoš Žager, prof. dr. sc. Danimir Gulin

1. Pregled izmjena MSFI i HSFI i utjecaj koncepta fer vrijednosti iz MSFI i HSFI na poreznu osnovicu
2. Pitanja kvalitete i svrhe Pravilnika o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja i upitnost potrebe propisivanja kontnog plana
3. Budućnost revizijske profesije u novom Zakonu o reviziji
4. Položaj i uloga HRK u novom Zakonu o reviziji

11,00 - 11,30 sati - Stanka

11,30 sati PANEL RASPRAVA: REVIZIJSKA PROFESIJA

Uvodničari panela: prof. dr. sc. Boris Tušek, Zdenko Balen, Željko Faber, doc. dr. sc. Sanja Sever Mališ

Revizijska profesija: dileme o modalitetima zakonskog reguliranja sustava edukacije, licenciranja i nadzora profesije (komorski versus agencijski model reguliranja profesije)

14,30 sati - Izlet u organizaciji HZRIF

3. 6. 2016. PETAK

8,30 sati PLENARNI DIO: POREZNE AKTUALNOSTI, MIROVINSKO OSIGURANJE I PLAĆE U JAVNOM SEKTORU

Moderator: prof. dr. sc. Branimir Marković

1. Sustav mirovinskog osiguranja danas i mogući pravci promjena
2. Očekivani i poželjni pravci pravnog uređenja plaća zaposlenih u javnom sektoru
3. Porezni učinci do sada provedenih poreznih reformi
4. Učinci PDV-a nakon pristupa Republike Hrvatske Europskoj uniji

11,00 - 11,30 sati - Stanka

11,30 sati PLENARNI DIO: JAVNA UPRAVA I FONDOVI EU

Moderator: prof. dr. sc. Boris Cota

1. Korištenje EU fondova, mogućnosti i perspektive
2. Uloga banaka u financiranju programa javnog sektora
3. Financijski aspekti, uvjeti i praćenja projekata neprofitnih organizacija

20,00 sati Svečana večera (Olympia)

4. 6. 2016. SUBOTA

9,00 sati PLENARNI DIO:

1. Postojeći sustav javne uprave i naznake promjena u funkciji povećanja efikasnosti

10,00 sati PANEL RASPRAVA: RAČUNOVODSTVENA PROFESIJA

Uvodničari panela: prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Branka Ramljak, Ivica Smiljan, Ivica Milčić, univ. spec. oec., Domagoj Bakran, mag. oec.

Dileme i pitanja zakonskog reguliranja sustava edukacije, licenciranja i nadzora računovodstvene profesije prema Zakonu o računovodstvu (čl. 7. toč. 4.)

NAPOMENA: Detalji izvedbenog programa s autorima biti će objavljeni na www.rif.hr

KOTIZACIJA:

Cijena po sudioniku:

- **1.200,00 kuna**, za tri dana simpozija
- **800,00 kuna**, za dva dana simpozija
- **500,00 kuna**, za jedan dan simpozija

Kotizacija uključuje: Zbornik radova, izlet, društvenu večer i PDV.

Mogućnost plaćanja do 6 rata.

Uplate: **Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Jakova Gotovca 1, Zagreb**
IBAN: HR1423600001101241118

PRIJAVA SMJEŠTAJA:

Prijave za smještaj i prijevoz se zaprimaju u agenciji **DUBROVNIK SUN d.o.o. Dubrovnik,**
putem on-line obrasca na sljedećem linku http://www.dubrovniksun.hr/prijave/rif/
telefaxa: 020/436-336 i INFO telefona 020/436-363

HOTEL	SOBA	NOĆENJE/ DORUČAK	POLUPANSION	PUNI PANSION
OLYMPIA****	1/1 1/2		600,00 kn 440,00 kn	650,00 kn 490,00 kn
MIRAMARE****	1/1 1/2	520,00 360,00	550,00 kn 390,00 kn	
IMPERIAL***+	1/1 1/2		530,00 kn 380,00 kn	

Boravišna pristojba nije uključena u cijenu i iznosi 7,00 kuna po osobi dnevno.

Ovlaštenim revizorima, koji sukladno Zakonu o reviziji imaju obvezu kontinuirano stručno se usavršavati, sudjelovanjem na 51. simpoziju HZRIF-a priznaje se sljedeća satnica po danima:

- **2. lipnja 2016. - 4 sata**
- **3. lipnja 2016. - 5 sati**
- **4. lipnja 2016. - 3 sata**

PRIJAVNICA za sudjelovanje na 51. simpoziju

"AKTUALNE DILEME I IZAZOVI RAČUNOVODSTVA, REVIZIJE I POREZA U REPUBLICI HRVATSKOJ" Hotel "Olympia", Vodice 2. - 4. lipnja 2016.

.....

Pravna odnosno fizička osoba — Adresa (mjesto, ulica i br.)

telefon:..... fax:..... OIB:..... e-mail:.....

Ime i prezime: 1. ..... 2. .....

3. ..... 4. .....

Prijava za: tri dana ☐ dva dana ☐ jedan dan ☐

Naknadu za sudjelovanje u iznosu _____ kuna, uplatit ćemo na IBAN: **HR1423600001101241118;** Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, **OIB: 75508100288.**

Mjesto i datum ..... Pečat i potpis ovlaštene osobe: .....

SEKCIJA INTERNIH REVIZORA
Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika
najavljuje
19. ciklus edukacije za Ovlaštenoga internog revizora

Program stručnoga usavršavanja za OVLAŠTENOGA INTERNOG REVIZORA uključuje opći i posebni dio predavanja te pismeni ispit. Nakon položenog pismenog ispita, ovisno o izabranom području specijalizacije, stječe se zvanje

OVLAŠTENI INTERNI REVIZOR – specijalist za područje:

- banaka i financijskih institucija,
- gospodarstva ili
- informacijskih sustava.

17. - 22. listopada 2016. OPĆI DIO (60 sati)

- od 8,00 do 13,00 i od 14,00 do 17,15 sati (stanka za ručak od 13,00 do 14,00)

1. RAČUNOVODSTVO
2. REVIZIJA
3. FINANCIJSKO UPRAVLJANJE
4. PRAVO DRUŠTAVA
5. ORGANIZACIJA I MENADŽMENT

07. - 12. studenoga 2016. POSEBNI DIO - moduli A, B, C (60 sati)

- od 8,00 do 13,00 i od 14,00 do 17,15 sati (stanka za ručak od 13,00 do 14,00)

A) BANKE I FINANCIJSKE INSTITUCIJE

1. BANKARSTVO I FINANCIJSKE INSTITUCIJE
2. RAČUNOVODSTVO BANAKA I FINANCIJSKIH INSTITUCIJA
3. INTERNA REVIZIJA U BANKAMA I FINANCIJSKIM INSTITUCIJAMA

B) GOSPODARSTVO

1. TROŠKOVNO I UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO
2. FINANCIJSKORAČUNOVODSTVO
3. INTERNA REVIZIJA U GOSPODARSTVU

C) INFORMACIJSKI SUSTAVI

1. UPRAVLJANJE INFORMACIJSKIM SUSTAVIMA
2. KONTROLA I REVIZIJA INFORMACIJSKIH SUSTAVA
3. INTERNA REVIZIJA INFORMACIJSKIH SUSTAVA

UVJETI ZA PRISTUPANJE ISPITU:

1. završeni preddiplomski, diplomski ili integrirani sveučilišni ili stručni studij u trajanju od najmanje **3 godine** ili ostvarenih najmanje **180 ECTS-a** i
2. **tri godine radnog iskustva** na poslovima računovodstva, financija, revizije, interne revizije, kontrole ili kontrolinga.

ISPIT: Certifikat se izdaje nakon položenog pismenog ispita.

OPĆI DIO - 02. prosinca 2016.

POSEBNI DIO - 03. prosinca 2016.

- Minimalni prag prolaznosti koje je potrebno ostvariti na pismenom ispitu: interna revizija: 70%, ostale discipline: 60%

Priznavanje drugih certifikata (uz polaganje razlikovnog gradiva):

- ovlašteni porezni savjetnik (Hrvatska komora poreznih savjetnika)
- ovlašteni revizor (Hrvatska revizorska komora)
- ovlašteni državni revizor (Državni ured za reviziju RH)
- ovlašteni unutarnji revizor u javnom sektoru (Ministarstvo financija RH)
- ovlašteni računovođa (HURE)
- priznavanje srodnih kolegija na završenim poslijediplomskim studijima ekonomskog smjera uz polaganje razlikovnog gradiva
- ovlašteni interni revizor Instituta internih revizora (the Institute of Internal Auditors' certified internal auditor)

Naknada i uplata:

- za stručno usavršavanje i polaganje ispita za ovlaštenog internog revizora
- iznosi **6.500,00 kuna + PDV,** a za polaznike s priznatim certifikatima ili završenim poslijediplomskim studijem **4.500,00 + PDV**

Naknada se uplaćuje prije početka predavanja na Hrvatsku zajednicu računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
IBAN: **HR1423600001101241118;** OIB: **75508100288**
MOGUĆNOST PLAĆANJA U RATAMA UZ SKLAPANJE UGOVORA

INFORMACIJE I PRIJAVE: www.rif.hr
HZRIF; ZAGREB, Jakova Gotovca 1; tel: +385 01 4686 500, 01 4686 505; fax: 01 4686 497; e-mail: **zpervan@rif.hr**

ORIGINALE DOKUMENTACIJE KOJA SE PRILAŽE PRIJAVNICI POTREBNO JE DONIJETI NA UVID do 7. listopada 2016. u HZRIF, J. Gotovca 1/II.

DOMAGOJ BAKRAN, mag. oec.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Prodaja dugotrajne materijalne imovine

Prodaja dugotrajne materijalne imovine česta je pojava u poslovanju poduzetnika. Autor u članku prikazuje i daje primjere na koji način se računovodstveno i porezno postupa pri prodaji dugotrajne materijalne imovine, s posebnim osvrtom na prodaju osobnog automobila. Pri prodaji dugotrajne materijalne imovine, posebice kod osobnih automobila, obračun PDV-a ovisi o tome kada je sredstvo nabavljeno, od koga je nabavljeno, odnosno je li postojala mogućnost odbitka pretporeza.

1. UVOD

Računovodstveno evidentiranje, odnosno financijsko izvještavanje o prodaji dugotrajne materijalne imovine definirano je Međunarodnim računovodstvenim standardom 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema, odnosno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja 15 - Prihodi i 16 - Rashodi. Porezno određenje u smislu poreza na dodanu vrijednost definirano je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 148/13., 143/14., Rješenje USRH 99/13., 153/13.) i Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. - ispravak, 160/13., 35/14., 157/14., 130/15.).

Pravila postupanja prema dugotrajnoj materijalnoj imovini su ujednačena, osim u slučajevima prodaje osobnih automobila. Je li određena isporuka osobnog automobila oporeziva ovisi o razdoblju u kojem je to vozilo nabavljeno te od koga je vozilo nabavljeno, odnosno je li pri nabavi obračunan porez na dodanu vrijednost. Ključan datum za odlučivanje je 1. ožujka 2012. godine, kada su stupile na snagu odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost koje ne dopuštaju poreznim obveznicima odbitak pretporeza pri nabavi osobnih automobila pa se samim time promijenio i način postupanja pri prodaji osobnih automobila.

2. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Sukladno točkama 68. i 71. MRS-a 16 dobit ili gubitak proizašao iz prestanka priznavanja nekretnina, postrojenja i opreme treba uključiti u dobit ili gubitak kada je prestalo njihovo priznavanje (osim ako MRS 17 ne zahtijeva drugačije u transakciji prodaje i povratnog najma). Dobit ili gubitak koji proizlazi iz prestanka priznavanja pojedine nekretnine, postrojenja i opreme treba utvrditi kao **razliku između** neto iznosa **potraživanja od otuđenja i knjigovodstvene vrijednosti imovine**.

HSFI 15 u točki 15.42. propisuje da se prihod ili rashod od prestanka priznavanja pojedine dugotrajne materijalne imovine utvrđuje tako da se od neto zaračunatog iznosa (ili fer vrijednosti u slučaju zamjene) oduzme knjigovodstvena vrijednost ove imovine. Ovaj **prihod ili rashod klasificira se kao ostali prihodi i ostali rashodi i priznaje se na neto osnovi**. Prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja koji se primjenjuju zaključno s financijskim izvještajima za 2015. godinu, otuđenje dugotrajne materijalne imovine prikazuje se na pozicijama izvanrednih prihoda, odnosno rashoda. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, objavljeni u Nar. nov., br. 86/2015., koji se primjenjuju za poslovne godine započete s 1. 1. 2016. i nadalje, usklađeni su s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja odnosno s računovodstvenom Direktivom 2013/34/EU i ne poznaju više poziciju izvanrednih prihoda i rashoda, već se transakcije koje su bile klasificirane na te pozicije nadalje priznaju na pozicijama ostalih prihoda i rashoda.

Iz navedenih odredaba vidljivo je da oba okvira financijskog izvještavanja propisuju priznavanje prihoda ili rashoda od prodaje dugotrajne materijalne imovine na neto principu. Računovodstveni standardi propisuju način financijskog izvještavanja. Standardima nije propisano na koji način se prodaja evidentira u poslovnim knjigama. Iz navedenoga proizlazi da se prodaja osnovnog sredstva u poslovnim knjigama može evidentirati ili po bruto ili po neto principu, no u financijskim izvještajima to svakako treba biti prikazano po neto principu. Rezultat transakcije je isti bez obzira knjiži li se ta promjena po bruto ili neto principu, no visina prihoda, odnosno rashoda je različita, ovisno o tome koji princip knjiženja se koristi.

Pri prodaji dugotrajne materijalne imovine **prodajna cijena**, koja bi trebala biti jednaka tržišnoj vrijednosti, **može biti:**

- **viša od knjigovodstvene vrijednosti**
- **jednaka knjigovodstvenoj vrijednosti ili**
- **niža od knjigovodstvene vrijednosti.**

U nastavku su prikazani postupci knjiženja za sve tri prethodno navedene situacije.

Primjer 1. – Računovodstveno evidentiranje prodaje osobnog automobila

Za potrebe primjera nabavna vrijednost osobnog automobila iznosi 150.000 kuna, a akumulirana amortizacija 70.000 kuna. Prodajna cijena iznosi:

- 1. situacija – 100.000 kuna + PDV
- 2. situacija – 80.000 kuna + PDV
- 3. situacija – 50.000 kuna + PDV.

1. situacija (bruto princip knjiženja) – Prodajna cijena je viša od knjigovodstvene vrijednosti

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00		0292
1.	Potraživanje od kupaca	125.000,00	121	
	Prihod od prestanka priznavanja imovine	100.000,00		780
	Obveza za PDV	25.000,00		2820
2.	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00	0292	
	Rashod od prestanka priznavanja imovine	80.000,00	730	

1. situacija (neto princip knjiženja) – Prodajna cijena je viša od knjigovodstvene vrijednosti

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00		0292
1.	Potraživanje od kupaca	125.000,00	121	
	Prihod od prestanka priznavanja imovine	20.000,00		780
	Obveza za PDV	25.000,00		2820
	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00	0292	

Iz provedenog knjiženja vidljivo je da u ovom primjeru dobit ostvarena prodajom osobnog automobila iznosi 20.000,00 kuna, i to je iznos koji bi trebao biti prikazan u financijskim izvještajima. U glavnoj knjizi poduzetnika, prihodi od prodaje osnovnog sredstva mogu iznositi 100.000,00 kuna ili 20.000,00 kuna, ovisno o tome koji princip knjiženja će poduzetnik odabrati.

2. situacija (bruto princip) – Prodajna cijena je jednaka knjigovodstvenoj vrijednosti

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00		0292
1.	Potraživanje od kupaca	100.000,00	121	
	Obveza za PDV	20.000,00		2820
	Prihod od prestanka priznavanja imovine	80.000,00		780
2.	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00	0292	
	Rashod od prestanka priznavanja imovine	80.000,00	730	

2. situacija (neto princip) – Prodajna cijena je jednaka knjigovodstvenoj vrijednosti

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00		0292
1.	Potraživanje od kupaca	100.000,00	121	
	Obveza za PDV	20.000,00		2820
	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00	0292	

Prethodno navedena situacija je specifična jer je osnovno sredstvo prodano po knjigovodstvenoj vrijednosti. Iz provedenog knjiženja proizlazi da navedena prodaja neće biti vidljiva u računu dobiti i gubitka, jer nije ostvarena ni dobit niti gubitak, no ovisno o principu knjiženja, prikaz prihoda i rashoda u glavnoj knjizi poduzetnika je različit. U glavnoj knjizi poduzetnika, ako se promjena evidentira po bruto principu, prihodi i rashodi iznose 80.000,00 kuna, dok kod neto principa, kao ni u financijskim izvještajima, nema ni prihoda niti rashoda.

3. situacija (bruto princip) – Prodajna cijena je niža od knjigovodstvene vrijednosti

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00		0292
1.	Potraživanje od kupaca	62.500,00	121	
	Prihodi od prestanka priznavanja imovine	50.000,00		780
	Obveza za PDV	12.500,00		2820
2.	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00	0292	
	Rashodi od prestanka priznavanja imovine	80.000,00	730	

3. situacija (neto princip) – Prodajna cijena je niža od knjigovodstvene vrijednosti

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00		0292
1.	Potraživanje od kupaca	62.500,00	121	
	Rashodi od prestanka priznavanja imovine	30.000,00	730	
	Obveza za PDV	12.500,00		2820
	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	70.000,00	0292	

U ovoj trećoj situaciji ostvaren je gubitak od prodaje osnovnih sredstava. U financijskim izvještajima on bi trebao biti prikazan po neto principu u iznosu 30.000,00 kuna. U glavnoj knjizi poduzetnika ta promjena može rezultirati s prihodima u iznosu 50.000,00 kuna, a rashodima 80.000,00 kuna ili samo s rashodima u iznosu 30.000,00 kuna.

U navedenim primjerima amortizacija nije obračunavana. U slučajevima kada se prodaje imovina koja nije u potpunosti amortizirana, amortizacija se obračunava do kraja mjeseca u kojem je imovina bila u upotrebi, odnosno do kraja mjeseca u kojem je prodana.[1]

3. POREZNI TRETMAN PRODAJE DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

Osnovno sredstvo poduzetnika u trenutku prodaje, prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, predstavlja predmet oporezivanja, što znači da je za poreznog obveznika prodaja dugotrajne materijalne imovine oporeziva transakcija. Od različitih vrsta dugotrajne materijalne imovine, isporuke osobnih automobila imaju poseban porezni tretman, zbog relativno čestih izmjena zakonskih odredaba.

Porezni tretman prodaje osobnih automobila ovisi o razdoblju u kojem je osobni automobil nabavljen, odnosno je li na ulaznom računu PDV bio obračunan te je li porezni obveznik imao pravo na odbitak pretporeza. S obzirom na datum nabave, pravo na pretporez na osobne automobile koji se koriste za osobni prijevoz ostvarivalo se kako slijedi:

DATUM NABAVE	PRAVO NA ODBITAK	NAPOMENA
do 31. 12. 2009.	DA	Pravo na pretporez u 100%-tnom iznosu (do 400.000 kn nabavne vrijednosti), ali postoji obveza obračuna PDV-a na 30% mjesečne amortizacije na NV do 400.000 kn te na 100% mjesečne amortizacije na NV iznad 400.000 kn.
od 1. 1. 2010. do 29. 2. 2012.	DA	Priznaje se 70% PDV-a na nabavnu vrijednost do 400.000 kn, iznad 400.000 kn u potpunosti nepriznato.
nakon 1. 3. 2012.	NE	Nabavna vrijednost uključuje PDV.

Porezni obveznik koji nije preprodavatelj rabljenih dobara sukladno članku 95. Zakona o PDV-u, pri prodaji automobila nije u mogućnosti koristiti posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, već je dužan primijeniti redovan postupak oporezivanja i obračunati PDV po stopi od 25% na prodajnu cijenu automobila.[2]

3.1. Prodaja osobnih automobila nabavljenih do 29. veljače 2012. godine

Kod prodaje osobnih automobila u tuzemstvu nabavljenih do 29. veljače 2012. godine porezni obveznik dužan je na prodajnu cijenu (koja bi trebala biti jednaka tržišnoj) obračunati PDV. Navedena obveza proizlazi iz članka 40. stavka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, kojim je oslobođena isporuka dobara za čije stjecanje ili nabavu odnosno uporabu nije bio moguć odbitak pretporeza prema članku 61. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Kako su porezni obveznici do 29. veljače 2012. godine djelomično mogli odbiti pretporez, isporuka takvih dobara podliježe oporezivanju.

Isporuka automobila nabavljenih do 29. veljače 2012. godine nije oporeziva samo kada je porezni obveznik iskoristio pravo na odbitak pretporeza, već i u slučajevima kada PDV-a na ulaznim računima nije niti bilo. Iz navedenoga proizlazi da je isporuka takvih automobila oporeziva i ukoliko je porezni obveznik nabavio osobni automobil od:

- fizičke osobe ili
- pravne osobe koja nije u sustavu PDV-a ili
- pravne osobe koja obavlja isključivo oslobođene isporuke ili
- preprodavatelja koji koristi posebni postupak oporezivanja marže.

Primjer 2. - Prodaja osobnog automobila nabavljenog do 29. veljače 2012. godine

Trgovačko društvo „A“ nabavilo je u siječnju 2012. godine osobni automobil, čija je nabavna vrijednost bez PDV-a iznosila 200.000,00 kuna. Društvu je ispostavljen račun na ukupni iznos od 246.000,00 kn (PDV 23%). Društvo je iskoristilo pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 70% PDV-a. Automobil je evidentiran na poziciji dugotrajne materijalne imovine s nabavnom vrijednosti od 213.800,00 kuna. Sukladno računovodstvenim politikama društva, automobil se amortizira po stopi od 20%. Na dan 1. siječnja 2016. godine akumulirana amortizacija iznosi 167.476,67 kuna. Uprava društva odlučila je u svibnju 2016. godine prodati navedeni automobil po cijeni od 40.000 kuna + PDV.

Obračun nabavne vrijednosti i amortizacije	
kupovna cijena bez PDV-a	200.000,00
PDV (23%)	46.000,00
30% PDV-a	13.800,00
nabavna vrijednost	**213.800,00**
mjesečna amortizacija	3.563,33
amortizacija u 2012. (11 mj.)	39.196,67
amortizacija u 2013.	42.760,00
amortizacija u 2014.	42.760,00
amortizacija u 2015.	42.760,00
amortizacija u 2016. (5 mj.)	17.816,67

Prodaja osobnog automobila evidentira se u glavnoj knjizi društva kako slijedi.

Bruto princip:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	213.800,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	167.476,67		0292
1.	Obračun amortizacije za 2016.	17.816,67	430	0292
2.	Potraživanje od kupaca	50.000,00	121	
	Prihod od prestanka priznavanja imovine	40.000,00		780
	Obveza za PDV	10.000,00		2820
3.	Osobni automobili	213.800,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	185.293,33	0292	
	Rashodi od prestanka priznavanja imovine	28.506,67	730	

[1] Članak 12. stavak 9. Zakona o porezu na dobit.

[2] Detaljnije o posebnom postupku oporezivanja marže vidjeti u članku mr. sc. M. Cutvarić, *Isporuka rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih i antiknih predmeta te primjena posebnog postupka oporezivanja marže*, Računovodstvo i financije br. 11/13., str. 70.

Neto princip:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	213.800,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	167.476,67		0292
1.	Obračun amortizacije za 2016.	17.816,67	430	0292
2.	Potraživanje od kupaca	50.000,00	121	
	Prihod od prestanka priznavanja imovine	11.493,33		780
	Obveza za PDV	10.000,00		2820
	Osobni automobili	213.800,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	185.293,33	0292	

3.2. Prodaja osobnog automobila nabavljenog nakon 1. ožujka 2012. godine

Sukladno članku 61. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost porezni obveznici, nakon 1. ožujka 2012. godine, ne smiju odbiti PDV obračunan kod nabave osobnih automobila. Iznimno, ukoliko porezni obveznik nabavlja osobni automobil ili neko drugo prijevozno sredstvo za osobni prijevoz koja se koriste za obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju, navedeno ograničenje se ne primjenjuje, već porezni obveznici imaju mogućnost u takvim situacijama odbiti obračunani PDV.[3] S obzirom da je poreznim obveznicima onemogućen odbitak pretporeza (ukoliko nije riječ o prethodno navedenim posebnim namjenama), u slučaju isporuke, odnosno prodaje takvih sredstava, porezni obveznici oslobođeni su obračunavanja PDV-a sukladno članku 40. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

No, nije svaka isporuka takvih automobila oslobođena obračuna PDV-a. Navedeni članak 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost oslobađa isporuke dobara za čije stjecanje ili nabavu odnosno uporabu nije bio moguć odbitak pretporeza prema članku 61. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Iz navedenoga proizlazi da u slučajevima kada na ulaznoj fakturi nije bio obračunan PDV, društvo kod prodaje takvog automobila mora obračunati PDV. Navedena situacija moguća je u slučajevima kada su automobili kupljeni od fizičke osobe, pravne osobe koja nije u sustavu PDV-a, pravne osobe koja obavlja isključivo oslobođene djelatnosti ili preprodavatelja koji koristi posebni postupak oporezivanja marže.

Primjer 3. – Prodaja osobnog automobila nabavljenog nakon 1. ožujka 2012. godine

Trgovačko društvo kupilo je u rujnu 2014. godine osobni automobil za 150.000 kuna (PDV uključen). S obzirom da odbitak pretporeza nije dopušten, nabavna vrijednost automobila jednaka je kupovnoj cijeni s PDV-om. Nabavljeni automobil amortizira se po stopi od 20%. Direktor društva odlučio je u ožujku 2016. godine prodati navedeni automobil za 70.000 kuna. S obzirom da pretporez po ulaznom računu nije odbijen, isporuka automobila nije oporeziva te je na računu navedeno da je isporuka oslobođena plaćanja PDV-a temeljem članka 40. stavka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Obračun amortizacije	
nabavna vrijednost	150.000,00
mjesečna amortizacija	2.500,00
amortizacija u 2014. (3 mj.)	7.500,00
amortizacija u 2015.	30.000,00
amortizacija u 2016. (3 mj.)	7.500,00

[3] Članak 61. stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Prodaja osobnog automobila evidentira se u glavnoj knjizi društva kako slijedi.

Bruto princip:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	37.500,00		0292
1.	Obračun amortizacije za 2016.	7.500,00	430	0292
2.	Potraživanje od kupaca	90.000,00	121	
	Prihodi od prestanka priznavanja imovine	90.000,00		780
3.	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	45.000,00	0292	
	Rashodi od prestanka priznavanja imovine	105.000,00	730	

Neto princip:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
S^0	Osobni automobili	150.000,00	02232	
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	37.500,00		0292
1.	Obračun amortizacije za 2016.	7.500,00	430	0292
2.	Potraživanje od kupaca	90.000,00	121	
	Rashodi od prestanka priznavanja imovine	15.000,00	730	
	Osobni automobili	150.000,00		02232
	Ispravak vrijednosti osobnih automobila	45.000,00	0292	

4. ZAKLJUČAK

Računovodstveno postupanje prodaje dugotrajne materijalne imovine uređeno je računovodstvenim standardima (MRS/HSFI). MRS 16, odnosno HSFI 15 i 16 na isti način propisuju postupanje pri prodaji osnovnih sredstava. Svaki poduzetnik dužan je u financijskim izvještajima prikazati transakciju prodaje osobnog automobila na neto principu na poziciji ostalih prihoda ili rashoda.

Specifičnosti vezane uz prodaju materijalne imovine vezane su uz prodaju osobnih automobila. Porezni tretman prodaje osobnih automobila ovisi o tome kada je isti nabavljen, od koga je nabavljen, odnosno je li postojala mogućnost odbitka pretporeza. Porezni obveznici koji su osobni automobil nabavili do 29. veljače 2012. godine imali su djelomično pravo na odbitak pretporeza pa samim time kod prodaje takvih automobila dužni su obračunati porez na dodanu vrijednost. Isto vrijedi i u situacijama u kojima im pri kupnji osobnog automobila porez na dodanu vrijednost nije bio obračunan. Bez obzira što im porez na dodanu vrijednost nije bio obračunan pa samim time nisu ni ostvarili pravo na odbitak pretporeza, kod prodaje tih automobila porezni obveznik je dužan obračunati porez na dodanu vrijednost.

Nakon 1. ožujka 2012. godine stupaju na snagu odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost koje ne dopuštaju odbitak pretporeza pa ni kod isporuke tih automobila ne postoji obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost. No, u takvim slučajevima treba obratiti pozornost i na informaciju od koga je automobil kupljen, jer ukoliko pri nabavi PDV nije bio obračunan, pri prodaji je bez obzira na to porezni obveznik koji prodaje to vozilo dužan obračunati PDV.

Izv. prof. dr. sc. IVANA MAMIĆ SAČER
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstvene procjene i prosudbe povezane s nematerijalnom imovinom

Korisnici financijskih izvještaja zahtijevaju realne i objektivne financijske izvještaje kako bi mogli donositi odgovarajuće poslovne odluke. Pritom, očekuju pouzdane informacije koje su rezultat računovodstvenog sustava. Međutim, određeni broj stavki u financijskim izvještajima ne može se točno izmjeriti već ih je potrebno procijeniti što uključuje određenu dozu subjektivizma. U radu su analizirane računovodstvene procjene i prosudbe koje se provode u području početnog priznavanja i naknadnog mjerenja nematerijalne imovine, a koje proizlaze iz primjene Međunarodnog računovodstvenog standarda 38, Međunarodnog računovodstvenog standarda 8 i njima povezanih standarda.

1. UVOD

Međunarodni računovodstveni standard 38 - Nematerijalna imovina, uređuje računovodstveni tretman nematerijalne imovine. Uobičajeno standardi definiraju nematerijalnu imovinu kao "nemonetarnu imovinu'' bez opipljivih, tj. fizičkih obilježja, uz uvjet da se može zasebno identificirati. Kao pojavni oblici nematerijalne imovine pojavljuju se različiti oblici poput patenata, licenca, franšiza, koncesija, softvera, izdataka za razvoj i slično. Iako standardi navode egzaktne kriterije za utvrđivanje vrijednosti nematerijalne imovine, ipak, i u ovom području bit će ponekad potrebno provesti računovodstvene procjene. Procjena ekonomske vrijednosti nematerijalne imovine uobičajeno zahtijeva visoku razinu procjene i subjektivnosti.[1] Pri tome Stickney et al. ističu kako nematerijalna imovina po definiciji uključuje visoki stupanj nesigurnosti u postizanju budućih ekonomskih koristi. Zbog utjecaja računovodstvenih procjena na korisnike financijskih izvještaja standardi zahtijevaju objavu ključnih izvora neizvjesnosti računovodstvenih procjena, njihove moguće ishode, ali i informaciju o promjeni procjena. Pri tome je potrebno istaknuti kako se procjene i prosudbe često koriste i u primjeni pojedinih računovodstvenih politika. MRS 8 navodi da se prilikom procjene treba voditi računa o korisnicima financijskih izvještaja i njihovim obilježjima te utjecaju procjene na njihove gospodarske odluke.

Nadalje, sam Okvir MSFI-a naglašava da se prilikom sastavljanja financijskih izvještaja pretpostavlja da korisnici financijskih izvještaja imaju dovoljno znanja o poslovnim i gospodarskim djelatnostima i računovodstvu, ali i da su u određenoj mjeri voljni dodatno proučavati podatke. Ponekad će se uslijed dobivanja novih spoznaja odnosno uslijed pojave novih događaja promijeniti računovodstvene procjene. Ipak, ukoliko dođe do promjene upotrijebljene osnove mjerenja isto se smatra promjenom računovodstvene politike. U praksi je ponekad teško utvrditi radi li se o promjeni računovodstvene politike ili procjene pa se u tom slučaju sukladno MRS-u 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, trebaju tretirati kao promjene računovodstvenih procjena.

[1] Stickney C. P., Brown, P. R., Wahlen, J. M. (2007) Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation, A Strategic Perspective, sixth edition, Thomson South-Western, str. 476.

2. RAČUNOVODSTVENE PROCJENE I PROSUDBE U POČETNOM PRIZNAVANJU NEMATERIJALNE IMOVINE

Početno priznavanje dugotrajne nematerijalne imovine određeno je standardima financijskog izvještavanja. Budući da postoje različiti načini nabave ove imovine sukladno tome potrebno je i primijeniti odgovarajući računovodstveni tretman početnog priznavanja.

Da bi neko nematerijalno sredstvo udovoljilo kriterije priznavanja nematerijalne imovine ono mora sukladno MRS-u 38 - Nematerijalna imovina:

- biti pod **kontrolom** poduzeća (ponekad će biti potrebno procijeniti ima li poduzeće kontrolu nad nekim nematerijalnim resursima dok će u drugim slučajevima to biti vrlo jasno utvrđeno)
- biti rezultat prošlih događaja uz uvjet da se može **utvrditi,** i to:
  a) kada je imovina **odvojiva od druge imovine** – drugim riječima, ako se može odvojiti od subjekta i prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti ili razmijeniti, zasebno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, sredstvom ili obvezom (ovo posebice može biti važno u kontekstu procjene da li se interno stvorena nematerijalna imovina može odvojiti od druge imovine ili kada se nabavlja nematerijalna imovina zajedno s materijalnom imovinom, kao što je to primjerice slučaj softvera koji je neodvojivi dio hardvera i bez kojeg hardver ne može funkcionirati u kojem slučaju je potrebno procijeniti koja je komponenta značajnija) ili
  b) kada to proizlazi iz **ugovornih ili drugih zakonskih prava**, neovisno o tome da li se ta prava mogu prenositi ili odvojiti od subjekta ili od ostalih prava i obveza
- od nematerijalne imovine se moraju očekivati **buduće ekonomske koristi** u obliku prihoda, ušteda u troškovima ili nekih drugih koristi koje proizlaze iz upotrebe nematerijalne imovine (termin očekivane koristi podrazumijeva i stanovitu razinu procjene; naime za priznavanje imovine potrebno je dokazati vjerojatnost pritjecanja budućih ekonomskih koristi[2]). Naime, buduće eko-

[2] Standardi ne daju točnu definiciju vjerojatnosti pa mnogi tumače ovaj zahtjev na način da mora postojati visoka vjerojatnost budućih ekonomskih koristi. U skladu s tim dilemama, u prijedlogu novog izdanja Konceptualnog okvira MSFI-a promijenjena je i definicija imovine u *"Imovina je sadašnji ekonomski resurs koji kontrolira subjekt kao rezultat prošlih događaja. Ekonomski resurs je pravo temeljem kojeg subjekt ima mogućnost stvaranja eko-*

nomske koristi od nematerijalne imovine povezuju se s prodajom konačnog proizvoda ili usluga poduzeća ali nerijetko se pri tome sagledavaju s drugom materijalnom imovinom u stvaranju takvih koristi za poduzeće.

Ukoliko nisu ispunjeni navedeni kriteriji nije moguće priznati nematerijalnu imovinu već je potrebno evidentirati rashode.

U slučaju nabave nematerijalna imovina iskazuje se po trošku nabave.

MRS 38 propisuje koji se troškovi mogu kapitalizirati odnosno uključiti u trošak nabave. Trošak nabave obuhvaća kupovnu cijenu nakon odbitka popusta i rabata, uvećanu za carine, nepovratne poreze i izdatke koji se izravno pripisuju pripremi ove imovine za namjeravanu upotrebu. Upravo se trošak nabave nematerijalne imovine najpouzdanije utvrđuje pri stjecanju nematerijalne imovine kupnjom.[3]

U slučaju primitka pomoću državne potpore potrebno je potpore iskazati po fer vrijednosti ili po nominalnoj vrijednosti uvećanoj za izdatke koji se mogu izravno pripisati pripremi imovine za namjeravanu upotrebu.

Na ovom području menadžeri će ponekad trebati procijeniti trenutak kada su zadovoljeni uvjeti priznavanja imovine. Naime, potpore treba, sukladno MRS-u 20 - Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći, priznati ako postoji razumno uvjerenje da će subjekt udovoljavati uvjetima potpore i da će potpore biti primljene. U tom smislu, bit će potrebno utvrditi kada to potpora prvi puta zadovoljava kriterije za priznavanje odnosno kada je postignuto razumno uvjerenje. Isto tako, potrebno je odrediti troškove koji se namjeravaju ''pokriti'' iznosom potpore te razdoblje u kojem će ovi troškovi biti priznati kao rashodi. Naime, prihodi povezani s primitkom potpore trebaju se priznati u istom razdoblju u kojem nastaju i s njima povezani rashodi pa je važno poznavati i razdoblje u kojima će se priznavati ti rashodi.

Kada je riječ o internom razvoju nematerijalne imovine ista se priznaje u visini kapitaliziranog troška razvoja ukoliko su ispunjeni određeni uvjeti propisani standardima.

Uobičajeno je da će u određenoj životnoj fazi poduzeće imati potrebu za istraživanjem i razvojem novih proizvoda ili usluga pa će povezano s time i nastati određeni troškovi. Standardi upućuju na činjenicu da se izdaci za istraživanje ne mogu priznati kao imovina te da se sukladno tome priznaju kao trošak poslovanja. Isto tako, navodi se da izdaci nastali u toku razvoja mogu biti kapitalizirani u slučaju da subjekt zadovolji uvjete propisane standardima. U ovom segmentu, nastat će računovodstvene procjene na više razina. Naime, prije svega bit će potrebno utvrditi trenutak kada faza istraživanja završava odnosno kada započinje faza razvoja budući da o tome ovisi mogućnost kapitalizacije izdataka, a upravo će navedeno u praksi ponekad biti teško procijeniti. Nastavno na navedeno, potrebno je i procijeniti ispunjenje svih kriterija za priznavanje imovine (odvojivost, kontrola i očekivane buduće ekonomske koristi). Istraživanja pokazuju da se u praksi kada je riječ o mogućoj kapitalizaciji ovih troškova nerijetko primjenjuje konzervativni pristup i ovi izdaci prikazuju kao rashodi razdoblja.[4] Naime, standardi daju samo okvirnu definiciju istraživanja i razvoja i načelne primjere koje se trebaju prilagoditi konkretnim situacijama u praksi:

''Istraživanje *je izvorno i planirano ispitivanje koje je poduzeto s očekivanjem novih znanstvenih i tehničkih spoznaja i razumijevanja.* ***Razvoj*** *je primjena nalaza istraživanja ili drugih znanja u plan ili dizajn za proizvodnju novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, procesa, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe." (MRS 38, t. 8.).*

MRS 38 propisuje i uvjete koji moraju biti zadovoljeni kako bi se izdaci iz faze razvoja mogli priznati kao nematerijalna imovina:

"(a) tehnička izvedivost dovršenja nematerijalne imovine kako bi ista bila raspoloživa za uporabu ili prodaju

(b) vlastita namjera da dovrši nematerijalnu imovinu, te da je koristi ili proda

(c) vlastita sposobnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine

(d) način na koji će nematerijalna imovina stvarati vjerojatne buduće gospodarske koristi. Između ostaloga, subjekt može dokazati postojanje tržišta za proizvode nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu ili, ako će se ona koristiti unutar subjekta, njezinu korisnost

(e) raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih resursa za dovršenje razvoja, te za uporabu ili prodaju nematerijalne imovine

(f) vlastita sposobnost pouzdanog mjerenja izdataka koji se mogu pripisati nematerijalnoj imovini tijekom njezinoga razvijanja."

Neki od navedenih uvjeta zahtijevaju procjenu od strane menadžmenta, primjerice, menadžment procjenjuje je li u mogućnosti dovršiti nematerijalnu imovinu odnosno da li poduzeće ima tehničke predispozicije da dovrši nematerijalnu imovinu koja će stvarati buduće ekonomske koristi.

Nabavlja li se nematerijalna imovina putem razmjene za neko nenovčano sredstvo(a) ili kombinaciju novčanih i nenovčanih sredstava tada se početno priznaje po fer vrijednosti. Ukoliko nije moguće odrediti fer vrijednost ova imovina početno se priznaje po knjigovodstvenoj vrijednosti otuđenog sredstva. Pri utvrđivanju fer vrijednosti potrebno je procijeniti da li transakcija ima komercijalni sadržaj, a također potrebno je utvrditi fer vrijednost primljene imovine i fer vrijednost dane imovine.

U slučaju nastanka nematerijalne imovine prilikom poslovnog spajanja u visini razlike između troška i stjecateljevog udjela u neto fer vrijednosti odredive imovine, obveza i nepredviđenih obveza kao goodwill. I u ovom segmentu provode se određene računovodstvene procjene svojstvene specifičnostima poslovnih spajanja, a koje proizlaze iz primjene MSFI-a 3 - Poslovna spajanja.

3. RAČUNOVODSTVENE PROCJENE I PROSUDBE U NAKNADNOM MJERENJU NEMATERIJALNE IMOVINE

Poznato je da standardi u kontekstu računovodstvenih politika za **naknadno mjerenje** nematerijalne imovine propisuju dva temeljna modela:

a) troškovni model (trošak nabave umanjen za ispravak vrijednosti i akumulirani gubitak od umanjenja) ili

b) model revalorizacije (fer vrijednost na datum revalorizacije troška nabave umanjena za naknadni ispravak vrijednosti i za naknadne akumulirane gubitke od umanjenja).

Neovisno o primijenjenom modelu kada je riječ o amortizaciji, računovodstvene procjene pojavljuju se pri određivanju osnovice za obračun amortizacije te pri utvrđivanju vijeka uporabe. Osnovicu za obračun amortizacije čini bruto knjigovodstveni iznos ili revalorizirani iznos uz uvažavanje možebitnog procijenjenog ostatka vrijednosti. Drugim riječima, od menadžmenta se očekuje **procjena ostatka vrijednosti nematerijalnog sredstava pri utvrđivanju osnovice za**

nomskih koristi." U okviru nove definicije samo se ističe da imovina mora biti sposobna proizvoditi ekonomske koristi. Sukladno navedenom prijedlogu nove definicije bit će potrebno udovoljiti definiciji imovine, a zatim minimalnom pragu za određivanje vjerojatnosti kojom imovina stvara ekonomske koristi. Mamić Sačer I. (2015.) "Predložene promjene Konceptualnog okvira financijskog izvještavanja", Financije, pravo i porezi br. 7/15, TEB poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 12-16. i IASB, Konceptualni okvir financijskog izvještavanja 2010, Nacrt Konceptualnog okvira financijskog izvještavanja 2015.

[3] Cirkveni T. (2013.) Utjecaj fer vrijednosti imovine na financijski položaj trgovačkih društava, doktorski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, str. 84.

[4] Nixon (1997) The accounting treatment of research and development expenditure: views of UK company accountants, European Accounting Review, 6:2, str. 274.

obračun amortizacije. Prilikom procjene ostatka vrijednosti potrebno je voditi računa može li se prodajom sredstva nadoknaditi određeni iznos ili ne, odnosno menadžment procjenjuje da li će nematerijalnu imovinu prodati prije isteka vijeka uporabe. Ovdje se očekuje procjena vrijednosti koja će se, kao što to navodi MRS 38 *''ostvariti otuđenjem uz uporabu cijena koje vrijede na datum procjene za prodaju slične imovine koja je dostigla kraj svojega korisnoga vijeka uporabe, a koja je djelovala u uvjetima sličnima uvjetima u kojima će se koristiti odnosna imovina.''* Zbog prirode nematerijalne imovine, ostatak vrijednosti nerijetko se procjenjuje na nulu.

Za nematerijalnu imovinu potrebno je utvrditi da li ima ograničeni ili neodređeni vijek uporabe. Ako je za neku nematerijalnu imovinu moguće odrediti korisni vijek trajanja tada se smatra da ona ima ***ograničen vijek uporabe*** pa je za tu imovinu moguće i obračunati amortizaciju sukladno metodama koje propisuju standardi. Budući da obračun amortizacije treba početi kada je sredstvo raspoloživo za upotrebu, odnosno kada su lokacija i uvjeti potrebni za funkcioniranje tog sredstva u skladu s namjerama uprave vidljiva je uloga menadžmenta u određivanju namjene sredstva. Ponekad će u praksi biti potrebno procijeniti kada je zaista sredstvo spremno za uporabu. Tako npr., kada poduzeće nabavlja više modula određenog softverskog rješenja, moguće je da početak rada na svim modulima nije istovremen, pa postoje dvojbe kada će se sredstvo smatrati raspoloživim za upotrebu. Ukoliko u budućem razdoblju dođe do novih činjenica koje će uputiti na potrebu ponovne procjene vijeka uporabe, primjerice, kada se radi usporavanju poslovnih procesa zbog krize, menadžment treba ponovno procijeniti vijek uporabe i svaku promjenu tog vijeka tretirati kao **promjenu računovodstvene procjene** u skladu s MRS-om 8. Isto tako, dođe li do promjene metode obračuna amortizacije radi se o promjeni računovodstvene procjene.

Procijeni li menadžment da se korisni vijek uporabe ne može odrediti radi se o nematerijalnoj imovini **s neodređenim korisnim vijekom uporabe** koja se ne amortizira već se za nju provodi test umanjenja. Ipak, moguće je da će se u budućem razdoblju ipak moći utvrditi korisni vijek uporabe ove imovine pa je potrebno provjeravati da li se korisni vijek može naknadno odrediti, a sve moguće promjene uslijed toga se evidentiraju kao **promjena računovodstvene procjene** u skladu s MRS-om 8. To, nadalje, može biti indikator da se umanjila vrijednost imovine pa je u tom slučaju potrebno testirati imovinu na umanjenje i po potrebi ju rashodovati.

Naknadno mjerenje nematerijalne imovine uključuje i **testiranje na umanjenje** u skladu s MRS-om 36 - Umanjenje imovine. Obveznici primjene MSFI-a trebaju test umanjenja provesti u na godišnjoj razini, a po potrebi i češće. Pri tome potrebno je utvrditi nadoknadivi iznos sredstva koji predstavlja viši iznos sredstva usporedbom fer neto prodajne vrijednosti i vrijednosti u upotrebi. **Utvrđivanje nadoknadivog iznosa** može biti osjetljivo područje koje zahtijeva značajne procjene i prosudbe menadžmenta.

Vrijednost u upotrebi sredstva sukladno MRS-u 36 predstavlja sadašnja vrijednost budućih novčanih tokova koji se očekuju od upotrebe sredstva i od prihoda od otuđenja na kraju vijeka upotrebe. Procjene u ovom segmentu uključuju predviđanje budućih novčanih tokova (primitaka i izdataka), procjenu raspona gospodarskih uvjeta koji će postojati tijekom preostaloga korisnog vijeka uporabe imovine, određivanje odgovarajuće diskontne stope koja će se primjenjivati u utvrđivanju sadašnje vrijednosti i sl. Menadžment mora procijeniti i koliko su razumne pretpostavke na kojima se temelji sadašnja projekcija novčanog toka, ispitujući uzroke razlika između sadašnjih novčanih tokova i prošlih projekcija novčanih tokova.[5] Kada se radi o **procjeni fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje,** kao što su pravni troškovi, pristojbe, troškovi premještanja sredstva i sl., primjenjuju se odredbe MSFI-a 13 - Mjerenje fer vrijednosti. Prilikom utvrđivanja fer vrijednosti glavna područja procjena odnose se na procjenu postoji li glavno (aktivno) tržište i da li poduzeće ima pristup takvom tržištu. Naime, upravo kod nematerijalne imovine aktivno tržište nerijetko ne postoji. Nadalje, procjene se odnose na određivanje odgovarajuće tehnike vrednovanja (tržišni pristup, troškovni pristup i dobitni pristup) te inputa koji će se koristiti u primjeni pojedinih tehnika. Pored toga, primjena pojedinih tehnika za sobom povlači i druge prosudbe nužne kako bi se odredio iznos fer vrijednosti. **Promjena tehnike vrednovanja** koja se koristi za utvrđivanje fer vrijednosti **smatra se promjenom računovodstvene procjene.**

[5] IFRS (2015) A Briefing for Chief Exectuvies, Audit Committees & Boards of Directors, IFRS Foundation, str. 92.

4. ZAKLJUČAK

Poslovni subjekti koji u svojim evidencijama vode nematerijalnu imovinu primjenjuju računovodstvene politike koje je menadžment odabrao na temelju propisanih odgovarajućih računovodstvenih standarda. Povezano s utvrđivanjem iznosa po kojima se određena nematerijalna imovina treba iskazati potrebno je voditi računa i o računovodstvenim procjenama i prosudbama. Potrebno je istaknuti kako pri provedbi računovodstvenih procjena na području nematerijalne imovine, kao i na drugim područjima, procjene treba temeljiti na dostupnim, prije svega, dostatnim, pouzdanim i utemeljenim informacijama temeljem kojih će menadžment donijeti nepristranu i razumnu procjenu. Temeljno pravilo procjena jest da ne smije umanjiti vjerodostojnost i pouzdanost financijskih izvještaja. Promjena računovodstvenih procjena sukladno MRS-u 8 treba se priznati prospektivno odnosno uključiti u dobit ili gubitak tekućeg razdoblja odnosno tekućeg i budućeg, ukoliko se promjena odnosi na više razdoblja koja predstoje. Korisnici financijskih izvještaja trebaju biti informirani o takvim informacijama te ih je potrebno na odgovarajući način i objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

Literatura:

1. Cirkveni T. (2013.) "Utjecaj fer vrijednosti imovine na financijski položaj trgovačkih društava", doktorski rad, Ekonomski fakultet Zagreb.
2. IASB, Konceptualni okvir financijskog izvještavanja 2010., Nacrt Konceptualnog okvira financijskog izvještavanja 2015.
3. IFRS Interpretations Committee Meeting. (2014) Distinction between a change in accounting policy and a change in accounting estimate dostupno na http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Interpretations%20Committee/2014/March/AP09%20-%20IAS%208%20Distinction%20between%20a%20change%20in%20policy%20%20estimate.pdf.
4. IFRS (2015) A Briefing for Chief Executives, Audit Committees & Boards of Directors, IFRS Foundation.
5. Mamić Sačer I. (2015.) "*Predložene promjene Konceptualnog okvira financijskog izvještavanja*", Financije, pravo i porezi br. 7/15, TEB poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 12. - 16.
6. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=hr.
7. Nixon, B. (1997) The accounting treatment of research and development expenditure: views of UK company accountants, European Accounting Review, 6 : 2, str. 265. - 277.
8. Stickney C. P., Brown, P. R., Wahlen, J. M. (2007) Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation, A Strategic Perspective, sixth edition, Thomson South-Western.

Mr. sc. SILVIJA PRETNAR ABIČIĆ
ACQUIRO ASSURANCE & AUDIT d.o.o., Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni tretman interno dobivene nematerijalne imovine

Računovodstveni tretman interno dobivene nematerijalne imovine uređen je HSFI-om 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina te MRS-om 38 – Nematerijalna imovina. Općenito, nematerijalna imovina se može definirati kao nemonetarna imovina bez opipljivih, tj. fizičkih obilježja, a koja se može zasebno identificirati. Izdaci za stjecanje ili interno stvaranje nematerijalne imovine priznat će se kao nematerijalna imovina samo ako zadovoljavalju definiciju nematerijalnog sredstva te određene kriterije priznavanja. U protivnom se priznaju kao rashod razdoblja u trenutku nastanka. U članku autorica detaljnije razmatra odredbe računovodstvenih standarda vezane uz priznavanje i mjerenje interno dobivene nematerijalne imovine.

1. DEFINIRANJE NEMATERIJALNE IMOVINE

Nematerijalna imovina je nemonetarna imovina **bez fizičkih obilježja** koja se može identificirati, a obuhvaća primjerice izdatke za razvoj, patente, licencije, zaštitni znak, koncesije, softver, franšize i ostala prava, goodwill. Nematerijalna imovina može se priznati u bilanci ako su zadovoljeni određeni **uvjeti definiranja nematerijalne imovine**, i to:

a) mogućnost identificiranja
b) kontrola resursa i
c) postojanje budućih ekonomskih koristi.

Identifikacija nematerijalne imovine moguća je samo ako su zadovoljeni sljedeći uvjeti: a) nematerijalna imovina je zasebna, tj. može se odvojiti ili razlučiti od subjekta, prodati, prenijeti, licencirati, iznajmiti i razmijeniti, zasebno ili zajedno s pripadajućim ugovorom, sredstvom ili obvezom, ili b) kada proizlazi iz ugovornih ili zakonskih prava, bez obzira može li se to pravo prenositi ili odvojiti od subjekta ili ostalih prava i obveza. Nematerijalna imovina se mora jasno razlikovati od goodwilla stečenog pri poslovnim spajanjima. **Kontrola** nad imovinom ostvaruje se ako subjekt može dobiti buduće ekonomske koristi koje će pritjecati iz te imovine, a ujedno može drugima ograničiti pristup tim koristima. Kontrola najčešće proizlazi iz zakonskih prava, primjerice zaštićeno autorsko pravo, patent i slično, koji može koristiti samo subjekt koji ima odgovarajući ugovor. **Buduće ekonomske koristi** iz nematerijalne imovine mogu se ostvariti nastajanjem prihoda od prodaje dobara i usluga, troškovnim uštedama ili drugim koristima iz upotrebe te imovine. Primjerice, primjenom intelektualnog vlasništva u nekom proizvodnom postupku moguće je smanjiti buduće troškove proizvodnje umjesto povećanja budućih prihoda.

Prema tome, ako navedeni uvjeti nisu ispunjeni i imovina ne zadovoljava definiciju nematerijalnog sredstva, izdaci za stjecanje ili interno stvaranje nematerijalne imovine moraju se priznati kao rashod u trenutku njihova nastanka, osim ukoliko je imovina stečena poslovnim spajanjem čime nastaje goodwill koji se priznaje na datum stjecanja.

2. UVJETI PRIZNAVANJA NEMATERIJALNE IMOVINE

Kako bi se neka stavka mogla priznati kao nematerijalna imovina, potrebno je da ta stavka udovoljava definiciji nematerijalnog sredstva te moraju biti zadovoljeni određeni kriteriji. Ovi uvjeti odnose se i na troškove koji su prvotno nastali prilikom stjecanja ili internog stvaranja nematerijalne imovine, kao i na one koji su nastali naknadno. U skladu s navedenim **nematerijalna imovina treba se priznati samo ako (toč. 21. MRS-a 38 i toč. 5.18. HSFI-a 5):**

- **je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje su pripisive imovini pritjecati subjektu** (koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke subjekt treba procijeniti vjerojatnost očekivanih budućih ekonomskih koristi koje predstavljaju najbolju procjenu menadžmenta o uvjetima koji će postojati tijekom korisnog vijeka uporabe imovine)
- **se trošak nabave te imovine može pouzdano utvrditi**.

Posljedično, ako neka stavka ne udovoljava definiciji nematerijalne imovine i ne ispunjava kriterij za priznavanje kao imovine, nastali izdatak treba priznati kao rashod u periodu kada nastane. Nadalje, nematerijalnu imovinu u većini slučajeva karakterizira da joj nisu potrebni naknadni izdaci ili zamjena njenih dijelova da bi funkcionirala. Stoga, **naknadni izdaci** uobičajeno ne zadovoljavaju definiciju nematerijalne imovine i kriterij priznavanja, pa ih je iz tog razloga i teže izravno pripisati nematerijalnoj imovini pojedinačno, nego poslovanju u cjelini. Prema tome, naknadni troškovi odnosno troškovi nastali nakon početnog priznavanja stečene nematerijalne imovine ili nakon dovršenja interno stvorene nematerijalne imovine vrlo su rijetko priznati u knjigovodstvenu vrijednost nematerijalne imovine. Primjerice, naknadni troškovi brandova, oznaka, izdavačkih naslova, lista kupaca i sličnih stavki (bilo da se radi o eskterno stečenoj imovini ili interno stvorenoj imovini) uvijek su priznati kao rashod razdoblja u trenutku nastanka jer se ne mogu odvojiti od troškova za razvoj poslovanja u cjelini. Nadalje, vrlo česti primjer naknadnih izdataka odnosi se na troškove održavanja i prilagodbe softvera koji se priznaje kao rashod razdoblja. Ipak, ukoliko bi troškovi obnavljanja bili značajni, takvi naknadni izdaci predstavljaju stjecanje novog softvera te bi se knjižili kao nematerijalna imovina.

Nematerijalna imovina se **početno mjeri po trošku**, a stjecanje može biti: a) **kupnjom od drugog subjekta**, što se može ostvariti: zasebnim stjecanjem; kao dio poslovnog spajanja; pomoću državne potpore i razmjenom imovine, te b) **internim razvojem od strane subjekta** *(interno dobivena nematerijalna imovina).*

3. INTERNO DOBIVENA NEMATERIJALNA IMOVINA

3.1. Faze stvaranja interno dobivene nematerijalne imovine

Zbog potrebe procjenjivanja da li interno dobivena nematerijalna imovina zadovoljava uvjete za priznavanje, subjekt se može suočiti sa dva osnovna problema, a sukladno toč. 51. MRS-a 38 to su:

a) procjena da li postoji identificirana imovina za koju je vjerojatno da će dati buduće ekonomske koristi i
b) problem pouzdanog određivanja troška nabave imovine.

Iz navedenih razloga, kako bi subjekt mogao procijeniti da li interno dobivena imovina udovoljava kriterije za priznavanje i početno mjerenje nematerijalne imovine, proces stvaranja nematerijalne imovine potrebno je podijeliti na dvije faze, i to na: **a) fazu istraživanja**, i **b) fazu razvoja**. Pri tome je potrebno napomenuti da se u svrhu priznavanja interno razvijene nematerijalne imovine, pojmovi istraživanje i razvoj razlikuju od pojma faza istraživanja i faza razvoja, koji imaju puno šire značenje. S obzirom da je faza razvoja znatno naprednija od faze istraživanja, subjekt u nekim slučajevima može identificirati nematerijalnu imovinu i dokazati da će imovina davati buduće ekonomske koristi. Međutim, ako subjekt ne može razlikovati fazu istraživanja od faze razvoja internog projekta stvaranja nematerijalne imovine, tj. teško je procijeniti kada prestaje faza istraživanja, a počinje faza razvoja, nastale izdatke potrebno je priznati kao rashod razdoblja jer se tretiraju kao da su nastali samo u fazi istraživanja.

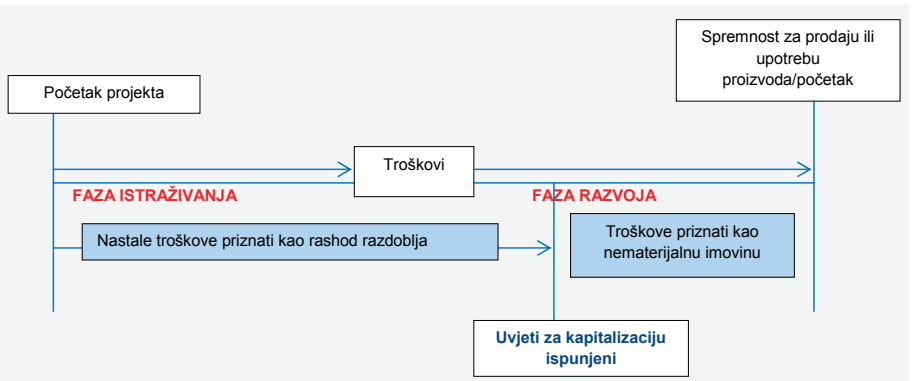
Istraživanje se u skladu s toč. 8. MRS-a 38 i toč. 5.9. HSFI-a 5 definira kao originalno i planirano ispitivanje koje je poduzeto s izgledima da će se steći nove znanstvene ili tehnološke spoznaje i novi zaključci (npr. laboratorijska istraživanja usmjerena na otkrivanje novih znanja). Prema točki 54. MRS-a 38 i toč. 5.27. HSFI-a 5, **nematerijalna imovina ne priznaje se iz istraživanja, odnosno u fazi istraživanja internog projekta**, **već se izdaci** koji nastanu kod istraživanja i faze istraživanja internog projekta **priznaju kao rashod razdoblja** u periodu kada nastanu. Navedeno proizlazi iz nemogućnosti da subjekt u ovoj fazi dokaže postojanje nematerijalne imovine koja će davati izgledne buduće ekonomske koristi.

Nadalje, **razvoj** se prema toč. 8. MRS-a 38 i toč. 5.14. HSFI-a 5 definira kao primjena rezultata istraživanja ili drugih znanja u planu ili dizajnu proizvodnje novih ili bitno poboljšanih materijala, uređaja, proizvoda, postupaka, sustava ili usluga prije početka komercijalne proizvodnje ili uporabe (npr. idejna formulacija i dizajn mogućeg proizvoda ili alternativnih rješenja; izgradnja prototipa i izrada pilot projekta). **Nematerijalna imovina nastala razvojem ili u fazi razvoja internog projekta** će se, sukladno toč. 57. MRS-a 38 i toč. 5.26. HSFI-a 5, **priznati kao imovina, ako i samo ako subjekt može dokazati sve navedene kriterije priznavanja:**

- *tehničku provedivost nematerijalne imovine koja se dovršava kako bi bila raspoloživa za uporabu ili prodaju*
- *namjeru dovršenja nematerijalne imovine i njene uporabe ili prodaje*
- *mogućnost uporabe ili prodaje nematerijalne imovine*
- *način na koji će davati vjerojatne buduće ekonomske koristi*, a *također može i dokazati postojanje tržišta za proizvod nematerijalne imovine ili za samu nematerijalnu imovinu, ili korisnost nematerijalne imovine ako se ona koristi interno* (subjekt procjenjuje buduće ekonomske koristi sukladno MRS-u 36)
- *raspoloživost odgovarajućih tehničkih, financijskih i drugih izvora potrebnih za završetak razvoja i korištenja ili prodaju nematerijalne imovine* (Primjerice, može se dokazati poslovnim planom kojim se prikazuju tehnički, financijski i ostali potrebni izvori, kao i sposobnost subjekta da te izvore osigura. Također, raspoloživost vanjskih financijskih sredstava dokazuje se od strane zajmodavca i njegove spremnosti da financira taj plan.)
- *mogućnost pouzdanog mjerenja troška pripisivog nematerijalnoj imovini tijekom razvoja* (troškovni sustav subjekta često može pouzdano utvrditi trošak kao što su plaće i drugi izdaci koji nastaju vezano uz zaštitu autorskih prava, licenca ili razvoj računalnog softvera).

Međutim, ako **navedeni kriteriji nisu ispunjeni, nastali izdaci u fazi razvoja priznaju se kao rashod razdoblja** i ne mogu se kapitalizirati.

Uzimajući u obzir prethodno navedene uvjete, računovodstveni tretman troškova nastalih tijekom faze istraživanja i faze razvoja može se prikazati na sljedeći način:



Primjeri aktivnosti u fazi istraživanja i razvoja su kako slijedi:

Aktivnosti istraživanja – toč. 56. MRS-a 38	Aktivnosti razvoja – toč. 58. MRS-a 38
• aktivnosti kojima je cilj stjecanja novih znanja • iznalaženje ocjena i konačnog izbora primjene istraživačkih nalaza i drugih znanja • iznalaženje alternativa za materijale, pronalaske, proizvode, procese, sustave ili usluge, i • oblikovanje, dizajn, ocjenjivanje i konačni izbor mogućih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, proizvoda, procesa, sustava ili usluga.	• dizajn, konstrukcija i testiranje prije proizvodnje ili prije upotrebe prototipa i modela • dizajn alata, uzorci, moduli i matrice koje obuhvaćaju novu tehnologiju • dizajn, konstrukcija i poslovanje probne tvornice koja nije potpuno ekonomično izvediva za komercijalnu proizvodnju i • dizajn, konstrukcija i testiranje izabranih alternativa novih ili poboljšanih materijala, pronalazaka, proizvoda, procesa, sustava ili usluga.

Važno je naglasiti da se prema toč. 63. MRS-a 38 i toč. 5.30. HSFI-a 5, interno dobiveni zaštitni znakovi, oznake, publicirajući nazivi, popisi kupaca i druge slične stvari **ne mogu priznati kao nemateri-**

jalna imovina jer se ne mogu razlikovati od troška razvoja poslovanja kao cjeline. Primjerice, kada društvo interno razvija zaštitni znak, troškovi vezani uz interni razvoj odnose se na bruto plaće i doprinose na plaće, materijal utrošen u razvoju zaštitnog znaka, usluge vanjskih dobavljača na izradi zaštitnog znaka, ali se ovi troškovi ne mogu kapitalizirati, već ih je potrebno priznati kao rashod razdoblja. Ipak, stjecanje zaštitnog znaka od treće strane priznalo bi se kao nematerijalna imovina.

3.2. Utvrđivanje troška dobivene nematerijalne imovine

Interno dobivena nematerijalna imovina **početno se mjeri po trošku** koji je jednak zbroju izdataka nastalih od datuma kada je imovina po prvi puta zadovoljila kriterije priznavanja. Međutim, troškovi nastali u fazi razvoja, a koji su prethodno priznati kao rashod jer još nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja, **ne mogu se** naknadno priznati kao dio troška nabave imovine (toč. 65. i 71. MRS-a 38 i toč. 5.29. HSFI-a 5). **Trošak interno dobivene nematerijalne imovine** obuhvaća sve izravne troškove koji su bili neophodni za stvaranje, proizvodnju i pripremanje sredstva za njegovu namjeravanu uporabu te **uključuje** (točka 66. MRS-a 38):

a) troškove za materijal i usluge korištene ili potrošene u stvaranju nematerijalne imovine
b) plaće, nadnice i druge troškove zaposlenika (sukladno MRS-u 19) koji su izravno uključeni u stvaranje tog sredstva
c) naknade za registriranje zakonskih prava i
d) amortizaciju patenata i licenci koje se koriste u stvaranju nematerijalne imovine.

Također, ako su određeni kriteriji definirani MRS-om 23 – *Troškovi posudbe*[1] zadovoljeni, subjekt može priznati kamate kao element troška interno stvorene nematerijalne imovine. Međutim, **sljedeći troškovi ne mogu biti dio troška** interno stvorene nematerijalne imovine (točka 67. MRS-a 38):

a) troškovi prodaje, administrativni i drugi opći troškovi, osim ako se ti izdaci mogu izravno pripisati pripremanju imovine za upotrebu
b) jasno identificirane nedjelotvornosti i početno priznati gubici nastali prije nego je imovina postigla planirani stupanj uspješnosti i
c) izdaci za uvježbavanje osoblja koje će koristiti imovinu.

Izdatak za nematerijalnu imovinu treba priznati kao rashod u razdoblju kada nastane, osim ako predstavlja dio troška nematerijalne imovine (sukladno točkama 18. - 67. MRS-a 38). **Predujmovi** se ne priznaju kao rashod, već kao imovina, pod uvjetom da je isplata obavljena prije isporuke robe ili pružanja usluge. Također, u određenim situacijama subjektu će nastati izdaci koji omogućuju buduće ekonomske koristi, ali ne i stvaranje nematerijalne imovine koja se može priznati. U tom slučaju, nastali izdatak priznaje se kao rashod razdoblja u kojem je nastao. Primjeri takvih izdataka su sljedeći:

- izdaci za istraživanje, osim kada tvore dio troškova poslovnog spajanja
- izdaci početnih aktivnosti, odnosno trošak početka poslovanja (primjerice: a) *troškovi utemeljenja*: pravni i tajnički poslovi nastali prilikom utemeljenja pravnog subjekta, b) *troškovi prije otvaranja*: izdaci nastali da se otvori novi pogon ili djelatnost, c) *troškovi prije početka poslovanja*: izdaci za pokretanje novih aktivnosti ili lansiranje novih proizvoda ili procesa), osim ako je ovaj izdatak uključen u trošak nabave predmeta nekretnina, postrojenja i opreme prema MRS-u 16
- izdaci za aktivnosti usavršavanja
- izdaci oglašavanja i promidžbenih aktivnosti
- izdaci premještanja ili reorganizacije dijela ili cijeloga subjekta.

Nadalje, kao što je ranije spomenuto, izdaci za nematerijalnu imovinu koji su prvotno priznati kao rashod neće se kasnije priznati kao dio troška nabave nematerijalne imovine.

Primjer 1.: Izdaci za istraživanje i razvoj

Društvo A posluje u IT industriji. U siječnju 2016. godine pokrenulo je projekt razvoja novog proizvoda. U razdoblju siječanj-svibanj 2016. godine, u fazi istraživanja, nastali su troškovi u iznosu od 400.000,00 kn (plaće i doprinosi na plaće, amortizacija, troškovi materijala i sl.). Temeljem dobivenih rezultata istaživanja društvo započinje s razvojem novog proizvoda (faza razvoja) u lipnju 2016. godine. U rujnu 2016. godine zadovoljeni su svi uvjeti za kapitalizaciju troškova razvoja. Ukupnih troškovi nastali u fazi razvoja iznose 800.000 kn, od čega je iznos od 200.000,00 kn nastao prije nego što su zadovoljeni uvjeti za kapitalizaciju troškova razvoja. Iznos troškova koji se kapitalizira odnosi se na sljedeće troškove: bruto plaće zaposlenika zaposlenih na razvoju novog proizvoda u iznosu od 340.000,00 kn + doprinosi na plaću 75.000,00 kn, amortizaciju korištene opreme 15.000,00 kn i strojeva 25.000,00 kn u razvoju proizvoda, utrošeni materijal sa skladišta 30.000,00 kn, troškove usluga dobavljača (inicijalno testiranje prije proizvodnje, proizvodnja testnog modela, proizvodnja prototipa i sl.) 50.000,00 kn + PDV 12.500,00 kn, troškovi materijala prema fakturama dobavljača 65.000,00 kn + PDV 16.250,00 kn. Opći administrativni troškovi iznose 30.000,00 kn; društvo poduzima promidžbene aktivnosti kako bi se javnost upoznala s novim proizvodom te troškovi iznose 30.000,00 kn + PDV 7.500,00 kn. Krajem studenoga 2016. godine projekt je dovršen, a postupak za komercijalnu proizvodnju proizvoda osposobljen. Društvo aktivira izdatke za razvoj 30. 11. 2016. godine.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Troškovi istraživanja nastali tijekom razdoblja*			
	Troškovi (plaće, doprinosi na plaću, amortizacija, troškovi materijala i slično)	400.000,00	4	100/2
2.	*Troškovi razvoja nepriznati za kapitalizaciju*			
	Troškovi razvoja nepriznati za kapitalizaciju	200.000,00	4	100/2
3.	*Troškovi razvoja koji se kapitaliziraju*			
	Izdaci za troškove razvoja – u pripremi	600.000,00	005	
	Bruto plaće zaposlenika	340.000,00		271,272, 273
	Doprinosi na plaću	75.000,00		264
	Amortizacija opreme	15.000,00		430
	Amortizacija strojeva	25.000,00		430
	Utrošeni materijal sa skladišta	30.000,00		310
	Usluge na razvoju proizvoda – obveze prema dobavljaču	62.500,00		221
	Pretporez	12.500,00	182	
	Obveze prema dobavljaču za materijal	81.250,00		221
	Pretporez	16.250,00	182	
4.	*Administrativni troškovi*			
	Administrativni troškovi	30.000,00	4	100/2
5.	Troškovi promidžbenih aktivnosti			
	Troškovi promidžbe	30.000,00	416	
	Pretporez	7.500,00	182	
	Obveze prema dobavljačima	37.500,00		221
6.	*Prijenos izdataka za razvoj u upotrebu*			
	Izdaci za troškove razvoja	600.000,00	000	
	Izdaci za troškove razvoja – u pripremi	600.000,00		005

[1] Detaljnije vidjeti u Pretnar A., S.: Računovodstveni tretman troškova posudbe prema MRS-u 23, RIF br. 10/2014.

Primjer 2.: Interni razvoj patenta

Patent je isključivo pravo izumitelja čija je registracija zaštićena zakonom, a vlasniku osigurava isključivo pravo korištenja, proizvodnje, ponude, odnosno prodaje patentiranog izuma. Društvo A želi registrirati patent koji je nastao kao rezultat internog razvoja proizvoda tijekom 2015. godine. S te osnove, društvo je priznalo izdatke za razvoj u iznosu od 400.000,00 kn koji će se uključiti u vrijednost patenta. Društvo je podnijelo prijavu za patentiranje novog proizvoda tijekom 2016. godine. Plaćene su sve upravne pristojbe i naknade vezane uz registraciju patenta u ukupnom iznosu od 20.000,00 kn. Patent je aktiviran 30. 4. 2016. godine. Društvo X je pokrenulo sudsku tužbu protiv društva A radi patenta tijekom 2016. godine. Troškovi odvjetnika nastali u 2016. godini vezani uz tužbu iznose 20.000,00 kn + PDV 5.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Preknjiženje izdataka za razvoj na patent*			
	Izdaci za troškove razvoja	400.000,00		000
	Patenti – imovina u pripremi	400.000,00	005	
2.	*Administrativne naknade*			
	Patenti – imovina u pripremi	20.000,00	005	
	Žiro račun	20.000,00		100
3.	*Aktiviranje patenta*			
	Patenti	420.000,00	001	
	Patenti – imovina u pripremi	420.000,00		005
4.	*Troškovi odvjetnika*			
	Troškovi pravnog savjetovanja	20.000,00	422	
	Pretporez	5.000,00	182	
	Obveze prema dobavljačima	25.000,00		221

Napomena: Ako društvo A izgubi spor, potrebno je preispitati korisni vijek upotrebe i nadoknadivi iznos patenta, priznati mogući gubitak od umanjenja ili čak i otpisati imovinu.

Primjer 3.: Interni razvoj softvera

Računalni softver predstavlja programsku podršku računalu, sadržan je u fizičkom obliku, primjerice na CD-u. Računalni softver može se kupiti od drugih ili se može razvijati interno pri čemu se pravo na njegovo korištenje zaštićuje, a pravo na njegovo korištenje se subjektima prodaje u obliku licencija. Često zbog specifičnosti ove imovine te međusobne povezanosti materijalnog i nematerijalnog oblika postoji dvojba o kakvoj vrsti imovine je zapravo riječ. Stoga, prilikom određivanja da li neka imovina sadrži nematerijalne ili materijalne elemente potrebno je procijeniti koji je element značajniji. *Primjerice*, računalni softver koji upravlja kompjuteriziranim strojem za obradu metala, a stroj ne može funkcionirati bez tog posebnog programa, sastavni je dio stroja (hardvera) i s njime se postupa kao s materijalnom imovinom, sukladno MRS-u 16 – *Nekretnine, postrojenja i oprema*. Isto se primjenjuje i na operativni sustav računala. Međutim, kada softver nije sastavni dio hardvera, već se radi o aplikativnom softveru (npr. knjigovodstveni program), softver se smatra nematerijalnom imovinom.

Računovodstveni tretman troškova razvoja računalnog softvera može se prikazati sljedećom slikom:

Kada se subjekt bavi internim razvojem i prodajom softverskih programa, svi troškovi nastali u fazi istraživanja moraju se priznati kao rashod razdoblja. Međutim, troškove razvoja softvera potrebno je kapitalizirati tek nakon što se utvrdi tehnološka izvedivost projekta, a ona postoji onda kada je subjekt dovršio sve aktivnosti planiranja, dizajniranja, kodiranja i testiranja koje su nužne za utvrđivanje da proizvod može biti proizveden sukladno njegovim specifikacijama dizajna, uključujući zahtjeve oko tehničkih performansi, obilježja i funkcija. Također, subjekt mora dokazati namjeru i sposobnost korištenja ili prodaje programa. Dakle, sve do trenutka utvrđivanja tehnološke izvedivosti, svi troškovi nastali prilikom internog razvoja i proizvodnje softvera namijenjenog prodaji moraju se obračunati kao troškovi istraživanja i razvoja te se priznati kao rashod u trenutku njihovog nastanka. S kapitalizacijom troškova razvoja softvera kao nematerijalne imovine subjekt će prestati u trenutku kada je softver postao dostupan za plasman na tržištu. Nakon početka komercijalne proizvodnje, troškovi koji su nastali, primjerice za umnožavanje razvijenog softvera, dokumentaciju i materijal za obuku te pakiranje, priznati će se kao zalihe i teretiti troškove prodanih proizvoda u razdoblju priznavanja s njima povezanih prihoda od prodaje.

Primjer: Poduzeće A interno razvija novi knjigovodstveni softver. Projekt razvoja softvera započeo je u veljači 2016. godine. Rad na aktivnostima razvoja softvera prije utvrđivanja tehnološke izvedivosti trajao je 4 mjeseca. Ukupni troškovi nastali u tom razdoblju iznose 300.000,00 kn (npr. bruto plaće zaposlenika na izradi softvera, materijal korišten za izradu softvera, amortizacija opreme korištene pri izradi softvera, autorski honorari stručnjacima angažiranim pri izradi softvera, raspoređen dio općih troškova vezanih za izradu softvera - energija, osiguranje, najamnina). U lipnju 2016. godine utvrđeno je postojanje tehnološke izvedivosti te su nastali sljedeći troškovi proizvodnje temeljne verzije proizvoda u ukupnom iznosu 400.000,00 kn: bruto plaće zaposlenika na izradi softvera 200.000,00 kn + doprinosi na plaću 55.000,00 kn, materijal korišten za izradu softvera 30.000,00 kn, amortizacija opreme korištene pri izradi softvera 20.000,00 kn, amortizacija zgrade 30.000,00 kn, autorski honorari stručnjacima angažiranim pri izradi softvera u iznosu 50.000,00 kn (nisu u sustavu PDV-a), raspoređen dio općih troškova vezanih za izradu softvera (npr. energija, osiguranje, najamnina) 15.000,00 kn. Temeljna verzija proizvoda je dovršena. Naknada za registraciju softvera je 8.000,00 kn. Softver je spreman za početak komercijalne proizvodnje 31. 8. 2016. te je aktiviran. Društvo na zalihi ima 20 paketa u vrijednosti 5.000,00 kn po paketu. 31. 10. 2016. godine prodano je 5 paketa i ispostavljena faktura kupcu na 50.000,00 kn + PDV 12.500,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Troškovi istraživanja nastali tijekom razdoblja*			
	Troškovi (plaće, doprinosi na plaću, amortizacija, troškovi materijala, autorski honorari, energija, osiguranje, najamnina i slično)	300.000,00	4	100/2
2.	*Troškovi razvoja koji se kapitaliziraju*			
	Izdaci za troškove razvoja softvera – u pripremi	400.000,00	005	
	Bruto plaće zaposlenika	200.000,00		271,272, 273
	Doprinosi na plaću	55.000,00		264
	Utrošeni materijal sa skladišta	30.000,00		310
	Amortizacija opreme	20.000,00		430
	Amortizacija zgrade	30.000,00		430
	Autorski honorari	50.000,00		221
	Prijenos općih troškova (energija, osiguranje, najamnina)	15.000,00		490
3.	*Registracija softvera*			
	Troškovi registracije	8.000,00	005	100
4.	*Prijenos izdataka za razvoj softvera u upotrebu*			
	Računalni program - softver	408.000,00	002	
	Izdaci za troškove razvoja softvera – u pripremi	408.000,00		005
5.	*Prodaja programskih paketa*			
	Potraživanje od kupaca	62.500,00	121	
	Obveze za PDV	12.500,00		282
	Prihod od prodaje	50.000,00		751
6.	*Razduženje za prodane zalihe*			
	Troškovi prodanih proizvoda	25.000,00	700	
	Zalihe gotovih proizvoda	25.000,00		630

Primjer 4: Izrada vlastitih web stranica internim razvojem

Društvo može imati značajne iznose izdataka radi razvoja i ažuriranja svojih web stranica za unutarnji (npr. za pohranjivanje politika subjekta i pojedinosti o kupcima, te pretraživanje odgovarajućih informacija) i vanjski pristup (npr. za korištenje u svrhe promocije i oglašavanja vlastitih proizvoda i usluga, pružanje elektronskih usluga, te prodaju proizvoda i usluga). Stoga, SIC Tumačenje 32 – *Nematerijalna sredstva – troškovi web stranica* se detaljnije bavi priznavanjem web stranica kao nematerijalne imovine u skladu s uvjetima MRS-a 38. Iako HSFI ne uređuju priznavanje i mjerenje izdataka za razvoj, tj. izradu vlastitog web mjesta, obveznici primjene HSFI-a mogu primjenjivati odredbe SIC-a 32.

SIC 32 definira **vlastitu web stranicu** subjekta kao interno kreiranu nematerijalnu imovinu koja je proizašla iz razvoja i ima unutarnji i vanjski pristup, stoga je potrebno primijeniti odredbe MRS-a 38. Prema Tumačenju, vlastitu web stranicu koja je proizašla iz razvoja potrebno je priznati kao nematerijalnu imovinu, ako i samo ako zadovoljava osnovne uvjete priznavanja i početnog mjerenja iz toč. 21. MRS-a 38 te uvjete iz toč. 57. MRS-a 38. Primjerice, web stranica će stvoriti buduće ekonomske koristi kada je sposobna stvoriti prihode, uključujući direktne prihode od narudžbi. Međutim, ako društvo nije u mogućnosti prikazati da se web stranica razvila jedino i isključivo za promociju i oglašavanje vlastitih proizvoda i usluga koji će stvoriti buduće ekonomske koristi, sve izdatke koji su nastali tijekom razvoja web stranice potrebno je priznati kao rashod razdoblja u kojem su nastali.

Prilikom računovodstvenog iskazivanja internih izdataka nastalih razvoja i prilagođavanja vlastitih web stranica društvo mora sagledati dva osnova pitanja: a) je li web stranica interno stvorena nematerijalna imovina na koju se odnose zahtjevi MRS-a 38; i b) odgovarajuće računovodstveno praćenje takvog izdatka.

SIC 32 definira sljedeće faze razvoja web stranice: 1.) **planiranje** – odnosi se na aktivnosti studija izvodljivosti, definiraju se ciljevi i specifikacije, ocjenjuju se alternative i vrši se izbor između tih alternativa; 2.) **razvoj informatičkih programa i infrastrukture** – odnosi se na stjecanje domene, nabavku i razvoj hardvera i operativnog softvera, instaliranje razvijenih informatičkih programa, te naglašeno ispitivanje; 3.) **razvoj grafičkog dizajna** – odnosi se na dizajniranje web stranice; 4.) **razvoj informacijskog sadržaja** – odnosi se na kreiranje, pribavljanje, pripremu i postavljanje informacija (tekstualnih i grafičkih) na web stranicu prije samog završetka razvoja web stranice te 5.) **operativna faza** – odnosi se na održavanje i unaprjeđenje informatičkih programa, infrastrukture, grafičkog dizajna i sadržaja web stranice.

Sve interne izdatke koji nastanu na razvoju i prilagodbi web stranica potrebno je prikazati u skladu s MRS-om 38. Sve aktivnosti za koje su izdaci nastali (npr. obuka zaposlenika i održavanje web stranice), fazu razvoja i naknadnog razvoja web stranica potrebno je pozorno analizirati kako bi se ispravno utvrdilo računovodstveno priznavanje. U skladu s navedenim, *faza planiranja* po prirodi je slična *fazi istraživanja* koju određuju toč. 54. - 56. MRS-a 38 pa se izdaci koji su nastali u ovoj fazi priznaju kao rashod kad nastanu. *Faza razvoja informatičkih programa i infrastrukture, faza razvoja grafičkog dizajna i razvoja informacijskog sadržaja* do opsega da je sadržaj razvijen za druge svrhe, a koje nisu promocija i oglašavanje vlastitih proizvoda i usluga subjekta, po prirodi su slične *fazi razvoja* (toč. 57.-64. MRS-a 38). Izdaci koji su nastali u ovoj fazi će biti uključeni u troškove web stranica te će se priznati kao nematerijalna imovina kad se trošak može direktno pripisati, te je potreban za kreiranje, izradu i pripremu web stranica da bude spreman za djelovanje u skladu s odredbama uprave subjekta. Primjerice, trošak nabavke ili stvaranja sadržaja (različitog od sadržaja koji oglašava i promovira vlastite proizvode i usluge subjekta) posebno za web mjesto ili izdatak koji omogućava upotrebu sadržaja (npr. naknada za stjecanje licence za reproduciranje) na web lokaciji, biti će uključeni u trošak razvoja kad se ostvari ovaj uvjet. Međutim, u skladu s toč. 71. MRS-a 38, izdaci koji su početno priznati kao rashod u prijašnjim financijskim izvještajima ne mogu se priznati kao dio troška nematerijalne imovine na neki kasniji datum (npr. ako je trošak autorskih prava potpuno amortiziran, a sadržaj je naknadno naveden na web stranici). Izdaci koji su nastali u *fazi razvoja informacijskog sadržaja*, do opsega da je sadržaj razvijen u svrhe promocije i oglašavanja vlastitih proizvoda i usluga subjekta (npr. digitalne fotografije proizvoda), priznaje se kao rashod kada nastane u (toč. 69(c) MRS-a 38). Primjerice, izdaci za profesionalne usluge slikanja digitalnih fotografija vlastitih proizvoda subjekta i izdaci za povećanje njihova izlaganja, priznat će se kao rashod nakon primitka profesionalnih usluga, a ne kad su digitalne fotografije objavljene na web stranici. *Operativna faza* započinje nakon što je web mjesto završeno, a izdaci nastali u ovoj fazi priznaju se kao rashod kad nastanu, osim ako su zadovoljeni uvjeti priznavanja (toč. 18. MRS-a 38).

Web stranica koja je priznata kao nematerijalna imovina nakon početnog priznavanja mjeri se metodom troška ili metodom revalorizacije, a prema najboljoj procjeni korisni vijek trajanja web stranica bi trebao biti kratak.

Uzimajući u obzir navedeno, Tumačenje se ne može primijeniti na kupovinu, razvoj i operativni hardware (npr. web poslužitelj, internet veze i sl.) web stranica, s obzirom da je takav trošak pokriven MRS-om 16. Također, izdatak nastao prema pružatelju internet usluga za smještaj web stranica (hosting) potrebno je priznati kao rashod razdoblja. Nadalje, Tumačenje se niti ne odnosi na izdatke

razvoja ili prilagođavanja web stranica (ili softvera web stranice) koje su namijenjene prodaji drugom subjektu. Međutim, ako se web mjesto iznajmljuje putem operativnog najma, tada se najmodavac može koristiti ovim Tumačenjem, a u slučaju da je web mjesto uzeto u najam putem financijskog leasinga, najmoprimac može koristiti Tumačenje nakon početnog priznavanja unajmljenog sredstva.

Primjer: Društvo interno razvija vlastitu web stranicu te su nastali sljedeći troškovi: a) u fazi planiranja 80.000 kn (plaća, amortizacija, utrošeni materijal i sl.), b) u fazi razvoja: bruto plaće zaposlenika na poslovima programiranja 300.000 kn + doprinosi na plaće 60.000 kn; amortizacija opreme koja se koristi u stvaranju web stranice 20.000 kn; usluge izrade dizajna 30.000 kn + PDDV 7.500 kn, usluge osmišljavanja portala 50.000 kn + PDV 12.500 kn. Troškovi koji su nastali u fazi razvoja prije nego što su se stekli uvjeti za kapitalizaciju iznose 40.000 kn. Troškovi oglašavanja vlastitog web mjesta 25.000 kn + PDV 6.250 kn. Projekt je završen te je društvo aktiviralo troškove izrade web stranice.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Troškovi nastali u fazi planiranja*			
	Troškovi (plaće, amortizacija, troškovi materijala i slično)	80.000,00	4	100/2
2.	*Troškovi razvoja nepriznati za kapitalizaciju*			
	Troškovi razvoja nepriznati za kapitalizaciju	40.000,00	4	100/2
3.	*Troškovi razvoja koji se kapitaliziraju*			
	Izdaci za razvoj web stranice – u pripremi	460.000,00	005	
	Bruto plaće zaposlenika	300.000,00		271,272, 273
	Doprinosi na plaću	60.000,00		264
	Amortizacija opreme	20.000,00		430
	Usluge dizajna i osmišljavanja portala – obveze prema dobavljaču	100.000,00		221
	Pretporez	20.000,00	182	
4.	*Troškovi oglašavanja*			
	Troškovi oglašavanja	25.000,00	416	
	Pretporez	6.250,00	182	
	Obveze prema dobavljačima	31.250,00		221
5.	*Prijenos izdataka za razvoj web stranice u upotrebu*			
	Web stranica	460.000,00	000	
	Izdaci za razvoj web stranice – u pripremi	460.000,00		005

3.3. Naknadno mjerenje interno dobivene nematerijalne imovine

3.3.1. Određivanje korisnog vijeka imovine, amortizacija i umanjenje imovine

Subjekt mora odabrati odgovarajuću računovodstvenu politiku naknadnog mjerenja, tj. odrediti osnovicu za obračun amortizacije, vijek upotrebe (stopu amortizacije), metode obračuna amortizacije. **Osnovica za obračun amortizacije** može biti ili trošak nabave ili revalorizirani trošak nabave, ovisno o primijenjenom modelu naknadnog vrednovanja. Amortizirajući iznos jednak je trošku imovine umanjenom za procijenjeni ostatak vrijednosti (iznos koji bi subjekt mogao trenutno dobiti prodajom imovine, umanjen za procijenjene troškove prodaje, uz pretpostavku da starost imovine i stanje odgovaraju onom koje se očekuje na kraju korisnog vijeka upotrebe).

Također, potrebno je procijeniti ima li imovina **ograničeni** ili **neograničeni korisni vijek upotrebe**, te ako je ograničen odrediti duljinu vijeka trajanja (pri čemu je bitno naglasiti da vijek upotrebe nematerijalne imovine koji proizlazi iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne može biti duži od razdoblja važenja tih prava, ali može biti kraći s obzirom na razdoblje tijekom kojeg subjekt očekuje da će koristiti imovinu). Smatra se da neka imovina ima neograničen vijek upotrebe kada se, temeljem analize svih relevantnih čimbenika ne može predvidjeti rok do kojeg će neka nematerijalna imovina stvarati neto novčane priljeve. Nematerijalnu imovinu s ograničenim vijekom trajanja potrebno je amortizirati, dok se imovina s neograničenim korisnim vijekom upotrebe ne amortizira, već ju je potrebno testirati na umanjenje u skladu s MRS-om 36 – *Umanjenje imovine*, uspoređujući nadoknadivi iznos s knjigovodstvenim iznosom imovine na godišnjoj razini ili kadgod postoji indikacija da je vrijednost nematerijalne imovine umanjena. Ako je knjigovodstveni iznos veći od nadoknadivog iznosa potrebno je priznati vrijednosno usklađenje imovine.[2]

U skladu s poreznim propisima (čl. 22. st. 1. Pravilnika o porezu na dobit[3]), **rashod od vrijednosnog usklađenja** nematerijalne imovine je porezno nepriznati rashod. Naime, poreznu osnovicu za imovinu za koju se amortizacija priznaje kao rashod sukladno čl. 12. Zakona o porezu na dobit[4], potrebno je povećati za iznos gubitka od vrijednosnog usklađenja, osim u slučaju nastanka izvanrednog oštećenja na temelju vjerodostojne dokumentacije. Porezno nepriznati trošak vrijednosnog usklađenja imovine predstavlja privremenu razliku, te je potrebno obračunati odgođenu poreznu imovinu na iznos nepriznatog troška.

Nadalje, u skladu s računovodstvenim standardima subjekt će **započeti s amortizacijom** kada je imovina raspoloživa za upotrebu, odnosno na lokaciji i u stanju potrebnom za funkcioniranje kako je to namjenila uprava. **Prestanak amortizacije** je u trenutku klasificiranja imovine kao namijenjene prodaji ili kada se imovina prestane priznavati, ovisno o tome što je ranije. Međutim, potrebno je naglasiti da je za porezne svrhe početak obračuna amortizacije uređen drugačije, stoga je vjerojatno da će u prvoj godini obračuna amortizacije subjekti imati razliku između amortizacije za računovodstvene i porezne svrhe. Zakon u čl. 12. st 8. navodi da se s obračunom amortizacije započinje od prvog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljenja u upotrebu, dok se prilikom prestanka amortiziranja, neamortizirani dio knjigovodstvene vrijednosti imovine može amortizirati do kraja mjeseca u kojem je imovina bila u upotrebi (čl. 12. st. 9. Zakona). Dakle, s poreznog aspekta za početak obračuna amortizacije bitan uvjet je stavljanje imovine u uporabu, odnosno da je subjekt započeo s korištenjem imovine u svrhu obavljanja svoje djelatnosti. Preporuka je da se sastavi zapisnik o stavljanju imovine u upotrebu, kako bi računovodstvo imalo informaciju.

Trošak amortizacije priznaje se u račun dobiti i gubitka, osim ako neki drugi standard to zabranjuje ili zahtijeva priznavanje u knjigovodstvenu vrijednost neke druge imovine.

Amortizacijski iznos neke nematerijalne imovine s ograničenim korisnim vijekom upotrebe treba se sustavno rasporediti tijekom procijenjenog vijeka upotrebe. MRS 38 daje mogućnost korištenja sljedećih **metoda amortizacije**:

[2] Detaljnije o umanjenju imovine vidjeti u Pretnar A., S.: Primjeri umanjenja imovine prema MRS-u 36, RIF br. 12/14.

[3] Pravilnik o porezu na dobit; Nar. nov., br. 95/05.-137/15.; nadalje Pravilnik.

[4] Zakon o porezu na dobit; Nar. nov., br. 177/04.-143/14.; nadalje Zakon.

- *linearna (proporcionalna)* – fiksni iznos troška amortizacije tijekom korisnog vijeka trajanja sredstva
- *metoda opadajućih salda (degresivna metoda)* – smanjenje troška amortizacije tijekom korisnog vijeka trajanja sredstva
- *metoda koja se temelji na količini proizvodnje (funkcionalna metoda)* – trošak amortizacije temelji se na očekivanoj upotrebi ili proizvodnom učinku.

Ako se uzorak po kojem će buduće ekonomske koristi pritjecati u subjekt ne može odrediti, MRS 38 i HSFI 5 sugeriraju primjenu linearne metode amortizacije, pri čemu je bitno da se odabrana metoda amortizacije dosljedno primjenjuje iz jednog u drugo razdoblje, osim ako se mijenja očekivani okvir korištenja budućih ekonomskih koristi.

Za porezne svrhe, u čl. 12. st. 5. i 6. Zakona utvrđene su najviše porezno dopustive godišnje stope koje se koriste za obračun amortizacije te je propisana obveza primjene linearne metode amortizacije, a stope su sljedeće:

Red. br.	Imovina	Godišnja (redovna) stopa amortizacije	Amortizacijski vijek u godinama	Dvostruka (ubrzana) godišnja stopa amortizacije	Amortizacijski vijek u godinama
1.	Softver	50%	2	100%	1
2.	Nematerijalna imovina	25%	4	50%	2

Računovodstveni i porezni vijek upotrebe ne moraju uvijek biti isti, što se direktno odražava na stope amortizacije koje subjekt koristi. Stoga, ukoliko je godišnji iznos troška amortizacije veći od troška amortizacije izračunatog temeljem porezno dopustivih stopa, razliku je potrebno iskazati u godišnjoj prijavi poreza na dobit kao povećanje porezne osnovice – red. br. 18. PD obrasca.

Najmanje na kraju svake godine subjekt mora provjeriti metodu amortizacije i razdoblje amortizacije, odnosno procijenjeni korisni vijek trajanja nematerijalne imovine s ograničenim ili neograničenim vijekom upotrebe. U skladu s time, ako se tijekom vremena promijeni očekivani okvir budućih ekonomskih koristi od nematerijalne imovine koje pritječu u subjekt, potrebno je promijeniti metodu amortizacije. Ako dođe do promjene procijenjenog korisnog vijeka upotrebe sukladno novim uvjetima i okolnostima, potrebno je promijeniti razdoblje amortizacije sukladno novoj procjeni. Također, ponovna procjena vijeka upotrebe imovine s određenim vijekom trajanja može ukazivati na potrebu umanjenja vrijednosti te imovine sukladno zahtjevima MRS-a 36. Nadalje, subjekt mora najmanje na kraju svake financijske godine provjeriti procijenjeni ostatak vrijednosti imovine na kraju vijeka upotrebe. Promjena metode amortizacije, vijeka upotrebe i promjene u ostatku vrijednosti imovine obračunavaju se kao promjena računovodstvene procjene, sukladno MRS-u 8 – *Računovodstvene politike, promjene u računovodstvenim procjenama i pogreške*, odnosno istoimenom HSFI-u 3. Efekti takvih novih procjena imaju utjecaj na rezultat tekućeg i budućih razdoblja.

3.3.2. Modeli naknadnog mjerenja nematerijalne imovine

Nakon početnog priznavanja nematerijalne imovine, društvo kao računovodstvenu politiku **naknadnog mjerenja** može izabrati:

a) model troška - nematerijalna imovina se mjeri po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja.

Primjer: Patent iz primjera br. 2. priznat je na razdoblje od 5 godina. Obračunata je amortizacija za svibanj 2016. godine (model troška). Postoji obveza treće strane kupiti taj patent za 5 godina te je procijenjeni ostatak vrijednosti na kraju vijeka upotrebe 20.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Troškovi amortizacije*			
	Trošak amortizacije	6.666,66	430	
	Ispravak vrijednosti patenta	6.666,66		009

Izračun troška amortizacije: (420.000,00 - 20.000) x 20%/12 = 6.666,66 kn.

Primjer: Softver iz primjera br. 3. - procjenjuje se da će se softver (programski paketi) prodavati na tržištu sljedeće dvije godine te je stopa amortizacije 50%. Potrebno je obračunati amortizaciju za rujan 2016. godine. Društvo koristi model troška.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Troškovi amortizacije*			
	Trošak amortizacije	17.000,00	430	
	Ispravak vrijednosti softvera	17.000,00		009

Izračun troška amortizacije: 408.000,00 x 50%/12 = 17.000 kn.

b) model revalorizacije - nematerijalna imovina mjeri se po fer vrijednosti na datum revalorizacije umanjenoj za kasnije akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja. Revalorizacijski model nije dopušteno koristiti ukoliko imovina prethodno nije bila priznata kao imovina ili je imovina prilikom početnog priznavanja evidentirana u iznosu koji se razlikuje od troška nabave.

Prema toč. 75. MRS-a 38 i toč. 5.33. HSFI-a 5, **fer vrijednost potrebno je utvrditi prema aktivnom tržištu** (kojeg karakterizira istodobno ispunjenje uvjeta koji su kako slijedi: homogenost predmeta kojima se trguje, u svako vrijeme spremni kupci i prodavači te dostupnost cijena javnosti), a revalorizaciju je potrebno obavljati redovito kako se knjigovodstvena vrijednost imovine ne bi značajno razlikovala od fer vrijednosti na datum bilance. S obzirom da aktivno tržište vrlo rijetko postoji za nematerijalnu imovinu zbog njenih karakteristika, kao što su jedinstvenost sredstva, neprenosivost ugovora između kupca i prodavatelja, a transakcije su relativno rijetke, cijena koja se plaća za jedno sredstvo (a često nije niti dostupna javnosti) ne mora davati dovoljno podataka kako bi se odredila fer vrijednost drugog sredstva.

Učestalost revalorizacije ovisi o rasprostranjenosti fer vrijednosti nematerijalne imovine koja se revalorizira. U slučaju kada se fer vrijednost imovine značajno razlikuje od njene knjigovodstvene vrijednosti ili se fer vrijednost značajno i učestalo mijenja, potrebno je provoditi godišnju revalorizaciju. **Revalorizacija** nematerijalne imovine na datum revalorizacije može se provoditi **na dva načina** (toč. 80. MRS-a 38 i toč. 5.34. HSFI-a 5):

1.) prepravljanjem ispravka vrijednosti razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva tako da je knjigovodstvena vrijednost sredstva nakon revalorizacije jednaka revaloriziranom iznosu ili

2.) isključenjem ispravka vrijednosti iz bruto knjigovodstvene vrijednosti sredstva i neto prepravljenog iznosa u revalorizirani iznos tog sredstva.

Primjer:

Društvo provodi revalorizaciju patenta. 1. 1. 2016. godine nabavna vrijednost patenta je 160.000,00 kn, a akumulirana amortizacija 40.000,00 kn. Sadašnja knjigovodstvena vrijednost imovine iznosi 120.000,00 kn. Procijenjena fer vrijednost patenta utvrđena je u iznosu od 170.000,00 kn. Vijek upotrebe imovine je 5 godina te ne dolazi do njegove promjene. Potrebno je evidentirati revalorizaciju u 2016. godini. Potrebno je obračunati odgođene porezne obveze koje proizlaze s osnova revalorizacije.

a) Revalorizacija bruto knjigovodstvenog iznosa
Izračun faktora revalorizacije = 170.000,00 / (160.000,00 - 40.000,00) = 1,4166
Patent = (1,4166 - 1) x 160.000,00 = 66.656,00 kn
Akumulirana amortizacija = (1,4166 - 1) x 40.000 = 16.656,00 kn
Revalorizacijska rezerva = 66.656,00 – 16.656,00 = 50.000,00 - odgođena porezna obveza
Odgođena porezna obveza = 50.000,00 x 20% = 10.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Revalorizacija patenta*			
	Patenti	66.656,00	001	
	Ispravak vrijednosti patenta	16.656,00		009
	Revalorizacijska rezerva nematerijalne imovine	40.000,00		930
	Odgođene porezne obveze	10.000,00		980

b) *Revalorizacija neto knjigovodstvenog iznosa*

Učinak revalorizacije = fer vrijednost - knjigovodstvena vrijednost = 170.000,00 - 120.000,00 = 50.000,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Revalorizacija patenta*			
	Patenti	40.000,00		001
	Ispravak vrijednosti patenta	40.000,00	009	
	Patenti	50.000,00	001	
	Revalorizacijska rezerva nematerijalne imovine	40.000,00		930
	Odgođene porezne obveze	10.000,00		980

Ako se nematerijalna imovina mjeri primjenom revalorizacijskog modela, svu ostalu imovinu iz iste skupine potrebno je također mjeriti primjenom istog modela, osim **ako za navedenu imovinu ne postoji aktivno tržište**. U tom slučaju, imovina iz skupine nematerijalne imovine koja se revalorizira **mjerit će se po modelu troška**. Primjeri nematerijalne imovine za koju ne postoji aktivno tržište su zaštitni znakovi, izdavački nazivi, glazbena ili filmska izdavačka prava, patenti ili trgovinske oznake. Nadalje, **ako fer vrijednost revalorizirane imovine nije više moguće utvrditi s aktivnog tržišta**, knjigovodstvena vrijednost te imovine utvrđuje se u visini revalorizirane vrijednosti **na datum posljednje revalorizacije** s aktivnog tržišta, umanjene za kasnije akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja. Sama činjenica da aktivno tržište za revaloriziranu imovinu više ne postoji, može biti pokazatelj potrebe umanjenja vrijednosti te imovine u skladu s MRS-om 36 - *Umanjenje imovine*. Kada se fer vrijednost može utvrditi prema aktivnom tržištu na neki kasniji datum njegova utvrđivanja, revalorizacijski model će se primijeniti od toga datuma.

Ako je rezultat revalorizacije povećanje knjigovodstvene vrijednosti nematerijalne imovine, to povećanje se priznaje u kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje vrijednosti iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobit ili gubitak.

Ako se knjigovodstvena vrijednosti nematerijalne imovine smanji, to smanjenje treba priznati u dobit ili gubitak. Međutim, revalorizacijsko smanjenje treba izravno teretiti revalorizacijske rezerve do iznosa do kojeg ovo smanjenje ne prelazi iznos koji je evidentiran kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu.

Kumulativna revalorizacijska rezerva uključena u kapital može se izravno prenijeti u zadržanu dobit u trenutku realizacije rezerve, prilikom povlačenja ili otuđenja sredstva. Ipak, neke rezerve mogu se realizirati kao imovina koju koristi subjekt, te će u tom slučaju iznos realizirane rezerve biti razlika između amortizacije temeljene na revaloriziranom knjigovodstvenom iznosu i amortizacije koja bi bila priznata prema trošku nabave te imovine. Prijenos revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne provodi se kroz račun dobiti i gubitka.

Oblikovanje revalorizacijske rezerve se ne uključuje u poreznu osnovicu, međutim realizirana revalorizacijska rezerva se oporezuje. Porezni tretman revalorizacijske rezerve uređen je čl. 39., prema kojem se revalorizacijska rezerva formirana pri procjeni imovine uključuje u poreznu osnovicu u iznosu povećanog troška amortizacije nastalog zbog revalorizacije u onom poreznom razdoblju u kojemu je realizirana. Prema tome, prilikom izrade godišnje prijave poreza na dobit za revalorizacijsku svotu koja je prenesena u korist zadržanih dobitaka mora se povećati osnovica poreza na dobit - red br. 25. PD obrasca. Ostatak revalorizacijske rezerve uključuje se u poreznu osnovicu nakon uništenja, prodaje ili drugog oblika otuđenja imovine od koje je revalorizacijska rezerva oblikovana.

3.3.3. Oblikovanje pričuva za neotpisane troškove razvoja

U skladu s čl. 19. st. 14. novog Zakona o računovodstvu[5] koji se primjenjuje **za sastavljanje financijskih izvješća za 2016. godinu**, subjekt koji u bilanci ima iskazane neotpisane troškove razvoja mora oblikovati **rezerve za pokriće neotpisanih troškova razvoja iskazanih u aktivi**. Prema odredbama tog članka, ...*„trgovačko društvo koje na datum bilance ima dobit raspoloživu za podjelu članovima društva sukladno odredbama Zakona o trgovačkim društvima dužno je takvu dobit najprije uporabiti za unos u ostale rezerve za pokriće: 1. neotpisanih troškova razvoja iskazanih u aktivi...“.*

3.4. Prestanak priznavanja imovine

Iako je imovina do kraja amortizirana i dalje se mora voditi u evidenciji subjekta, sve do trenutka otuđenja. Nematerijalna imovina će se prestati priznavati: **a) prilikom otuđenja** (primjerice prodajom, financijskim leasingom, donacijom) ili **b) kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od uporabe ili otuđenja imovine**.

Iznosi dobitaka ili gubitaka koji proizlaze iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine utvrđuju se kao razlika između neto iznosa potraživanja od otuđenja, ako postoji, i knjigovodstvene vrijednosti imovine. U skladu s čl. 12. st. 10. i 11. Zakona neamortizirani trošak nabave priznaje se u porezni rashod u poreznom razdoblju u kojem je imovina prodana, darovana, na drugi način otuđena ili uništena. Ako je trošak nabave iskazan u revaloriziranoj svoti, u porezni rashod priznaje se neamortizirani trošak nabave umanjen za revalorizirani

[5] Zakon o računovodstvu, Nar. nov., br. 78/15. - 134/15.; nadalje ZOR.

iznos koji je do trenutka prodaje, darovanja, otuđenja na drugi način i uništenja uključen u prihode.

Međutim, amortizacija nematerijalne imovine ne prestaje u trenutku njenog povlačenja iz upotrebe, osim u situaciji kada je nematerijalna imovina amortizirana do kraja ili se ista tretira kao imovina koja se drži za prodaju.

4. INTERNO DOBIVENI GOODWILL

U skladu s toč. 48. - 50. MRS-a 38 i toč. 5.24. HSFI-a 5 interno dobiveni goodwill, kao razliku između tržišne vrijednosti subjekta i knjigovodstvene vrijednosti njegove identificirane neto imovine, subjekt neće priznati kao imovinu, budući da to nije resurs koji se može identificirati (nije odvojiv niti proistječe iz ugovornih ili drugih prava), subjekt ga ne kontrolira te se trošak nabave ne može pouzdano utvrditi. U ovom slučaju, izdaci koji nastaju kako bi se dobile buduće ekonomske koristi ne rezultiraju nematerijalnom imovinom jer ne zadovoljavaju kriterije priznavanja, već se opisuju kao doprinos interno dobivenom goodwillu.

5. ZAKLJUČAK

Nematerijalna imovina može se definirati kao imovina bez fizičkih obilježja, koju je moguće zasebno identificirati. Kako bi se nematerijalna imovina mogla priznati potrebno je udovoljiti uvjetima definiranja (identifikacija, kontrola i buduće ekonomske koristi) i priznavanja nematerijalne imovine. Između ostaloga, nematerijalnu imovinu moguće je steći internim razvojem koji se odvija kroz dvije faze, i to: a) fazu istraživanja, i b) fazu razvoja. Svi izdaci koji su nastali u fazi istraživanja priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali, dok se izdaci u fazi razvoja mogu kapitalizirati ako su zadovoljeni određeni uvjeti. Početno mjerenje nematerijalne imovine je po trošku, a u kasnijim razdobljima se priznaje prema modelu troška ili revalorizacijskom modelu, pri čemu se fer vrijednost treba odrediti prema aktivnom tržištu. Za imovinu koja ima ograničeni vijek upotrebe provodi se obračun amortizacije, dok se imovina s neograničenim vijekom upotrebe ne amortizira, već se testira na umanjenje barem jednom godišnje. Također, društvo mora preispitati korisni vijek trajanja, metode amortizacije i procijenjeni ostatak vrijednosti imovine. Subjekt će prestati s priznavanjem imovine u trenutku otuđenja ili kada se od nje ne očekuju buduće ekonomske koristi.

Literatura:

1. Internally Generated Computer Software Costs Recognition, dostupno na: http://accounting-financial-tax.com/2011/10/internally-generated-computer-software-costs-recognition, 25. 4. 2016.
2. Accounting For Intangible Assets (IAS 38) With Case Examples, dostupno na: http://accounting-financial-tax.com/2009/03/accounting-for-intangible-assets-ias-38-with-case-examples, 25. 4. 2016.
3. Intangible assets, dostupno na: http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P1-Corporate-Reporting/intangible-assets.pdf?sfvrsn=0, 25. 4. 2016.
4. Intangible assets, Chapter 12, dostupno na: http://www.google.hr/url?url=http://staff.washington.edu/lducharm/Acc302/CN12.doc&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ei=TpW1U8qiDaSM7QazjoGwBw&ved=0CCMQFjAD&sig2=i3aB8NG5d4y46LwM9RH3bg&usg=AFQjCNHNM-SwsGge3R6p-j5N6pQho2kYtw, 25. 4. 2016.

Izv. prof. dr. sc. HRVOJE PERČEVIĆ
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni i porezni tretman primjene metode udjela

Prema MRS-u 28 ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate obračunavaju se primjenom metode udjela. HSFI 2 zahtijeva da se ulaganja u pridružena društva (društva povezana sudjelujućim interesom) te ulaganja u zajednički kontrolirane subjekte obračunavaju primjenom metode udjela. Također, zadnjim izmjenama MRS-a 27 koje su stupile na snagu od 1. 1. 2016., omogućeno je matičnom društvu da svoja ulaganja u ovisna društva u nekonsolidiranim (odvojenim) financijskim izvještajima iskaže primjenom metode udjela. Primjenom metode udjela ulagač utvrđuje i evidentira kao prihod odnosno rashod svoj udjel u neto dobiti odnosno gubitku pridruženog društva ili zajedničkog pothvata. Budući da su prihodi i rashodi koji proizlaze iz primjene metode udjela uključeni u poslovni rezultat ulagača, zanimljivo je ukazati na potencijalni porezni tretman takvih prihoda i rashoda.

1. UVOD

Primjena metode udjela kao relevantne metode za obračun ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate određena je MRS-om 28 – Udjeli u pridruženim društvima i zajedničkim pothvatima te HSFI-om 2 – Konsolidirani financijski izvještaji. Prema MRS-u 28, ulagač koji ima udjele u pridruženim subjektima i/ili zajedničkim pothvatima mora te udjele obračunavati primjenom metode udjela i kao takve prezentirati u svojim financijskim izvještajima. HSFI 2 također zahtijeva da se ulaganja u pridružena društva (odnosno društva povezana sudjelujućim interesom) te ulaganja u zajednički kontrolirane poduzetnike obračunavaju primjenom metode udjela u financijskim izvještajima ulagača.

Također, izmjenama MRS-a 27 – Nekonsolidirani financijski izvještaji, koje su stupile na snagu od 1. 1. 2016., ulagač koji ima udjele u ovisnim subjektima, pridruženim subjektima i/ili zajedničkim pothvatima može u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima udjele u ovisnim i pridruženim subjektima odnosno zajedničkim pothvatima obračunavati ili po trošku ili sukladno MRS-u 39 (odnosno MSFI-u 9 kada taj standard krene s primjenom) ili primjenom metode udjela iz MRS-a 28. Ulagač će sastavljati nekonsolidirane financijske izvještaje u skladu s MRS-om 27 kada je matično društvo odnosno kada uz udjele u pridruženim društvima ili zajedničkim pothvatima ima i udjele u ovisnim društvima.

U financijskim izvještajima u kojima je primijenjena metoda udjela, ulagač ne smije svoje udjele u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima naknadno mjeriti po fer vrijednosti (sukladno MRS-u 39).

2. PRIDRUŽENI SUBJEKT I POSTOJANJE ZNAČAJNOG UTJECAJA

Prema MRS-u 28 – Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima i HSFI-u 2 – Konsolidirani financijski izvještaji, pridruženi subjekt je subjekt u kojem ulagač ima značajan utjecaj.[1] Pri tome HSFI 2 umjesto termina pridruženi subjekt koristi termin društvo povezano sudjelujućim interesom, pri čemu je definicija društva povezana sudjelujućim interesom u potpunosti usklađena s definicijom pridruženog društva iz MRS-a 28.[2] Ulagač ostvaruje značajan utjecaj u pridruženom društvu kada ima moć sudjelovanja u donošenju odluka o financijskim i poslovnim politikama tog društva, ali nema kontrolu nad tim politikama niti postoji zajednička kontrola nad tim politikama.[3] Općenito se smatra da jedan subjekt ima značajan utjecaj na drugi ukoliko stekne, direktno ili indirektno (putem ovisnih subjekata), 20% ili više glasačke moći, osim ako nije moguće nedvojbeno dokazati da to nije slučaj.[4] Formalnopravno jedan subjekt stječe značajan utjecaj na drugi kada stekne 20% ili više od 20% njegovih vlasničkih udjela ili redovnih dionica s pravom glasa. Međutim, vlasnički udjel od 20% ili više od 20% jednog subjekta u drugom ne znači automatski i značajan utjecaj na poslovnu i financijsku politiku. Isto tako jedan subjekt može ostvarivati značajan utjecaj na drugi i s vlasničkim udjelom manjim od 20%. Kod procjene postojanja značajnog utjecaja, ključna je činjenica ima li ulagač moć sudjelovanja u donošenju odluka o financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta, a ne samo vlasnički udjel u tom subjektu. MRS 28 navodi načine dokazivanja postojanja značajnog utjecaja. Sukladno MRS-u 28 postojanje značajnog utjecaja ulagatelja obično se dokazuje na jedan ili više sljedećih načina:[5]

(a) predstavnicima u upravi ili istovjetnom upravnom tijelu subjekta koji je predmetom ulaganja
(b) sudjelovanjem u procesima donošenja politika, što uključuje i sudjelovanje o donošenju odluka o dividendama, tj. isplati dobiti i drugim isplatama
(c) materijalnim transakcijama između subjekta i subjekta koji je predmetom ulaganja
(d) razmjenom rukovoditelja ili
(e) davanjem bitnih tehničkih informacija.

[1] MRS 28, točka 3. i HSFI 2, točka 2.37.

[2] Vidjeti HSFI 2, točka 2.6. i 2.37.

[3] MRS 28, točka 3.

[4] MRS 28, točka 5. i HSFI 2, točka 2.38.

[5] MRS 28, točka 6. i HSFI 2, točka 2.39.

Subjekt može imati u vlasništvu dioničke varante, opcije na kupnju dionica, dužničke ili glavničke instrumente koji se mogu konvertirati u redovne dionice ili druge slične instrumente koji, ako se izvrše, tj. konvertiraju, daju dodatnu glasačku moć u odlučivanju o financijskim i poslovnim politikama drugog subjekta (potencijalna glasačka prava).[6] Postojanje i utjecaj potencijalnih glasačkih prava koja se u sadašnjosti mogu primijeniti ili konvertirati (što uključuje i potencijalna glasačka prava koja drže drugi subjekti) uzimaju se u obzir pri utvrđivanju postojanja značajnog utjecaja jednog subjekta nad drugim.[7] MRS 28 navodi da u ocjenjivanju pridonose li potencijalna glasačka prava značajnom utjecaju jednog subjekta nad drugim, subjekt (ulagač) mora ispitati sve činjenice i okolnosti (uključujući uvjete mogućih ugovornih sporazuma) koje utječu na potencijalna prava, osim nakane uprave da ta potencijalna prava izvrši, odnosno konvertira i financijske sposobnosti za to.[8]

Subjekt gubi značajan utjecaj u drugom subjektu koji je predmetom ulaganja kada izgubi moć sudjelovanja u financijskim i poslovnim politikama tog subjekta. Do gubitka značajnog utjecaja može doći s promjenom apsolutnog ili relativnog udjela u vlasništvu ili bez te promjene.[9] Moguće je da pridruženi subjekt padne pod kontrolu vlade, suda, stečajnog upravitelja ili regulatora[10], pa u tom slučaju ulagač gubi značajan utjecaj na pridruženi subjekt, ali taj gubitak značajnog utjecaja nije uzrokovan promjenom vlasničkog udjela u pridruženom subjektu. Također, gubitak značajnog utjecaja bez promjene vlasničkog udjela može nastati i kao posljedica ugovornog sporazuma.[11]

3. ZAJEDNIČKI POTHVAT I ZAJEDNIČKA KONTROLA

3.1. Zajednički pothvati prema MRS-u 28

MRS 28 propisuje primjenu metode udjela za udjele u zajedničkim pothvatima. Zajednički pothvat je zajednički posao u kojem strane koje imaju zajedničku kontrolu nad poslom imaju prava na neto imovinu iz predmetnog posla.[12] Temeljne karakteristike zajedničkog pothvata su sljedeće: (a) riječ je o zajedničkom poslu dvaju ili više subjekata, (b) subjekti u zajedničkom pothvatu imaju zajedničku kontrolu nad zajedničkim poslom i (c) subjekti u zajedničkom pothvatu imaju pravo na neto imovinu koja proizlazi iz zajedničkog pothvata. Zajednički posao je posao koji je pod zajedničkom kontrolom dviju ili više osoba.[13] Zajednička kontrola je ugovorna podjela kontrole nad nekim poslom, koja postoji samo kad je za odlučivanje o relevantnim poslovima potrebna jednoglasna suglasnost strana koje dijele kontrolu.[14] Prema tome, kod zajedničkih pothvata ključni faktor nije vlasnički udjel nego ugovorni sporazum puterm kojeg pothvatnici dijele zajedničku kontrolu.

3.2. Zajednički pothvati prema HSFI-u 2

HSFI 2 definira zajedničke pothvate kao poslovne kombinacije u kojima jedan subjekt zajedno s drugim subjektima ima zajedničku kontrolu nad trećim subjektom.[15] Pri tome, prema HSFI-u 2, tri su vrste zajedničkih pothvata, i to: (1) zajednički kontrolirane djelatnosti, (2) zajednički kontrolirana imovina i (3) zajednički kontrolirani poduzetnik. Svi zajednički pothvati imaju sljedeće zajedničke karakteristike: (a) dva ili više subjekata vezani su ugovornim aranžmanom i (b) ugovorni aranžman uspostavlja zajednički kontrolu.[16] Zajednički kontrolirana imovina i zajednički kontrolirana djelatnost ne rezultiraju stvaranjem novog subjekta, već udjeli u takvim pothvatima rezultiraju iskazivanjem imovine, obveza, prihoda i rashoda u financijskim izvještajima subjekta koji ima udjele u takvim zajedničkim pothvatima razmjerno prema visini njegovog udjela u zajedničkom pothvatu. Kod ovakvih zajedničkih pothvata, pothvatnik iskazuje u svojim financijskim izvještajima svoj udjel u imovini, obvezama, prihodima i rashodima zajedničkog pothvata. Zajednički kontrolirani poduzetnik je oblik zajedničkog pothvata koji podrazumijeva uspostavu novog subjekta (trgovačkog društva) u kojem svaki pothvatnik ima svoj udjel. Zajednički kontrolirani poduzetnik posluje na istovjetan način kao i svako drugo trgovačko društvo, samo što ugovorni aranžman između pothvatnika uspostavlja zajedničku kontrolu nad gospodarskom aktivnošću zajednički kontroliranog poduzetnika.[17] Pothvatnici koji imaju udjele u zajednički kontroliranim poduzetnicima, dužni su na svoja ulaganja u zajednički kontrolirane poduzetnike primjenjivati metodu udjela.

4. OVISNI SUBJEKT I KONTROLA

Ovisni subjekt je subjekt koji je pod kontrolom drugog subjekta odnosno matice.[18] Prema MSFI-u 10 – Konsolidirani financijski izvještaji, kontrola jednog subjekta (matice) nad drugim subjektom (ovisnim subjektom) postoji ako je ulagatelj (matica) temeljem svog sudjelovanja u drugom subjektu (ovisnom subjektu) izložen varijabilnom prinosu, odnosno ima prava na njih te sposobnost utjecati na prinos svojom prevlašću u tom subjektu.[19] Dakle, ulagatelj ima kontrolu nad drugim subjektom ako ima: (a) moć raspolaganja tim subjektom, (b) izloženost ili prava u odnosu na varijabilni prinos na svoje sudjelovanje u tom subjektu i (c) sposobnost primjene svojih ovlasti u subjektu na način da utječe na visinu svog prinosa.[20] Potrebno je da ulagatelj ima sva tri elementa kontrole kako bi i potpunosti kontrolirao drugi subjekt. Prema HSFI-u 10, kontrola je definirana kao pravo određivanja financijskih i operativnih politika poduzetnika tako da se ostvare koristi od njegovih aktivnosti.[21] U situaciji kada je ulagatelj matica odnosno kad ima kontrolu nad jednim ili više ovisnih subjekata dužan je sastaviti konsolidirane financijske izvještaje te svoje nekonsolidirane (odvojene) financijske izvještaje. Prema HSFI-u 2, matica će svoja ulaganja u ovisne subjekte u svojim nekonsolidiranim (odvojenim) financijskim izvještajima obračunavati po trošku. Međutim, prema zadnjim izmjenama MRS-a 27, koje su stupile na snagu od 1. 1. 2016., ulagatelj (matica) može svoja ulaganja u ovisne subjekte u nekonsolidiranim (odvojenim) financijskim izvještajima obračunavati ili po trošku ili u skladu s MRS 39 odnosno MSFI 9 (dakle, po fer vrijednosti) ili primjenom metode udjela.

Naime, dana 12. kolovoza 2014. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde objavio je izmjene međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 27 *Nekonsolidirani financijski izvještaji* pod nazivom *Metoda udjela u nekonsolidiranim financijskim izvještaji-*

[6] MRS 28, točka 7.
[7] Isto.
[8] MRS 28, točka 8.
[9] MRS 28, točka 9. i HSFI 2, točka 2.91.
[10] Isto.
[11] MRS 28, točka 9.
[12] MRS 28, točka 3.
[13] Isto.
[14] Isto.
[15] HSFI 2, točka 2.40.
[16] HSFI 2, točka 2.41.
[17] HSFI 2, točka 2.42.
[18] MSFI 10, Dodatak A. i HSFI 2, točka 2.18.
[19] MSFI 10, Dodatak A.
[20] MSFI 10, točka 7.
[21] HSFI 10, točka 2.12.

ma. Cilj izmjena je bio dopustiti subjektima uporabu metode udjela opisane u MRS-u 28 *Udjeli u pridruženim subjektima i zajedničkim pothvatima*, kako bi se uzelo u obzir ulaganja u društva kćeri, zajedničke pothvate i pridružena društva u njihovim nekonsolidiranim financijskim izvještajima.[22] EFRAG je 18. prosinca 2015. prihvatio izmjene MRS-a 27 od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde koje su objavljene u Službenom listu Europske unije 18. prosinca 2015.[23] Prema tim izmjenama, pri sastavljanju nekonsolidiranih (odvojenih) financijskih izvještaja subjekt je dužan ulaganja u ovisne subjekte, zajedničke pothvate i pridružene subjekte obračunati ili:

(a) po trošku nabave
(b) u skladu s MSFI-jem 9 ili
(c) primjenom metode udjela iz MRS-a 28.[24]

Isti način obračuna subjekt je dužan primjenjivati na svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja obračunana po trošku ili primjenom metode udjela obračunavaju se u skladu s MSFI-jem 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ako su razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji ili imovinu namijenjenu raspodjeli (ili uključena u skupinu za otuđenje koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji odnosno raspodjeli). Mjerenje ulaganja obračunanih u skladu s MSFI-jem 9 u tim se okolnostima ne mijenja.[25] Ako subjekt odluči obračunavati ulaganja u ovisne subjekte u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima primjenom metode udjela umjesto po trošku ili u skladu s MRS-om 39, tj. MSFI 9, dužan je te izmjene primjenjivati retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* na godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2016.[26]

5. KARAKTERISTIKE I PRIMJENA METODE UDJELA

5.1. Primjena metode udjela

Metodom udjela ulaganje u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat (zajednički kontrolirani poduzetnik) početno se iskazuje po trošku, a njegova knjigovodstvena vrijednost uvećava se ili umanjuje po osnovi priznavanja udjela ulagatelja u dobiti i gubitku subjekta koji je predmetom ulaganja nakon datuma stjecanja.[27] Ulagateljev udjel u dobiti ili gubitku subjekta koji je predmetom ulaganja uračunava se u dobit ili gubitak ulagatelja. Iznosi koje je subjekt koji je predmetom ulaganja isplatio izvještajnom subjektu (ulagatelju) smanjuju knjigovodstvenu vrijednost ulaganja.[28] Usklađenja knjigovodstvene vrijednosti mogu biti nužna zbog promjena razmjernog udjela ulagatelja temeljem promjena ostale sveobuhvatne dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja.[29] Ulagateljev udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja iskazuje unutar svoje ostale sveobuhvatne dobiti.[30] Prema navedenom, knjigovodstvena vrijednost ulaganja u pridružene subjektu i zajedničke pothvate (zajednički kontrolirane poduzetnike) primjenom metode udjela utvrđuje se na sljedeći način:

Metoda udjela

Trošak stjecanja udjela (dionica)
+ Udjel u neto dobiti pridruženog društva
+ Udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženog društva
  - Izglasane dividende pidruženog društva
  - Udjel u gubitku pridruženog društva
= Knjigovodstvena vrijednost udjela u pridruženim društvima

Udjeli u pridruženim društvima

Trošak stjecanja	
Udjel u neto dobiti	Dividende od pridruženog društva
Udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	Udjel u gubitku pridruženog društva

Metodom udjela prihod od ulaganja u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat (zajednički kontrolirani poduzetnik) iskazuje se u visini ulagačeva udjela u neto dobiti pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata. Pri tome, ulagačev udjel u neto dobiti i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja utvrđuje se na temelju postojećih vlasničkih udjela, ne uzimajući u obzir potencijalna glasačka prava koja proizlaze iz varanata, opcija ili konvertibilnih vrijednosnih papira.[31]

Ulagač u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat (zajednički kontrolirani poduzetnik) primjenjuje metodu udjela za iskazivanje udjela u svojim financijskim izvještajima. Tu metodu ne primjenjuje u nekonsolidiranim financijskim izvještajima, ukoliko iste ulagač sastavlja. Također, u svojim financijskim izvještajima ulagač ne primjenjuje MRS 39 (niti će primjenjivati MSFI 9), što znači da ne postoji mogućnost naknadnog mjerenja ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate po fer vrijednosti.[32] Ukoliko ulagač u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat namjerava prodati svoje udjele i pri tome su zadovoljeni uvjeti iz MSFI-a 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja, u tom slučaju ulagač će udjele namijenjene prodaji klasificirati kao kratkotrajnu imovinu, prestati s primjenom metode udjela od datuma klasifikacije u portfelj namijenjen prodaji te mjeriti te udjele po nižoj vrijednosti između knjigovodstvene vrijednosti ili fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

5.2. Izuzeća od primjene metode udjela

Subjekt ne mora primijeniti metodu udjela na svoj udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu, ukoliko je ulagač matica koja je izuzeta od obveze sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja prema točki 4.a) MSFI-a 10 – Konsolidirani financijski izvještaji. Također, ulagač ne mora primijeniti metodu udjela na svoj udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu u sljedećim slučajevima:[33]

a) subjekt je ovisni subjekt u potpunom ili djelomičnom vlasništvu nekog drugog subjekta i svih njegovih drugih vlasnika, što uključuje one koji inače nemaju pravo glasa, koji su obaviješteni da subjekt ne primjenjuje metodu udjela i tome se ne protive
b) subjektovim dužničkim ili glavničkim instrumentima se ne trguje na javnom tržištu (nacionalnoj ili inozemnoj burzi ili izvanburzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta)
c) subjekt nije podnio niti je u postupku podnošenja svojih financijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili nekoj drugoj regulatornoj agenciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu i

[22] Službeni list Europske unije, Uredba Komisije (EU) 2015/2441, dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32015R2441.
[23] EFRAG Endorsement Status Report 20 April 2016, dostupno na: http://www.efrag.org/Endorsement.
[24] Službeni list Europske unije, Uredba Komisije (EU) 2015/2441, dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32015R2441.
[25] *Ibid.*
[26] *Ibid.*
[27] MRS 28, točka 10. i HSFI 2, točka 2.82.
[28] Isto.
[29] Isto.
[30] Isto.
[31] MRS 28, točka 12.
[32] MRS 28, točka 14.
[33] MRS 28, točka 17.

d) krajnja ili neposredna matica subjekta sastavlja konsolidirane financijske izvještaje prema MSFI za javnost.

Nužno je da ulagač ispuni sve ove uvjete da bi se izuzeo iz primjene metode udjela.

Također, kada udjel u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu drži subjekt koji je organizacija poduzetničkog kapitala ili uzajamni fond, investicijski uzajamni fond na udjele i sličan subjekt, uključujući fondove osiguranja vezane za udjele investicijskih fondova, ili se on drži putem takvih subjekata, subjekt može odlučiti da svoja ulaganja u takve pridružene subjekte i zajedničke pothvate mjeri po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak sukladno MRS-u 39. Dakle, u ovim slučajevima ulagač ne mora primijeniti metodu udjela na ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate, već ih tretira kao financijsku imovinu po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.

Prema HSFI 2, ulagač ne mora primijeniti metodu udjela na svoje udjele u društvima povezanim sudjelujućim interesom (pridruženim subjektima) i zajednički kontroliranim poduzetnicima kada je: (a) ulaganje razvrstano kao imoivna namijenjena prodaji ili (b) kada se primjenjuje izuzeće iz točki 2.48. i 2.49. koje dozvoljava matičnom društvu koje ima udjel u ovisnom društvu da ne sastavlja konsolidirane financijske izvještaje.[34]

5.3. Prestanak primjene metode udjela

Subjekt je dužan prestati s primjenom metode udjela od datuma na koji njegov udjel prestaje biti pridruženi subjekt ili zajednički pothvat.[35]

Ako njegov udjel preraste u ovisni subjekt, ulagač postaje matica te je dužan udjel obračunavati sukladno MSFI-u 3 – Poslovna spajanja i MSFI-u 10 – Konsolidirani financijski izvještaji.[36] To znači da u ovom slučaju ulagač mora sastaviti konsolidirane i nekonsolidirane financijske izvještaje pri čemu u konsolidiranim financijskim izvještajima konsolidira ovisni subjekt, a u nekonsolidiranim financijskim izvještajima udjel u ovisnom subjektu se mjeri ili po trošku ili po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 39.

Ako udjel u pridruženom društvu postane financijska imovina, subjekt je dužan taj udjel mjeriti po fer vrijednosti u skladu s MRS-om 39. Pri tome, za fer vrijednost udjela uzima se njegova fer vrijednost kod prvog knjiženja kao financijske imovine sukladno MRS-u 39. Subjekt je dužan u dobit ili gubitak uračunati svaku razliku između:

(i) fer vrijednosti eventualno zadržanog udjela i prihoda ostvarenih otuđenjem dijela udjela u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu i

(ii) knjigovodstvene vrijednosti udjela na datum na koji je prestao primjenjivati metodu udjela.[37]

Kada subjekt prestane primjenjivati metodu udjela, dužan je sve iznose prethodno iskazane u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti u vezi s tim udjelom obračunati po istoj osnovi koja bi vrijedila da je subjekt koji je predmetom ulaganja otuđio povezanu imovinu ili povezane obveze.[38]

Ako udjel u pridruženom subjektu postane udjel u zajedničkom pothvatu ili ako udjel u zajedničkom pothvatu postane udjel u pridruženom subjektu, subjekt nastavlja s primjenom metode udjela i povezani udjel ne podvrgava ponovnom mjerenju.[39]

Prema HSFI-u 2 subjekt prestaje s primjenom metode udjela na datum gubitka značajnog utjecaja u društvu povezanom sudjelujućim interesom odnosno na datum prestanka sudjelovanja u kontroli zajednički kontroliranog poduzetnika.[40]

5.4. Postupci u sklopu primjene metode udjela

Ulagač započinje s primjenom metode udjela od datuma na koji je njegovo ulaganje postalo udjelom u pridruženom subjektu ili zajedničkom pothvatu.[41] Mnogi postupci u sklopu primjene metode udjela slični su postupcima u procesu konsolidacije financijskih izvještaja u skladu s MSFI-em 10. Stjecanjem ulaganja, svaka razlika između troška ulaganja i udjela subjekta u neto fer vrijednosti utvrdive imovine i utvrdivih obveza subjekta koji je predmetom ulaganja, obračunava se na sljedeći način:

a) goodwill koji se odnosi na pridruženi subjekt ili zajednički pothvat uračunava se u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja i njegova amortizacija nije dopuštena

b) svaki višak subjektova udjela u neto fer vrijednosti utvrdive imovine i utvrdivih obveza subjekta koji je predmetom ulaganja iznad troška ulaganja ulazi u prihod prilikom utvrđivanja subjektova udjela u dobiti i gubitku pridruženog društva ili zajedničkog pothvata u razdoblju stjecanja ulaganja.[42]

Ulagač u pridruženi subjekt ili zajednički pothvat može obavljati transakcije sa subjektom koji je predmetom ulaganja. Pri tome se razlikuju tzv. uzvodne (upstream) i nizvodne (downstream) transakcije. Uzvodne (upstream) transakcije su transakcije u kojima pridruženi subjekt ili zajednički pothvat prodaje imovinu ulagatelju, dok su nizvodne (downstream) transakcije one u kojima ulagač prodaje imovinu svom pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu.[43] Udjel ulagatelja u dobiti ili gubitku pridruženog društva ili zajedničkog pothvata iz ove vrste transakcija se eliminira.[44]

Subjekt u primjeni metode udjela koristi najnovije dostupne financijske izvještaje pridruženog društva ili zajedničkog pothvata. Kad se kraj izvještajnog razdoblja subjekta razlikuje od onoga pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata, pridruženi subjekt odnosno zajednički pothvat sastavlja za subjekt financijske izvještaje s istim datumom s kojim se sastavljaju i financijski izvještaji subjekta, ukoliko je to moguće.[45] Ako to nije moguće, u primjeni metode udjela koriste se financijski izvještaji pridruženog društva ili zajedničkog pothvata sastavljeni na datum različit od financijskih izvještaja ulagača, s time da je pridruženi subjekt ili zajednički pothvat dužan uskladiti svoje financijske izvještaje za učinke značajnih transakcija ili događaja nastalih između datuma sastavljanja financijskih izvještaja pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata te ulagača. U svakom slučaju, razlika između kraja izvještajnog razdoblja pridruženog subjekta odnosno zajedničkog pothvata te ulagača ne smije biti veća od tri mjeseca.[46]

Kod primjene metode udjela, nužno je da ulagač i pridruženi subjekt odnosno zajednički pothvat primjenjuju iste računovodstvene politike na slične transakcije i događaje u sličnim okolnostima. Ukoliko se njihove računovodstvene politike razlikuju, u pripremi

[34] HSFI 2, točka 2.81.
[35] MRS 28, točka 22. i HSFI 2, točka 2.91. i 2.92.
[36] Isto.
[37] MRS 28, točka 22.
[38] MRS 28, točka 22.
[39] MRS 28, točka 24.
[40] HSFI 2, točka 2.91. i 2.92.
[41] MRS 28, točka 32.
[42] MRS 28, točka 32.
[43] Orsag S., Gulin D., Poslovne kombinacije, HZRiF, Zagreb, 1997.; Baker, Lembke, King, Jeffrey, Advanced Financial Accounting, McGraw Hill- Irwin, Boston...., 2009.; MRS 28, točka 28.
[44] MRS 28, točka 28.
[45] MRS 28, točka 33.
[46] MRS 28, točka 34.

financijskih izvještaja pridruženog subjekta odnosno zajedničkog pothvata obvezno se provode usklađenja da bi se zajamčila sukladnost računovodstvenih politika pridruženog društva odnosno zajedničkog pothvata s računovodstvenim politikama koje koristi subjekt primjenjujući metodu udjela.[47]

Ako je, prema metodi udjela, ulagačev udjel u gubitku pridruženog subjekta jednak ili prelazi knjigovodstveni iznos ulaganja, ulagač prekida priznavanje svojeg udjela u daljnjim gubicima.[48] Nakon što ulagačev udjel bude sveden na nulu, dodatni gubici se iskazuju i obveza se priznaje samo do visine ulagačeve zakonske ili izvedene obveze plaćanja u ime pridruženog subjekta ili zajedničkog pothvata. Ako takav pridruženi subjekt odnosno zajednički pothvat kasnije iskaže dobit, ulagač svoj udjel u dobiti ponovno počinje priznavati tek nakon što njegov udjel u dobiti bude jednak udjelu u nepriznatim gubicima.[49]

Nakon primjene metode udjela, uključujući priznavanje gubitaka pridruženog subjekta, tj. zajedničkog pothvata, ulagač mora primijeniti MRS 39 kako bi utvrdio moguću potrebu za priznavanjem dodatnih gubitaka zbog smanjene vrijednosti svog neto ulaganja u pridruženi subjekt, tj. zajednički pothvat.[50]

6. RAZMATRANJA O POREZNOM TRETMANU PRIMJENE METODE UDJELA

Za porezni tretman prihoda i rashoda koji proizlaze iz primjene metode udjela relevantni porezni propisi su Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14.) i Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14., 137/15.). Zadnjom izmjenom Pravilnika o porezu na dobit konkretiziran je porezni tretman prihoda koji se temelje na primjeni metode udjela. Budući da je metodom udjela definirano da ulagač u pridruženo društvo (društvo povezano sudjelujućim interesom) ili zajednički pothvat (zajednički kontrolirani subjekt) evidentira u svojoj računovodstvenoj evidenciji prihod u visini udjela u neto dobiti pridruženog društva ili zajedničkog pothvata, taj prihod je uključen u ukupnu dobit ulagača. Prihod s osnove primjene metode udjela je obračunski prihod odnosno nerealizirani prihod, jer nema za posljedicu novčani priljev. Također, taj prihod je temeljen na udjelu u neto dobiti pridruženog društva ili zajedničkog pothvata, pri čemu je bitno istaknuti da je dobit pridruženog društva ili zajedničkog pothvata oporezovana kod pridruženog društva ili zajedničkog pothvata. Stoga bi oporezivanje prihoda s osnove primjene metode udjela kod ulagača rezultiralo dvostrukim oporezivanjem što je u suprotnosti s čl. 9. st. 4. Pravilnika o porezu na dobit koji navodi da „prihodi nastali kod poreznog obveznika od ulaganja ne oporezuju se ako bi došlo do dvostrukog oporezivanja, jedan put kod ulagača, a drugi put kod društva u koje se ulaže“.[51] Nadalje, Zakon o porezu na dobit navodi da se porezna osnovica umanjuje za prihode od dividendi i udjela u dobiti pri čemu se pod tim prihodima smatraju prihodi: (a) čiji je isplatitelj obveznik plaćanja poreza na dobit prema Zakonu o porezu na dobit ili istovjetne vrste poreza, i (b) čiji je isplatitelj osnovan kao društvo čiji je pravni oblik usporediv s društvom kapitala, trgovačkim društvom odnosno društvom ili drugom osobom čiji je pravni oblik i način obračuna i plaćanja poreza usporediv s obveznicima poreza na dobit prema Zakonu o porezu na dobit, i (c) koji isplatitelju nisu porezno priznati rashod odnosno odbitak.[52] Međutim, Zakon nije specificirao odnosi li se to i na prihode s osnove primjene metode udjela ili samo na dividende i prinose temeljem poslovnih udjela u društvima s ograničenom odgovornosti. Nadalje, Pravilnik o porezu na dobit navodi da se porezna osnovica „umanjuje za prihode od dividendi i udjela u dobiti *primljene* od poduzetnika temeljem udjela u kapitalu, a koji su utvrđeni u skladu s člankom 6. stavkom 1. točkom 1. Zakona o porezu na dobit“.[53] „Porezni obveznik koji u godišnjoj prijavi poreza na dobit iskazuje umanjenje porezne osnovice po osnovi primljenih dividendi i udjela u dobiti, uz prijavu poreza na dobit mora dostaviti: (1) dokaz o strečenom udjelu u kapitalu isplatitelja, (2) evidenciju o danim zajmovima povezanim osobama i iznosima iskazanih prihoda po osnovi danih zajmova, (3) ako je isplatitelj nerezident, dokaz da isti ispunjava uvjete navedene u članku 6., stavku 1. točki 1. podtočki 1.1. a) i 1.1. b) Zakona o porezu na dobit, (4) dokaz o rezidentnosti isplatitelja, osim ako je isplatitelj rezident Republike Hrvatske i (5) izjavu isplatitelja da te prihode od dividendi i udjela u dobiti koje je isplatio poreznom obvezniku nije u zemlji svoje rezidentnosti iskazao kao porezno priznati rashod“.[54] U Uputi o sastavljanju i podnošenju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2015. godinu koju je objavila Porezna uprava na svojoj mrežnoj stranici[55] naveden je da porezni obveznik koji za ulaganja u druga društva primjenjuje metodu udjela te po toj osnovi iskazuje smanjenje porezne osnovice za obračunate dividende i udjele u dobiti koji su iskazani kao prihodi, dužan je prikupiti svu navedenu dokumentaciju odnosno kao da je dividenda u poreznom razdoblju i isplaćena.[56] Pravilnikom o porezu na dobit je navedeno da se ove odredbe Zakona i Pravilnika o porezu na dobit[57] na istovjetan način primjenjuju i na prihode od dividendi i udjela u dobiti u slučaju kada se za ulaganja primjenjuje metoda udjela.[58] U skladu sa svim navedenim, moglo bi se zaključiti da prihodi po osnovi primjene metode udjela nisu oporezivi samo u visini obračunatih i primljenih odnosno isplaćenih dividendi i udjela u dobiti. Neoporezivi iznos prihoda po osnovi primjene metode udjela (u visini primljenih dividendi i udjela u dobiti) predstavljaju stavku umanjenja računovodstvene dobiti u postupku utvrđivanja osnovice poreza na dobit.

Kada povezano društvo ili zajednički pothvat ostvaruju gubitak, ulagač utvrđuje svoj udjel u gubitku te temeljem toga evidentira rashode po osnovi primjene metode udjela. Rashodi po osnovi primjene metode udjela jesu nerealizirani rashodi (gubici) s obzirom da ne dolazi do otuđenja udjela u pridruženom društvu odnosno zajedničkom pothvatu niti do odljeva novčanih sredstava. Ovdje je korisno ukazati na odredbu iz članka 11. stavka 3. Pravilnika o pore-

[47] MRS 28, točka 36.

[48] MRS 28, točka 38. i HSFI 2, točka 2.84.

[49] MRS 28, točka 39. i HSFI 2, točka 2.85.

[50] MRS 28, točka 40.

[51] Pravilnik o porezu na dobit, čl. 9., st. 4., Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14., 137/15.

[52] Zakon o porezu na dobit, čl. 6. t., st. 1., Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14.

[53] Pravilnik o porezu na dobit, čl. 12., st. 2., Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14., 137/15.

[54] Pravilnik o porezu na dobit, čl. 12., st. 1., Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11, 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14., 137/15.

[55] http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19377

[56] *Ibid.*

[57] Zakon o porezu na dobit, čl. 6., st. 1., t. 1. i Pravilnik o porezu na dobit, čl. 9. st. 4. i čl. 12. st. 1.

[58] Pravilnik o porezu na dobit, čl. 12., st. 7., Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14., 137/15.

zu na dobit koji navodi da se „rashodi kod ulagača temeljem kojih bi nastalo dvostruko smanjenje porezne osnovice ili dvostruko stvaranje poreznog gubitka, jedan put kod ulagača a drugi put kod društva u koje se ulaže, ne priznaju se.“[59] Budući da u ovom slučaju ulagač iskazuje rashod temeljem svog udjela u gubitku pridruženog društva, ne bi bilo korektno da ulagač umanji svoju poreznu osnovicu za taj rashod, a da u isto vrijeme pridruženo društvo nije platilo porez zbog ostvarenog gubitka. Takva situacija bi dovela do dvostrukog umanjenja porezne osnovice, stoga rashod po osnovi udjela u gubitku pridruženog društva ne bi trebao biti priznat u porezne svrhe odnosno trebao bi biti porezno neutralan. Također, rashodi od primjene metode udjela predstavljaju svojevrsno vrijednosno usklađenje ulaganja u pridružena društva ili zajedničke pothvate, budući da se u ovom slučaju umanjuje knjigovodstvena vrijednost ulaganja, a sam rashod se uključuje u poslovni rezultat ulagača u razdoblju nastanka. Prema Zakonu o porezu na dobit rashodi po osnovi smanjenja vrijednosti financijske imovine priznaju se za svrhu oporezivanja dobiti u razdoblju prodaje odnosno otuđenja financijske imovine.[60] Slijedom navedenoga, moglo bi se zaključiti da rashodi temeljem primjene metode udjela neće biti priznati za svrhu oporezivanja dobiti ukoliko udjeli nisu u istom razdoblju prodani, tj. otuđeni. Rashodi temeljem primjene metode udjela priznali bi se u svrhu oporezivanja u razdoblju prodaje, tj. otuđenja udjela. Ukoliko rashodi po osnovi primjene metode udjela ne bi bili porezno priznati u razdoblju u kojem su evidentirani, osnovica poreza na dobit uvećala bi se za iznos tih rashoda. U tom slučaju, prema MRS-u 12 – Porez na dobit, nastala bi odbitna privremena razlika čiji bi se porezni učinak evidentirao u računovodstvenoj evidenciji i iskazao u financijskim izvještajima ulagača kao odgođena porezna imovina. Odgođena porezna imovina ukinula bi se u razdoblju prodaje, tj. otuđenja udjela, kada bi rashod po osnovi primjene metode udjela bio priznat za porezne svrhe.

Primjena metode udjela podrazumijeva da ulagač usklađuje knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate za svoj udjel u revalorizacijskim rezervama (ostaloj sveobuhvatnoj dobiti) pridruženog društva odnosno zajedničkog pothvata. Ulagač svoj udjel u ostaloj svobuhvatnoj dobiti pridruženog društva ili zajedničkog pothvata evidentira kao povećanje svojih revalorizacijskih rezervi. Ove revalorizacijske rezerve bit će realizirane u razdoblju otuđenja udjela kada će se prenijeti u prihode odnosno zadržanu dobit razmjerno prema tome na temelju čega su bile formirane u pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu.[61] Ukoliko bi realizirana revalorizacijska rezerva bila uključena u poreznu osnovicu u razdoblju njezine realizacije, sukladno MRS-u 12 revalorizacijska rezerva bi u tom slučaju prestavljala odgođenu poreznu obvezu čiji se porezni učinak iskazuje u računovodstvu i financijskim izvještajima ulagača kao odgođena porezna obveza. Odgođena porezna obveza ukinula bi se u razdoblju realizacije revalorizacijske rezerve, tj. u razdoblju otuđenja udjela u pridruženom društvu ili zajedničkom pothvatu.

Ovdje bi na kraju razmatranja poreznog tretmana prihoda i rashoda po osnovi primjene metode udjela bilo dobro ukazati na porezni tretman tih prihoda i rashoda prema Uputi o sastavljanju i podnošenju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2003. godinu koju je 5. 3. 2004. Porezna uprava objavila na svojim mrežnim stranicama.[62] Naime, prema toj Uputi prihodi i rashodi po osnovi primjene metode udjela smatraju se neutralnima s aspekta utvrđivanja osnovice poreza na dobit odnosno isključuju se iz računovodstvene dobiti prilikom utvrđivanja porezne osnovice. Ovakav trretman prihoda i rashoda temeljenih na primjeni metode udjela je možda i najpravedniji, budući da su ti prihodi i rashodi porezno tretirani kod pridruženog društva ili zajedničkog pothvata i ne bi trebali utjecati na poreznu osnovicu ulagača.

7. PRIMJERI PRIMJENE METODE UDJELA

Primjena metode udjela ilustrirat će se na sljedećim pojednostavljenim primjerima.

Primjer 1.

Dioničko društvo «M» d.d. drži 3.000 dionica društva «K» po knjigovodstvenoj vrijednosti od 150.000 kn. Dioničko društvo «K» d.d. ukupno je emitiralo 10.000 dionica. Na kraju 20x1. godine društvo «K» d.d. iskazalo je neto dobit u iznosu od 100.000 kn. Na skupštini dioničara u 20x2. godini ukupna neto dobit izglasana je u dividende. Dividenda je u istoj godini isplaćena.

Evidentiranje stjecanja dionica i prihoda od ulaganja kod "M" d.d.:

Knjigovodstvena vrijednosti udjela u pridruženom
društvu = 150.000 kn
Postotak udjela u dionicama "K" d.d. = (3.000 : 10.000) x 100 = 30%
Udjel u neto dobiti "K" d.d. = 100.000 x 30 % = 30.000 kn
Dividende = 100.000 x 30% = 30.000 kn

Knjiženje na kontima kod stjecatelja u 20x2. godini:

040 Udjeli u povezanim društvima		770 Prihodi od udjela u dobiti pridruženih društava	
S° 150.000	30.000 (2)		30.000 (1)
(1) 30.000			

100 Novac na žiroračunu		140 Potraživanja za dividendu od povezanih društava	
(2) 30.000		(2) 30.000	30.000 (3)

U ovom primjeru ulagač iskazuje prihod po osnovi udjela u dobiti pridruženog društva. S obzirom da je cjelokupna neto dobit pridruženog društva izglasana u dividende te da su dividende ujedno i isplaćene, prihod od udjela u dobit pridruženih društava neće biti oporezovan kod ulagača odnosno predstavljat će stavku umanjenja računovodstvene dobiti prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dobit.

Primjer 2.

Na skupštini dioničara pridruženog društva iz prethodnog primjera izglasana je i isplaćena dividenda u iznosu od 3 kn po dionici. Dividenda je isplaćena.

Dividende (od društva "K" d.d.) = 3.000 x 3 = 9.000

[59] Pravilnik o porezu na dobit, čl. 11., st. 3., Nar. nov., br. 95/0.5, 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14., 137/15.

[60] Zakon o porezu na dobit, čl. 10., st. 1., Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14.

[61] Pravilnik o porezu na dobit, čl. 39., Nar. nov., br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14., 137/15.

[62] http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18309

Knjiženje na kontima kod stjecatelja u 20x2. godini:

040 Udjeli u povezanim društvima	
S° 150.000	9.000 (2)
(3) 30.000	

770 Prihodi od udjela u dobiti pridruženih društava	
	30.000 (1)

100 Novac na žiroračunu	
(4) 9.000	

140 Potraživanja za dividendu od povezanih društava	
(2) 9.000	9.000 (3)

U ovom slučaju iznos obračunate i isplaćene dividende od 9.000 kn neće biti oporezovan i predstavljat će stavku umanjenja porezne osnovice, dok će ostatak prihoda biti uključen u poreznu osnovicu.

Primjer 3.

Društvo «L» drži 4.000 dionica društva «S» što je 40% od ukupno emitiranih dionica društva «S». Knjigovodstveni iznos ulaganja u društvo «S» u računovodstvenoj evidenciji društva «L» iznosi 350.000 kn. Društvo «S» d.d. iskazalo je u svojim financijskim izvještajima za 20x1. godinu gubitak u iznosu od 200.000 kn.

Knjiženje u glavnoj knjizi društva «L»

Postotak udjela u dionicama "S" d.d. = (4.000 / 10.000) x 100 = 40%
Udjel u gubitku "S" d.d. = 200.000 x 40 % = 80.000 kn
Odgođena porezna imovina = 80.000 x 20% = 16.000 kn

040 Udjeli u povezanim društvima	
S° 350.000	80.000 (1)

720 Rashodi s osnove udjela u gubitku povezanih društava	
(1) 80.000	

080 Odgođena porezna imovina	
(2) 16.000	

830 Porez na dobit	
	16.000 (2)

U ovom primjeru ulagač evidentira rashod s osnove udjela u gubitku pridruženog društva te za iznos tog rashoda umanjuje knjigovodstvenu vrijednost udjela u povezanim društvima. Ulagač će evidentirati udjel u gubitku sve dok knjigovodstvena vrijednost udjela u pridruženom društvu ne bude svedena na nulu. Kada se to dogodi, ulagač će prestati s primjenom metode udjela. Ovaj rashod nije priznat za porezne svrhe. Ukoliko će rashod temeljem primjene metode udjela biti porezno priznat u razdoblju otuđenja udjela, tada je potrebno u skladu s MRS-om 12 iskazati odgođenu poreznu imovinu.

Primjer 4.

Dioničko društvo «L» d.d. drži 4.000 dionica društva «S» d.d. Društvo «S» d.d. ukupno je emitiralo 10.000 dionica. Na kraju 20x1. godine društvo «S» d.d. iskazalo je neto dobit u iznosu od 200.000 kn. Društvo «S» d.d. također je u financijskim izvještajima iskazalo povećanje revalorizacijskih rezervi u iznosu od 50.000 kn temeljem svođenja na fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju. Na skupštini dioničara u 20x2. godini odlučeno je da se u dividende rasporedi 10% neto dobiti. Dividende su isplaćene.

Postotak udjela u dionicama "S" d.d. = (4.000 / 10.000) x 100 = 40%
Udjel u neto dobiti "S" d.d. = 200.000 x 40 % = 80.000 kn
Udjel u revalorizacijskim rezervama = 50.000 x 40% = 20.000 kn
Dividende = 200.000 x 10% x 40% = 8.000 kn
Odgođena porezna obveza = 20.000 x 20% = 4.000 kn

Knjiženje na kontima kod ulagača:

100 Novac na žiroračunu	
S° X	
(3) 8.000	

040 Udjeli u povezanim društvima	
S° 400.000	8.000 (3)
(1) 80.000	
(2) 20.000	

770 Prihodi od udjela u dobiti povezanih društava	
	80.000 (1)

140 Potraživanja za dividendu od povezanih društava	
(3) 8.000	8.000 (4)

845 Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženih društava	
(2a) 4.000	20.000 (2)
(2b) 16.000	

849 Odgođeni porez na dobit	
(2c) 4.000	4.000 (2a)

938 Ostale revalorizacijske rezerve	
	16.000 (2b)

980 Odgođena porezna obveza	
	4.000 (2c)

U ovom primjeru ulagač povećava knjigovodstvenu vrijednost udjela u pridruženom društvu za udjel u neto dobiti i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženog društva. Revalorizacijske rezerve koje je ulagač evidentirao temeljem udjela u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti pridruženog društva ukinut će se u trenutke kada ulagač prestane s primjenom metode udjela po bilo kojoj osnovi (prodaja udjela, pridruženo društvo postaje ovisno društvo ili financijska imovina prema MRS-u 39). S obzirom da je pridruženo društvo ove revalorizacijske rezerve formiralo temeljem svođenja na fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju, prilikom ukidanja ovih revalorizacijskih rezervi, ulagač će te rezerve prenijeti na prihode, tj. uključiti u dobit razdoblja u kojem prestaje s primjenom metode udjela. Ukoliko će iznos realizirane revalorizacijske rezerve biti uključen u računovodstvenu dobit i osnovicu poreza na dobit, tada je prema MRS-u 12 nužno evidentirati odgođenu poreznu obvezu.

Literatura:

1. Baker, Lembke, King, Jeffrey, Advanced Financial Accounting, McGraw Hill- Irwin, Boston...., 2009.
2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, dosptupno na http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008R1126&rid=17.
3. EFRAG Endorsement Status Report 20 April 2016, dostupno na: http://www.efrag.org/Endorsement.
4. Gulin, D., Perčević, H., Financijsko računovodstvo – izabrane teme, HZRiF, Zagreb, 2013.
5. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Nar. nov., br. 86/15.
6. Orsag, S., Gulin, D., Poslovne kombinacije, HZRiF, Zagreb, 1997.
7. Porezna uprava Republike Hrvatske, Mišljenja, dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19377.
8. Porezna uprava Republike Hrvatske, Mišljenja, dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18309.
9. Službeni list Europske unije, Uredba Komisije (EU) 2015/2441, dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32015R2441.
10. Zbirka računovodstvenih propisa u 2010., HZRiF, Zagreb, 2010.

Prof. dr. sc. DANIMIR GULIN
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Prezentiranje i objavljivanje prodaje podružnice u skladu s MSFI 5

U cilju restrukturiranja grupe matična društva prodaju svoje podružnice. U ovom članku autor je prezentirao primjer prodaje podružnice te informacije koje treba objaviti u skladu s MSFI 5.

1. OKVIR MSFI ZA PRODAJU PODRUŽNICE

Korisnici računovodstvenih informacija kao što su investitori ili vlasnici dionica matičnog društva zainteresirani su za informacije o prodaji pojedinih dijelova grupe. Za informacije o efektima prodaje pojedinih dijelova grupe zainteresirani su i vjerovnici matice kao što su banke. Ako matica (društvo koje ima kontrolu) proda neke podružnice tada treba iskazati i efekte te prodaje u skladu s Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 5 - *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja*. Prema ovom standardu MSFI 5 kada se govori o prodaji podružnice tada je riječ o kategoriji[1] *obustavljeno poslovanje* odnosno prestanak poslovanja koje:

(a) predstavlja zasebno glavno poslovno ili teritorijalno područje poslovanja
(b) dio je koordiniranog plana prodaje zasebnog glavnog poslovnog ili teritorijalnog područja poslovanja ili
(c) ovisni subjekt koji je stečen isključivo s namjerom osnovne prodaje.

Prodaja podružnice tretira se kao organizacijska komponenta (grupe) koja je namijenjena prodaji u skladu s planom prodaje.

2. ŠTO MATICA PRILIKOM PRODAJE PODRUŽNICE TREBA OBJAVITI PREMA MSFI 5?

U konsolidirani račun dobiti i gubitka matičnog društva, kada se radi o prodaji značajnog vlasničkog interesa, treba uključiti:[2]

(a) alikvotni dio rezultata podružnice i
(b) dobitke i gubitke od prodaje podružnice.

Prema MSFI 5 (toč. 33.) poslovni subjekt (matica) ima obvezu prilikom prodaje podružnice objaviti sljedeće informacije:

(a) jedinstveni iznos na prednjoj strani računa dobiti i gubitka, koji uključuje sumu:
  (i) dobiti nakon oporezivanja ili gubitka od prestanka poslovanja i
  (ii) dobit nakon oporezivanja ili gubitak priznat na temelju svođenja na tržišnu vrijednost umanjenu za troškove prodaje ili na temelju otuđenja imovine ili grupe za otuđenje koja je dijelom obustavljenog poslovanja
(b) analizu jedinstvenog iznosa pod (a) u:
  (i) prihode, rashode i dobit prije oporezivanja ili gubitak od obustavljenih aktivnosti
  (ii) s njima povezani trošak poreza na dobit, kao što zahtijeva točka 81(h) MRS-a 12
  (iii) dobit ili gubitak priznat na temelju svođenja na tržišnu vrijednost umanjenu za troškove prodaje ili na temelju otuđenja imovine ili grupe za otuđenje koja je dijelom obustavljenog poslovanja i
  (iv) s tim povezani trošak poreza na dobit, kao što zahtijeva točka 81(h) MRS-a 12.

3. PRIMJER PRODAJE PODRUŽNICE I OBJAVA INFORMACIJA U SKLADU S MSFI 5

Poslovni subjekt A d.d. je matično društvo koje kontrolira poslovni subjekt B d.d. Ovo su veliki subjekti koji su obveznici primjene MSFI u skladu sa Zakonom o računovodstvu (čl. 13.).

Bilanca subjekata A d.d. i B d.d. 31. 12. 2015.[3]

	A d.d.	B d.d.
Ulaganje u B (75 %)	82.500	----
Ostala imovina	257.500	100.000
Ukupno imovina	**340.000**	**100.000**
Uplaćene dionice	200.000	60.000
Zadržani dobici	140.000	40.000
Ukupno kapital	**340.000**	**100.000**

A d.d. je stekao dionice B d.d. u 2010. kada su zadržani dobici B d.d. bili 10.000 kn. Cijela podružnica prodana je za 115.000 kn. 31. 12. 2015.

Poslovni subjekt A d.d. treba izvršiti tri sljedeće aktivnosti:

a) Sastaviti konsolidiranu bilancu prije prodaje podružnice
b) Utvrditi prihod od prodaje podružnice kod A d.d.
c) Utvrditi konsolidirani prihod od prodaje holdinga.

(a) Konsolidirana bilanca A d.d., 31. 12. 2015.

Konsolidirani goodwill (82.500 – 75 % x (60.000 + 10.000))	30.000
Ostala imovina	357.500
Ukupno imovina	**387.500**

[1] MSFI 5, Dodatak A.

[2] Financial Reporting Environment, ACCA Textbook, AT Foulks Lynch Ltd, Middlesex, 1999., str. 224.

[3] Vidjeti koncept i primjer prema Financial Reporting Environment, ACCA Textbook, AT Foulks Lynch Ltd, str. 225. - 226. Ranije je objavljivanje prodaje podružnice bilo prema MRS 35 koji je zamijenjen MSFI 5.

Uplaćene dionice		200.000
Konsolidirani zadržani dobici		
A d.d.:	140.000	
B d.d.: (75 % x (40.000 – 10.000)) =	22.500	
Ukupno konsolidirani zadržani dobici		162.500
Manjinski interes (25% x 100.000)		25.000
Ukupno kapital i obveze		**387.500**

(b) Prihod od prodaje podružnice B d.d. u knjigama matice A d.d.:

Tržišna (neto) vrijednost prodanih dionica	115.000
Trošak stjecanja dionica	82.500
Prihod od prodaje podružnice B d.d.	32.500

Ulaganje u dionice B d.d.	
S 82.500	82.500 1)

Žiroračun	
1) 115.000	

Prihod od prodaje dionica	
	32.500 1)

(c) Konsolidirani prihod od prodaje kod matice A d.d.:

Tržišna (neto) vrijednost prodanih dionica	115.000
Udjel u neto imovini B d.d. (75 % x (60 000 + 40 000)	(75.000)
Neotpisani goodwill	(30.000)
Konsolidirani prihod matice A d.d.	10.000

Alternativan način računanja:

Prihod od prodaje podružnice B d.d.	32.500
Post-akvizicijska zadržana dobit do datuma prodaje	(22.500)
Konsolidirani prihod matice A d.d.	10.000

Ukoliko poslovni subjekt - matica prestane kvalificirati neku organizacijsku komponentu (podružnicu) kao namijenjenu za prodaju tada se učinci te komponente (prethodno prezentirani u obustavi poslovanja prema HSFI 5 toč. 33. - 35.) ponovno razvrstavaju i uključuju u prihod od neprekinutog poslovanja za sva prezentirana razdoblja.

Također, ukoliko se neki subjekt (matica) obvezao na izradu plana prodaje podružnica, a time i gubitak kontrole nad istima dužan je objaviti informacije iz toč. 33. - 36. MSFI 5 kada je ovisni subjekt grupa za otuđenje i odgovara toč. 32. MSFI 5.

Prezentiranje i objavljivanje prodaje podružnica kao jedne od mogućnosti obustavljenog poslovanja definirano je u HSFI 5. Dionice ili udjeli podružnica mogu se prodati u cjelosti ili djelomično. Obustavljene aktivnosti odnosno prodaja podružnica se objavljuje odvojeno od aktivnosti poslovnog subjekta koje su u tijeku.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

organizira

FINANCIJSKO UPRAVLJANJE EU PROJEKATA

- ZA PRORAČUNSKE KORISNIKE -

Zagreb, 10. svibnja 2016.

početak 9,30 sati

Dvorana HZ RIF Zagreb, J. Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)

TRGOVINA - POREZNE, PRAVNE I RAČUNOVODSTVENE AKTUALNOSTI

Zagreb, 12. svibnja 2016.

početak 9,30 sati

Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)

DUGOTRAJNA NEMATERIJALNA I MATERIJALNA IMOVINA

Zagreb, 17. svibnja 2016.

početak 9,30 sati

Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)

Prof. dr. sc. DANIMIR GULIN
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveno praćenje koncesija

Koncesije su sve više prisutne u gospodarskoj praksi poslovnih subjekata u svijetu pa tako i u Hrvatskoj. U najširem smislu[1], koncesije jesu ugovori kojima se daje pravo na korištenje zemljišta ili druge imovine od strane vlade ili drugog subjekta javnog sektora (davatelj koncesije) poslovnim subjektima, pojedincima ili drugim subjektima (primatelj koncesije) za svrhu utvrđenu ugovorom. Kada se radi o uslužnim koncesijama tada vlada ili lokalna samouprava temeljem ugovora daju pravo poslovnim subjektima (primateljima koncesije ili operaterima) pružanje usluga kao npr. cestarine, mostarine, distribucije energije ili vode, bolnica, zatvora i sl.

1. STANDARDI RELEVANTNI ZA RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE KONCESIJA

Za računovodstveno praćene koncesija u okviru Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja relevantni su sljedeći standardi, i to:[2]

- IFRIC 12 - *Sporazumi o koncesijama za usluge*
- IFRIC 4 - *Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*
- SIC 29 - *Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje*
- MSFI 1 - *Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*
- MSFI 7 - *Financijski instrumenti - objavljivanje*
- MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*
- MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*
- MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*
- MRS 17 - *Najmovi*
- MRS 18 - *Prihodi*
- MRS 20 - *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*
- MRS 23 - *Troškovi posudbe*
- MRS 32 - *Financijski instrumenti - prezentiranje*
- MRS 36 - *Umanjenje imovine*
- MRS 37 - *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*
- MRS 38 - *Nematerijalna imovina i*
- MRS 39 - *Financijski instrumenti - priznavanje i mjerenje.*

1.1. Priznavanje prihoda i rashoda

Operater (primatelj najma) gradi infrastrukturu (npr. ceste, zračne luke, mostove i sl.) te pruža javnu uslugu korisnicima za ugovoreno vrijeme. Prema ugovoru obično su operateri, uz pružanje usluga, odgovorni i za održavanje infrastrukture (IFRIC 12, toč. 12. Priznavanje prihoda i troškova kod operatera ovisi o tome radi li se o:[3] (a) fazi građenja infrastrukture ili (b) fazi pružanja usluga.

Kada se prema ugovoru izvršava faza građenja tada se prihodi i rashodi priznaju u skladu s MRS 11 prema stupnju dovršenosti infrastrukture. Ukoliko se radi o fazi pružanja usluga tada se prihodi (a tako i rashodi po načelu sučeljavanja prihoda i rashoda) priznaju prema MRS 18.

U skladu s IFRIC 12 (toč. 15.-17.)[4] ako operater (primatelj koncesije) gradi infrastrukturu i pruža javnu uslugu tada prima naknadu koju treba priznati po fer vrijednosti. Ta naknada je pravo koje operater prima u: (1) u financijskoj imovini ili (2) u nematerijalnoj imovini. Ako se radi o financijskoj imovini tada je riječ uglavnom o dugoročnom potraživanju (u skladu s MRS 39) temeljem kojeg operater ima pravo primitka od davatelja koncesije na novčanu naknadu ili neku drugu financijsku imovinu. Također, operater će priznati nematerijalnu imovinu ukoliko ima ugovoreno pravo terećenja korisnika za pružanje javne usluge.

Ukoliko operater (primatelj koncesije) npr. za izgradnju zračne luke u skladu s koncesijskim ugovorom[5] odgovoran je za izgradnju infrastrukture i pružanje usluga tada će u skladu s IFRIC 12 (toč. 14.) u fazi građenja priznavati prihode i rashode u skladu s MRS 11 (toč. 22.) prema kojem *„prihodi i troškovi povezani s ugovorom o izgradnji trebaju se priznati kao prihod, odnosno rashod prema stupnju dovršenosti ugovornih aktivnosti na datum izvještaja o financijskom položaju“.*

Naknadu za izvršeno građenje, prema stupnju dovršenosti operater prima u obliku financijske imovine ili u obliku nematerijalne imovine i u skladu s IFRIC 12 (toč. 15.) naknada se priznaje po fer vrijednosti.

Ukoliko operater građenje zračne luke i infrastrukture povjeri podizvođaču (outsourcing) koji nije povezani subjekt operatera davatelj koncesije mora biti informiran i treba potvrditi takav outsourcing operatera. Međutim, davatelj koncesije ne sklapa direktno ugovor s podizvođačima. U ovom slučaju outsourcinga gdje operater sklapa ugovor s podizvođačem za građenje objekata prihodi i rashodi kod operatera priznaju se ovisno o tome da li on djeluje kao *agent* (posrednik) ili *principal* (za svoje ime i svoj račun) što je sadržaj ugovora između operatera i podizvođača. Kriteriji da li operater djeluje u odnosu na podizvođača kao principal ili agent svode se na to kako je operater izložen rizicima vlasništva i povratima povezano s prodajom dobara i pružanjem usluga (prema MRS 18). Ako operater djeluje kao principal tada se prihodi zarada priznaje po bruto načelu

[1] Vidjeti npr. Wikipedia na www.en.wikipedia.org.

[2] Zbirka računovodstvenih propisa; HZRIF, 2010., str. 997.

[3] Vidjeti Deloitte: IFRIC 12 Service concession arrangements - A pocket practical guide, www.corpgov.deloitte.com, IFRS Interpretations Committee Meeting - IFRIC 12, January 2012., str. 1. - 33., vidjeti www.ifrs.org.

[4] IFRS Interpretations, www.ifrs.org.

[5] Deloitte, str. 22.

(u skladu s MRS 11), a ako djeluje kao agent tada se prihodi i zarada priznaje po neto načelu.[6]

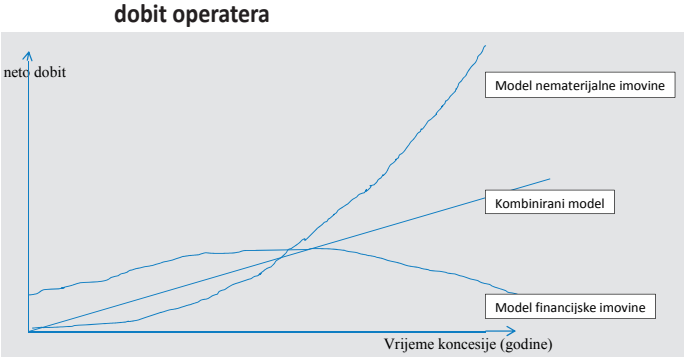
1.2. Priznavanje imovine

Infrastruktura koju operater gradi temeljem koncesijskog ugovora ne priznaje se u njegovim knjigama kao nekretnine, postrojenja i oprema u skladu s MRS 16 zbog toga što operater nema prava kontrole te imovine. Međutim, operater ima pravo pristupa infrastrukturi jer u skladu s koncesijskim ugovorom pomoću te infrastrukture pruža javnu uslugu. Dakle, operater u svojim poslovnim knjigama ne priznaje imovinu koju gradi (izravno ili preko podizvođača) već u svojim knjigama priznaje samo naknadu u obliku financijske imovine, nematerijalne imovine ili u obliku kombinacije financijske i nematerijalne imovine. Zahtjevi IFRIC 12 (toč. 16., 17. i 18.) mogu se sistematizirati na sljedeći način:[7]

Prava operatera	Model naknade	Tipični primjeri
Ugovorno pravo da se primi novac ili druga financijska imovina od davatelja koncesije	Financijska imovina (IFRIC 12, toč. 16.)	Operater prima fiksni iznos od davatelja koncesije u vremenu trajanja aranžmana
Iznos koji bi se trebao primiti je rezerviran u rasponu korištenja javne usluge	Model nematerijalne imovine (IFRIC 12, toč. 17.)	- Operater ima pravo teretiti korisnike u vremenu koncesijskog aranžmana - Operater ima prao teretiti davatelja koncesije u razmjeru korištenja usluga u vremenu koncesijskog aranžmana.
Naknada se djelomično prima u obliku financijske imovine a djelomično u obliku nematerijalne imovine	Kombinirani model (IFRIC 12, toč. 18.)	- Operater prima fiksnu naknadu od davatelja koncesije kao i pravo na terećenje korisnika javne usluge - Operater ima pravo na terećenje korisnika u vremenu koncesijskog aranžmana, ali bilo koji podbačaj (manjak) između iznosa primljenog od korisnika i fiksno utvrđenog od davatelja koncesije bit će nadoknađen od davatelja koncesije

Utjecaj svakog od računovodstvenih modela na neto dobit operatera može se ilustrirati sljedećim grafikonom:[8]

Grafikon 1: Utjecaj računovodstvenog modela koncesije na neto dobit operatera



Model financijske imovine u prvim godinama utječe na porast neto dobiti operatera, a manji utjecaj ima u zadnjim godinama koncesijskog aranžmana. Obrnuto, model nematerijalne imovine ima manji utjecaj na neto dobit u prvim godinama koncesijskog aranžmana, a veći utjecaj u zadnjim godinama aranžmana. Kombinirani model je između modela financijske imovine i modela nematerijalne imovine i ima uravnoteženi utjecaj na neto dobit u svim godinama koncesijskog aranžmana.

2. TIPIČNI KONCESIJSKI ARANŽMANI I MODELI PRIZNAVANJA IMOVINE OD PRIMATELJA KONCESIJE (OPERATERA)

U koncesijskoj praksi postoje tipični modeli koji se obično sistematiziraju na sljedeći način:[9]

Obilježja	Modeli priznavanja imovine kod operatera	Razlozi
Bolnica - operater prima fiksni iznos prihoda koji je podložan umanjenju	Model financijske imovine	- prihodi ne ovise o korištenju - umanjenja odražavaju propuste u ispunjavanju kvalitativnih zahtjeva
Naplata cestarine - iznosi koje primaju operateri jesu predmet manjih varijacija u praksi jer kod cesta je uspostavljenja ruta s visokim stupnjem predvidivosti naplate cestarine	Model nematerijalne imovine	- pravo na terećenje korisnika - iznos ovisi o korištenju infrastrukture
Naplata cestarine - operator ima jamstva davatelja koncesije na minimalan iznos koji neće pasti ispod određenog iznosa. Jamstvo se postiže kroz povećanje koncesijskog razdoblja	Model nematerijalne imovine	- pravo na terećenje korisnika - iznos ovisi o korištenju infrastrukture - smanjenja prihoda davatelj koncesije nadoknadit će se putem proširenja koncesije a ne novčanim isplatama
Opskrba vodom - davatelj koncesije regulira cijene kojima operater može teretiti korisnike ili promijeniti trajanje koncesije utemeljeno na ciljanoj stopi povrata	Model nematerijalne imovine	- pravo na terećenje korisnika - iznos ovisi o korištenju infrastrukture
Željeznička koncesija - davatelj koncesije plaća operateru svaki manjak koji nastaje kao razlika između koristi prije kamata i poreza dobivenih od terećenja korisnika i fiksnog minimuma	Kombinirani model	- pravo na terećenje korisnika - iznos ovisi o korištenju infrastrukture - za manjak jamči davatelj koncesije - Financijska imovina proizlazi iz prava da se primi minimum iznosa novca od korisnika/davatelja koncesije dok nematerijalna imovina od prava na dodatnu zaradu iznad fiksno zajamčene isplate
Naplata mostarine - davatelj koncesije plaća fiksni iznos zasnovan na trajanju prvog dijela koncesijskog razdoblja a nakon toga se prelazi na plaćanje korištenja	Kombinirani model	- davatelj koncesije plaća operatera - iznos ne ovisi o korištenju infrastrukture tijekom prvog dijela koncesijskog razdoblja već ovisi u drugom dijelu koncesijskog razdoblja - financijska imovina proizlazi iz prava na primanje novca od davatelja u prvom dijelu koncesijskog razdoblja bez obzira na korištenje infrastrukture; nematerijalna imovina proizlazi iz prava na dodatno terećenje davatelja koncesije u drugom dijelu koncesijskog razdoblja.

[6] Deloitte, isto, str. 23.
[7] Deloitte, isto, str. 24.
[8] Deloitte, isto, str. 26.
[9] Deloitte, isto, str. 24.

3. RAČUNOVODSTVENI MODELI PRAĆENJA KONCESIJA

Modeli računovodstvenog praćenja koncesijskih aranžmana jesu:[10] (1) model financijske imovine, (2) model nematerijalne imovine i (3) kombinirani model.

U skladu s MRS 39, model financijske imovine može se klasificirati jedino kao zajam (potraživanje), a izračun kamate u skladu s MRS 39 bit će prema metodi efektivnih kamata. Prihodi i rashodi od faze građenja računovodstveno se tretiraju u skladu s MRS 11. Financijska imovina priznaje se tijekom građenja, a financijski prihod priznaje se korištenjem metode efektivnih kamata. Prihodi od pružanja usluga (operativne faze) priznaju se u skladu s MRS 18.

Primjer 1: Računovodstveno praćenje koncesije po modelu financijske imovine[11]

Oprater (primatelj koncesije) A potpisao je ugovor o koncesiji s davateljem koncesije B o izgradnji infrastrukturnog objekta u vrijednosti 100 mil. kn. Utvrđena je fer vrijednost ovog objekta od 120 mil. kn. Ukupan novčani primitak operatera za cijelo koncesijsko razdoblje koji plaća davatelj koncesije operateru (davatelj prema ugovoru ima pravo fakturiranja krajnjim korisnicima) iznosi 210 mil. kn. Financijski prihod operatera temeljem metode efektivnih kamata utvrđen je u iznosu 20 mil. kn za cijelo razdoblje koncesijskog aranžmana. Razlika od 70 mil. kn (210 mil. - 120 mil. - 20 mil.) odnosi se na prihode pružanja usluga tijekom operativne faze koncesije. Poslovni događaji jesu sljedeći:

A. Faza građenja

1. Priznavanje prihoda koji se odnosi na uslugu građenja koji će se platiti u novcu
2. Priznavanje rashoda koji se odnose na uslugu građenja.

Financijska imovina		Prihodi od građenja	
1) 120			120 1)

Rashodi od građenja		Novac	
2) 100			100 2)

B. Faza pružanja usluga

1. Priznavanje prihoda od kamata prema modelu financijske imovine
2. Priznavanje prihoda koji se odnose na fazu pružanja usluga
3. Primanje novca od davatelja koncesije.

Financijska imovina		Financijski prihodi	
S 120 1) 20 2) 70	210 3)		20 1)

Novac		Poslovni prihodi	
3) 210			70 2)

Model nematerijalne imovine koristi se ukoliko primatelj koncesije (operater) ima pravo novčanog terećenja korisnika usluga ili davatelja usluga zasnovano na korištenju javnog servisa. Ovdje ne postoji bezuvjetno pravo na primitak novca kao iznosa rezerviranog za pružanje javnog servisa. Nematerijalna imovina stvara drugu struju prihoda[12] i to kada operater prima novac od korisnika usluga. To je svojevrsna suprotnost u odnosu na model financijske imovine prema kojemu se primljeni novac tretira kao djelomična otplata financijske imovine. Kod modela nematerijalne imovine smanjenje nematerijalne imovine vrši se amortizacijom prije nego otplatom novca. Time se prihodi priznaju dva puta, i to:[13] (1) kao provizija od usluge građenja i (2) primici od naplate korištenja objekta.

Primjer 2: Računovodstveno praćenje koncesije po modelu nematerijalne imovine[14]

Operater X ulazi u koncesijski ugovor s davateljem koncesije Y pri čemu je ugovoren servis građenja objekta s troškom od 100 mil. kn. Utvrđena je fer vrijednost objekta na 120 mil. kn. Ukupan novčani tok u cijelom razdoblju koncesije je 210 mil. kn, a taj iznos ne jamči davatelj koncesije.

A. Faza građenja

1. Priznavanje rashoda koji se odnose na uslugu građenja
2. Priznavanje prihoda koji se odnosi na uslugu građenja koji se odobrava u ne-novčanoj imovini.

Rashodi građenja		Novac	
1) 100			100 1)

Nematerijalna imovina		Prihod	
2) 120			120 2)

B. Faza pružanja usluga

1. Priznavanje troškova amortizacije koji se odnose na fazu pružanja usluga
2. Priznavanje prihoda koji se odnose na novčane naplate u fazi pružanja usluga.

Troškovi amortizacije		Ispravak vrijednosti nematerijalne imovine	
1) 120			120 1)

Novac		Poslovni prihodi	
2) 210			210 2)

U slučajevima kada operater (primatelj koncesije) prima financijsku imovinu i nematerijalnu imovinu kao naknadu potrebno je odvojeno pratiti komponente. Kod inicijalnog mjerenja obje komponente mjere se po fer vrijednosti naknada koje se primaju ili će se primiti od strane operatera. Dakle, u skladu s IFRIC 12, toč. 18. *„ako je operater za svoje usluge izgradnje plaćen dijelom financijske i dijelom nematerijalnom imovinom, neophodno je svaku komponentu naknade operatera obračunati odvojeno. Primljena naknada ili potraživanje za naknadu za obje komponente se početno priznaje po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu*. Svaki višak fer vrijednosti pruženih usluga iznad fer vrijednosti financijske imovine prema kombiniranom pristupu priznat će se kao nematerijalna imovina.

[10] IFRS Interpretations Committee Meeting - IFRIC 12, January 2012, str, 1.-33. vidjeti www.ifrs.org, ili Deloitte: IFRIC 12 Service concession arrangements - A pocket practical guide, str. 31. - 35.

[11] Ilustracija primjera prema IFRS Interpretations Committee Meeting - IFRIC 12, January 2012, str., 11. - 15. i Deloitte: IFRIC 12 Service concession arrangements - A pocket practical guide, str. 34. - 35.

[12] Deloitte, isto, str. 38.

[13] Isto, str. 38.

[14] Isto, str. 39. - 40.

IVANA KRAJINOVIĆ
Ernst & Young d.o.o.

Stručni članak UDK 657.2

Primjena novog Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja o prihodima – MSFI-ja 15 „Prihodi od ugovora s kupcima“ (2. dio)

U ovom članku (2. dio) autorica je obrazložila i primjerima ilustrirala (u skladu s novim MSFI 15): obilježja ugovora s kupcem, postupak odobravanja ugovora od strane ugovornih strana, spajanje i promjene ugovora. Sve pripremne radnje u svezi ovog MSFI-ja 15 potrebno je temeljito pripremiti na vrijeme, tj. već do kraja ove godine.

1. UVOD

U prethodnom broju časopisa definirali smo uvodne odredbe novog MSFI-ja 15 „Prihodi od ugovora s kupcima“ te smo najavili seriju članaka koji će se baviti detaljima same primjene odredbi ovog novog standarda. Iako sam standard stupa na snagu za godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2018. godine ili nakon toga, njegova će primjena zahtijevati i usporedne podatke, što znači da će društva podatke o prihodima iz ugovora s kupcima morati imati evidentirane sukladno novom standardu već u 2017. godini. Obzirom da smo već gotovo na polovini 2016. godine, vremena za analizu svih ugovora koju će biti potrebno provesti da bi se implementirale odredbe novog standarda je sve manje.

Kako bismo barem donekle približili odredbe novog standarda nakon uvodnih odredbi i definicija koje smo definirali u prethodnom broju časopisa, u ovom ćemo se broju baviti definiranjem što se to sve podrazumijeva pod pojmom ugovora u okviru ovog novog standarda o prihodima.

2. IDENTIFIKACIJA UGOVORA S KUPCEM

Da bi uopće mogao primijeniti odredbe novog standarda o prihodima Društvo prvo mora identificirati ugovor ili ugovore o pružanju dobara i usluga koje je potpisao s kupcima. Svi ugovori kojima nastaju određena prava i obveze zapravo spadaju pod opseg primjene novog standarda. Pri tome je važno naglasiti kako ugovori mogu biti u pisanoj formi, usmenoj formi ili jednostavno nastati kao dio uobičajene prakse koju primjenjuje Društvo. Primjerice, poslovna praksa koju je primjenjivalo društvo u prošlosti može utjecati na određivanje trenutka u kojem se nekakav dogovor s kupcem može početi smatrati ugovorom. Društvo koje je uspostavilo praksu započinjanja aktivnosti provedbe određenih radnji za kupca na temelju usmenog dogovora može zapravo odrediti da i takvi usmeni dogovori zadovoljavaju definiciju ugovora po MSFI-ju 15.

Rezultat toga je da Društvo neki ugovor može početi priznavati čim nastane njegova obveza izvršenja istog, umjesto da odgađa priznavanje prihoda do trenutka kada su međusobna prava i obveze dokumentirane u potpisanom ugovoru, što je i čest slučaj u praksi. Međutim, određeni dogovori moraju biti potvrđeni pisanim ugovorom radi poštivanja određenih zakonskih odredbi i društva moraju pripaziti da se u takvim slučajevima prihodi ne priznaju dok ugovor nije formalno potpisan.

Primjer 1:

IT d.o.o. pruža on-line tehnološku podršku za kupce preko interneta. Za jedinstvenu cijenu IT d.o.o. će testirati računalo kupca na viruse, optimizirati njegove performanse i riješiti sve probleme s povezivanjem. U trenutku kada kupac nazove kako bi mu se pružila usluga testiranja, IT d.o.o. objašnjava kupcu koje usluge može pružiti i po kojoj cijeni. Kada kupac pristane na uvjete koje je naveo telefonski operater društva IT d.o.o., vrši se naplata putem telefona. IT d.o.o. nakon toga daje kupcu potrebne podatke za pristup testiranju (na primjer, pristupnu šifru za web stranicu), pruža usluge nakon što se kupac spoji na Internet i logira na njihovu web stranicu (što može biti isti dan ili neki drugi dan u budućnosti).

U ovom primjeru, IT d.o.o. i kupac ulaze u usmeni dogovor, koji je pravno valjan u pravnom sustavu u kojem društvo i kupac posluju, i to na način da se IT d.o.o. obvezuje popraviti računalo kupca, a kupac se obvezuje za to platiti naknadu dajući informacije o broju kreditne kartice i autorizacijskom kodu preko telefona. Potrebni uvjeti za priznavanje prihoda na temelju ovog ugovora su zadovoljeni, čime ugovor spada pod definiciju MSFI-ja 15 u

trenutku telefonskog razgovora, čak i ako se obveza društva IT d.o.o. izvrši u nekom trenutku u budućnosti.

3. KARAKTERISTIKE UGOVORA

Kako bi se društvima olakšala analiza ugovora i primjenjivosti odredbi MSFI-ja 15 na njih, Odbor za međunarodne standarde financijskog izvještavanja definirao je određene karakteristike koje ugovor mora imati da bi se moglo smatrati da su na njega primjenjive odredbe novog standarda. Karakteristike se trebaju procijeniti/analizirati prilikom potpisivanja ugovora. Ako u tom trenutku ugovor ne ispunjava potrebne kriterije, društvo neće iste ponovno procjenjivati osim ako ne postoje indikatori koji ukazuju na nastanak značajnih promjena u činjenicama i okolnostima. Primjerice, ako se sposobnost kupca za plaćanja naknade promijeni – pogorša, društvo mora ponovno procijeniti vjerojatnost naplate naknade na koju ima pravo u zamjenu za prijenos ostatka dobara ili usluga koji su definirani ugovorom. Ažurirana procjena je prospektivna u naravi i stoga ne mijenja prethodne zaključke povezane s već isporučenom robom i uslugama.

Ako kriteriji nisu zadovoljeni, dogovor se ne smatra ugovorom u skladu s MSFI-jem 15. Međutim, od društava se i dalje zahtijeva nastavak procjene ispunjenja kriterija sukladno MSFI-ju 15 za cijelo vrijeme trajanja ugovora. Model iz MSFI-ja 15 se primjenjuje čim su zadovoljeni kriteriji ugovora koji su kako slijedi:

- Ugovorene strane su odobrile ugovor i obvezale se na ispunjenje njegovih odredbi (pisano, usmeno ili u skladu s drugim oblicima uvriježene poslovne prakse koja se primjenjuje)
- Društvo može jasno identificirati prava svake ugovorne strane vezana za robu ili usluge koji se razmjenjuju
- Društvo može identificirati uvjete plaćanja za robu ili usluge koji se razmjenjuju
- Ugovor ima komercijalnu supstancu, odnosno kao rezultat ugovora očekuje se promjena rizika, vremena ili iznosa budućih novčanih tijekova društva
- Vjerojatno je da će društvo naplatiti naknadu na koju će imati pravo u zamjenu za robu ili usluge koje će prenijeti kupcu. Prilikom procjene vjerojatnosti naplate naknade, društvo treba procijeniti samo sposobnost i namjeru kupca za plaćanje naknade u trenutku kada ista dospije.

3.1. Odobrenje ugovora od strane ugovornih strana i njihovo obvezivanje na ispunjenje uvjeta iz ugovora

Prije primjene modela iz MSFI-ja 15, nužno je da ugovorne strane odobre ugovor. Razlog tome je činjenica da u određenim okolnostima i jurisdikcijama ugovori nisu pravno valjani ako nisu odobreni od obje ugovorne strane. Sama forma ugovora (dakle, neovisno o tome radi li se o pisanom, usmenom ili implicitnom ugovoru) ne određuje jesu li ugovorne strane odobrile ugovor i jesu li se obvezale na ispunjenje njegovih uvjeta. Umjesto toga, društvo mora razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti prilikom procjene namjere stranaka na obvezivanje ispunjenja uvjeta iz ugovora.

U dodatku na odobravanje ugovora, društvo također mora biti u mogućnosti zaključiti kako su se obje ugovorne strane obvezale na izvršenje svojih obveza po ugovoru. To znači da se društvo mora obvezati pružiti obećanu robu i usluge dok se kupac mora obvezati na kupnju tih istih roba i usluga. Društvo i kupac se ne moraju obvezati na ispunjenje i svih ostalih uvjeta iz ugovora kako bi se na taj ugovor primjenjivale odredbe MSFI-ja 15. Primjerice, određeni ugovor između kupca i dobavljača može uključivati minimalne količine robe koju kupac mora kupiti. Ali kupac ne kupuje uvijek minimalne određene količine i društvo dobavljač ne primjenjuje uvijek svoje pravo na traženje kupnje minimalne količine robe od strane kupca što ne znači da se u tom slučaju ugovorne strane nisu obvezale na izvršenje ugovornih uvjeta i da takav ugovor ne spada pod definiciju ugovora na koje se primjenjuju odredbe MSFI-ja 15.

Odredbe o raskidu ugovora su također jedne od važnih stvari koje je potrebno razmotriti prilikom donošenja zaključka o tome jesu li se ugovorne strane doista obvezale na izvršenje odredbi ugovora, i da li sukladno tome ugovor između njih stvarno postoji. Ugovori u kojima svaka ugovorna strana ima jednostrano pravo raskida ugovora bez plaćanja odštete drugoj ugovornoj strani, sukladno MSFI-ju 15 ne postoje te se na takve ugovore ne primjenjuju odredbe o računovodstvenom tretmanu i objavama iz MSFI-ja 15.

3.2. Identifikacija prava svake ugovorne strane

Ovaj kriterij MSFI-ja 15 je sam po sebi prilično jasan. Ako se roba i usluge koji se trebaju pružiti na temelju ugovora ne mogu jasno identificirati, nije ni moguće zaključiti da društvo posjeduje ugovor na koji su primjenjive odredbe MSFI-ja 15 obzirom da je u tom slučaju nemoguće procijeniti je li nastao i prijenos kontrole nad robom i uslugama koji su predmetom ugovora.

3.3. Identifikacija uvjeta plaćanja

Sama identifikacija uvjeta plaćanja ne podrazumijeva kako dogovorena cijena mora biti fiksna ili eksplicitno navedena u ugovoru. Dokle god postoji provedivo pravo naplate i ugovor sadrži dovoljno informacija na temelju kojih društvo može procijeniti cijenu transakcije, ugovor se kvalificira kao onaj na koji se primjenjuju odredbe MSFI-ja 15.

3.4. Komercijalna supstanca

Model priznavanja prihoda iz MSFI-ja 15 ne može se primijeniti ako ugovor nema komercijalnu supstancu. Razlog tome je pokušaj ograničavanja umjetnog povećanja prihoda od strane društava. Povijesno su neka društva u brzorastućim industrijama navodno bila uključena u transakcije u kojima su se roba i usluge prebacivali između istih društava kako bi se pokazala veća razina navodnih prihoda, a ponekad takve transakcije nisu uključivale ni novčanu naknadu.

Samo određivanje komercijalne supstance određenog ugovora sukladno odredbama MSFI-ja 15 može iziskivati primjenu značajnih prosudbi. U svim situacijama, društvo mora biti u mogućnosti dokazati poslovnu svrhu dogovorenih transakcija.

3.5. Vjerojatnost naplate

Pod pojmom vjerojatnosti naplate, u okviru MSFI-ja 15 podrazumijeva se sposobnost i namjera plaćanja naknade od strane kupca, i to one naknade na koju društvo smatra da ima pravo u zamjenu za isporuku dogovorene robe i usluga kupcu. Prema MSFI-ju 15 procjena kreditnog rizika kupca smatra se važnim dijelom procesa određivanja valjanosti samog ugovora.

U biti ovaj se kriterij ponaša kao granica naplativosti. Standard od društva zahtijeva procjenu vjerojatnosti naplate naknade na koju smatra da ima pravo u zamjenu za isporučenu robu i/ili usluge na početku sklapanja ugovora (ili u trenutku kada dođe do promjene značajnih činjenica i okolnosti), što je i u skladu s odredbama tre-

nutno važećih standarda za priznavanje prihoda prema kojima se prihodi priznaju samo onda kada je izvjesno da će ekonomske koristi povezane s transakcijom priteći u društvo (naravno pod uvjetom da su ispunjeni i ostali kriteriji za priznavanje prihoda).

Za svrhu ove analize, termin „vjerojatno" je konzistentan s postojećom definicijom u MSFI-ju, i označava da je nastanak nekog događaja vjerojatan 50% i više. Važno je da se prilikom analize vjerojatnosti naplate u obzir uzmu sve dostupne činjenice i okolnosti. Ako se na temelju analize dođe do zaključka da je malo vjerojatno da će društvo naplatiti naknadu na koju smatra da ima pravo, ne može se primijeniti model iz MSFI-ja 15 sve dok se neizvjesnost naplate ne riješi.

Važno je isto tako naglasiti da se vjerojatnost naplate može procjenjivati na temelju iznosa naknade koja nije navedena u ukupnoj cijeni ugovora. Na primjer, iznos koji se analizira i za koji se procjenjuje vjerojatnost naplate može biti manji od cijene navedene u ugovoru ako društvo zaključi da je ponudilo, ili je spremno prihvatiti određene popuste na ukupnu cijenu. Takvi popusti su zapravo oblik varijabilne naknade koju društvo treba procijeniti prilikom potpisivanja ugovora i oduzeti od ukupne cijene ugovora kako bi se odredila stvarna cijena transakcije. U tom slučaju se u analizi naplativosti razmatra samo procijenjena cijena transakcije.

Iako je ovaj zahtjev sličan zahtjevima koji postoje u trenutno važećem MRS-u 18, primjena ovog koncepta na dio ugovorene cijene umjesto na ukupnu cijenu može se smatrati značajnom promjenom. Sukladno MRS-u 18 preduvjet za priznavanje prihoda je vjerojatnost da će ekonomske koristi povezane s transakcijom priteći u društvo. U praksi, društva razmatraju ukupnu dogovorenu naknadu sukladno MRS-u 18. S obzirom na to, odredbe MSFI-ja 15 bi mogle dovesti do ranijeg priznavanja prihoda za ugovor u kojem se dio ugovorene cijene (ali ne ukupna cijena) može smatrati rizičnim.

Primjer 2:

Društvo prodaje 1000 jedinica nekog lijeka kupcu za obećanu naknadu od 1 milijun kuna. To je prva transakcija društva s tim kupcem koji se trenutno suočava sa značajnim financijskim poteškoćama. Sukladno tome, društvo očekuje da neće moći naplatiti puni iznos dogovorene naknade od kupca. Unatoč mogućnosti da neće naplatiti puni iznos dogovorene naknade, društvo očekuje oporavak ekonomskog stanja u regiji u razdoblju od iduće tri godine te odlučuje kako mu odnos s tim kupcem može pomoći u uspostavljanju odnosa s potencijalnim drugim kupcima u regiji.

Na temelju analize činjenica i okolnosti društvo odlučuje da će kupcu dati dodatni popust i prihvatiti manji iznos naknade. Sukladno tome, društvo zaključuje kako vrijednost transakcije nije 1 milijun kuna te da je obećana naknada zapravo varijabilna. Društvo procjenjuje iznos varijabilne naknade i zaključuje da on iznosi 400 tisuća kuna.

Nakon toga, društvo razmatra vjerojatnost naplate varijabilne naknade od kupca te zaključuje da je naplata vjerojatna unatoč činjenici da se regija nalazi u ekonomskim poteškoćama. Posljedično, društvo zaključuje da su kriteriji MSFI-ja 15 zadovoljeni za procijenjeni dio varijabilne naknade koji iznosi 400 tisuća kuna te primjenjuje odredbe MSFI-ja 15 na priznavanje ovog ugovora.

4. SPAJANJE UGOVORA

U većini slučajeva, društva će model iz MSFI-ja 15 primijeniti na pojedinačne ugovore s kupcima. Međutim, standard zahtijeva spajanja ugovora koji su sklopljeni u isto, ili približno isto, vrijeme i s istim kupcem ako zadovoljavaju jedan ili više ispod navedenih kriterija:

- Ugovori su dogovarani kao paket s jedinstvenim komercijalnim ciljem
- Iznos naknade koja se očekuje naplatiti po jednom ugovoru ovisi o cijeni ili izvršenju drugog ugovora ili
- Roba ili usluge koji su obećani ugovorima predstavljaju jedinstvenu obvezu izvršenja.

Istovremeni pregovori oko više ugovora sami po sebi nisu dovoljan dokaz da ti ugovori tvore jedinstveni dogovor za svrhu njihovog računovodstvenog tretmana.

Mogu se naravno dogoditi situacije u kojima društvo svjesno odabire spajanje više ugovora kako bi sebi olakšalo njihovo računovodstveno priznavanje. Primjerice, standard navodi da društvo može portfelj sličnih ugovora priznavati zajedno ako očekuje da se rezultat takvog priznavanja neće značajno razlikovati od rezultata koji bi nastao kad bi se ugovori zasebno priznavali. Pri tome se sukladno standardu od društva ne očekuje kvantifikacija razlike već više razuman pristup prema kojem društvo ne bi spajalo ugovore koji nisu primjereni određenom tipu kupaca. Osim toga, očekuje se da društvo na temelju razumnih procjena odabere adekvatnu veličinu i strukturu portfelja.

Za razliku od MRS-a 18, MSFI 15 sam po sebi definira više kriterija prema kojima se ugovori mogu kombinirati. Trenutno je takva opcija dana jedino u MRS-u 11. Glavna razlika između odredbi MRS-a 11 i novog MSFI-ja 15 je u činjenici da MSFI 15 uzima u obzir obveze izvršenja u različitim ugovorima dok se MRS 11 temelji na postojanju sekvencijalnog izvršenja.

5. PROMJENE UGOVORA

Strane u ugovornom odnosu često se dogovore oko promjene opsega ugovora ili cijene. U tom slučaju, društvo mora procijeniti da li promjene dovode do nastanka novog ugovora ili se promjena treba evidentirati u sklopu evidentiranja postojećeg ugovora.

Promjena ugovora nastaje kada ugovorne strane odobre promjenu. U nekim industrijama i pravnim sustavima, promjena ugovornih uvjeta može se smatrati kao promjena narudžbe, varijacija ili nekakav dodatak na postojeći ugovor. Neovisno o tome, promjena je valjana tek onda kada obje ugovorne strane pristanu na promjenu što može biti pisanim putem, usmenim dogovorom ili se može jednostavno podrazumijevati na temelju postojeće uobičajene poslovne prakse. Ako ugovorne strane ne odobre promjenu ugovora, odredbe standarda se moraju nastaviti primjenjivati na originalni postojeći ugovor sve do trenutka kada možebitna promjena nije odobrena.

Promjena ugovora može nastati čak i kada se ugovorne strane ne slažu oko promjene opsega posla ili cijene (ili i jednog i drugog) ili u slučaju kada je došlo do promjene opsega posla, ali se cijena još uvijek nije dogovorila. Prilikom procjene činjenice jesu li sva prava i obveze iz promijenjenog ugovora pravno valjane, društvo mora razmotriti sve relevantne činjenice i okolnosti uključujući i uvjete ugovora i druge dokaze. Ako ugovorne strane odobre promjenu opsega posla, ali se još uvijek nisu dogovorile oko nove cijene, društvo treba procijeniti samu promjenu u cijeni koja nastaje kao rezultat novih dogovorenih uvjeta na način da procijeni varijabilni iznos naknade sukladno paragrafima 50-54 i 56-58 novog standarda.

Kao što se može vidjeti, sam novi standard nije isključivo primjenjiv na promjene koje su finalizirane, već se primjenjuje i na promjene čije je dogovaranje u tijeku. To znači da se MSFI 15 fokusira

na pravnu valjanost predloženih promjena u ugovornim pravima i obvezama.

Primjer 3:

Društvo ulazi u ugovor s kupcem prema kojem se obvezuje na izgradnju zgrade na zemljištu koje je u vlasništvu kupca. Sukladno ugovoru, kupac je društvu dužan omogućiti pristup zemljištu u roku 30 dana od sklapanja ugovora. Međutim, društvo je dobilo pristup zemljištu tek 120 dana po sklapanju ugovora, jer je došlo do oštećenja zemljišta u nevremenu koje se dogodilo nakon sklapanja ugovora. Na temelju sklopljenog ugovora društvo ima pravo na naknadu štete u slučaju bilo kakvog kašnjenja u omogućavanju pristupa zemljištu (uključujući i višu silu) koja je jednaka stvarnim troškovima nastalim kao izravna posljedica kašnjenja. Društvo je u mogućnosti dokazati da su specifični direktni troškovi nastali kao rezultat kašnjenja u skladu s uvjetima ugovora i priprema tužbu. Kupac osporava tužbu društva.

Društvo procjenjuje pravnu osnovu tužbe i zaključuje kako na temelju ugovorenih odredbi i uvjeta ima neosporno pravo na naknadu. Sukladno tome, društvo zahtjev za naknadom (tužbu) priznaje kao promjenu ugovora u skladu s paragrafima 19-21 MSFI-ja 15. Sama promjena, dakle, ne rezultira pružanjem kupcu novih roba ili usluga u okviru ugovora. Dodatno se, sva preostala roba i usluge nakon promjene ugovora ne razlikuju i tvore dio jedinstvene obveze izvršenja. Zbog toga društvo prema paragrafu 21(b) MSFI-ja 15 ažurira samo cijenu transakcije i napredak izvršenja ugovora mjeri na temelju te nove promijenjene cijene.

Jednom kada društvo utvrdi da je došlo do promjene ugovora, treba utvrditi i prikladan računovodstveni tretman te promjene. Određene promjene se mogu smatrati i kao odvojeni pojedinačni ugovori, dok se druge samo kombiniraju s postojećim ugovorima. Sukladno standardu, prilikom određivanja prikladnog računovodstvenog tretmana promjene, društvo je dužno uzeti u obzir sljedeće:

- Promjena ugovora se može priznati kao odvojeni ugovor ako su zadovoljena oba ispod navedena uvjeta:
  - Opseg ugovorenog posla se povećava jer se promjenom definira nova roba i usluge koje su različite od prethodno dogovorenih roba i usluga
  - Cijena ugovorenog posla se povećava za iznos koji odražava pojedinačnu prodajnu cijenu koju društvo ima za dodatno obećanu robu i usluge te sve druge adekvatne promjene te cijene.
- Ako se promjena ugovora ne tretira kao zaseban ugovor, društvo novu robu i usluge koji su obećani promjenom ugovora treba priznati od trenutka same promjene na bilo koji od ispod navedenih načina:
  - Promjene tretirati kao da je došlo do razvrgavanja starog i primjene novog ugovora, ako su preostala roba i usluge različite od onih koje su već pružene/dostavljene prije promjene ugovora. Cijena naknade koja se u tom slučaju alocira na preostale obveze izvršenja je zbroj naknade koja je obećana od strane kupca, a koja je bila uključena u procjenu cijene transakcije, a nije bila priznata kao prihod i naknade koja je dodatno obećana promjenom ugovora.
  - Promjene tretirati kao dio postojećeg ugovora ako preostala roba i usluge koje se trebaju pružiti nisu odvojene te stoga formiraju jedinstvenu obvezu izvršenja koja je djelomično ispunjena na datum promjene ugovora. Utjecaj promjene ugovora na cijenu transakcije, a sukladno tome i na mjerenje stupnja izvršenja ugovora priznaje se kao korekcija prihoda na datum promjene ugovora.

Zahtjevi novog standarda za priznavanjem promjena u ugovorenim uvjetima ili kao poseban ugovor ili kao dio postojećeg ugovora prilično su usklađeni s trenutno važećim odredbama MRS-a 11 koje se primjenjuju na ugovore o izgradnji. Međutim, MRS 18 trenutno ne daje detaljne upute o tome kako odrediti treba li se promjena ugovora tretirati kao poseban ugovor ili kao promjena postojećeg ugovora te će stoga primjena novog MSFI-ja 15 dovesti do promjene prakse u određenim društvima. Važno je međutim naglasiti kako društvo svakako prilikom određivanja računovodstvenog tretmana promjena u ugovoru mora uzeti u obzir i činjenicu kako se promjene u obećanoj robi i uslugama odražavaju na ostatak sklopljenog ugovora. To znači da se nove obveze izvršenja ne moraju nužno razlikovati od onih koje su postojale prije promjene ugovora čak i ako je promjenom uvedena nova roba i usluge čija se isporuka očekuje od strane društva. Primjerice, u projektu renoviranja zgrade, kupac može tražiti promjenu ugovora na način da se društvo obveže izgraditi novu sobu. Iako građevinska tvrtka može uslugu izgradnje nove sobe prodavati zasebno, u ovom slučaju se izgradnja nove sobe ne smatra zasebnom uslugom jer je društvo već prethodno odredilo da se cijeli ugovor smatra kao jedna obveza izvršenja, što dovodi do zaključka da se usluga izgradnje nove sobe u okviru projekta renoviranja treba smatrati dijelom postojećeg ugovora.

Primjer 4:

Društvo se obvezuje prodati 120 proizvoda kupcu za naknadu od 12.000 kuna (100 kuna po proizvodu). Proizvodi se dostavljaju kupcu u razdoblju od 6 mjeseci. Kontrola nad svakim proizvodom se prenosi prilikom svake dostave. Nakon što je društvo kupcu dostavilo 60 proizvoda, ugovor se mijenja na način da se društvo obvezuje dostaviti kupcu dodatnih 30 proizvoda (ukupno 150 proizvoda). Usluga dostave ovih dodatnih 30 proizvoda nije bila uključena u originalni ugovor.

Slučaj (A) – Usluga dostave dodatnih proizvoda za cijenu koja odražava njihovu pojedinačnu prodajnu cijenu

U trenutku promjene ugovora, došlo je i do promjene ugovorene cijene na način da je dogovorena cijena za dodatnih 30 proizvoda 2.850 kuna ili 95 kuna po proizvodu. Naknada za dodatne proizvode odražava pojedinačnu prodajnu cijenu proizvoda u trenutku sklapanja promjena u ugovoru i dodatni proizvodi su odvojeni od proizvoda čija je prodaja dogovorena originalnim ugovorom.

Sukladno paragrafu 20 MSFI-ja 15, promjena ugovora za ovih dodatnih 30 proizvoda u biti predstavlja novi odvojeni ugovor čije priznavanje ne utječe na računovodstveni tretman postojećeg ugovora. Sukladno tome društvo priznaje prihod od 100 kuna po proizvodu za 120 proizvoda čija je isporuka dogovorena originalnim ugovorom, te 95 kuna po proizvodu za isporuku dodatnih 30 proizvoda koja je dogovorena novim ugovorom.

Slučaj (B) – Dodatni proizvodi za cijenu koja ne odražava njihovu pojedinačnu prodajnu cijenu

U procesu pregovora o kupnji dodatnih 30 proizvoda, ugovorne strane se dogovore za cijenu od 80 kuna po proizvodu. Međutim, kupac je otkrio da prethodnih 60 proizvoda dostavljenih od strane društva imaju manje greške koje su jedinstvene tim dostavljenim proizvodima. Društvo stoga kupcu obećava djelomični popust od 15 kuna po proizvodu kako bi kupcu nadoknadio lošiju kvalitetu dostavljenih proizvoda. Društvo i kupac se dogovore da uključe popust od 900 kuna (15 kuna po proizvodu x 60 proizvo-

da) u cijenu koju će društvo naplatiti za isporuku dodatnih 30 proizvoda. Posljedica toga je da se u promjenama ugovora navodi da je cijena za dodatnih 30 proizvoda koji se trebaju isporučiti 1.500 kuna ili 50 kuna po proizvodu. Ta se cijena sastoji od dogovorene cijene koja je 80 kuna po proizvodu ili 2.400 kuna za tih dodatnih 30 proizvoda i popusta od 900 kuna.

U trenutku promjene ugovora, društvo priznaje 900 kuna kao smanjenje cijene transakcije i smanjenje prihoda za već prodanih 60 proizvoda. Prilikom određivanja prikladnog računovodstvenog tretmana prodaje dodatnih 30 proizvoda, društvo zaključuje kako dogovorena cijena od 80 kuna po proizvodu ne odražava pojedinačnu prodajnu cijenu tih dodatnih proizvoda, te se sukladno tome na ove promjene ugovora ne mogu primjenjivati odredbe paragrafa 20 MSFI-ja 15 prema kojem bi se prodaja dodatnih proizvoda smatrala zasebnim ugovorom. Obzirom da se ostatak proizvoda koje se društvo obvezalo dostaviti kupcu razlikuje od onih koji su već dostavljeni, društvo primjenjuje odredbe paragrafa 21 MSFI-ja 15 te promjenu ugovora evidentira kao prestanak starog originalnog ugovora i početak primjene novog.

Kao rezultat toga prihod koji se priznaje od prodaje ostatka proizvoda iznosi 93,33 kune, što je rezultat kombinacije stare i nove cijene kako slijedi:

{[100 kuna x 60 proizvoda koji još nisu dostavljeni u okviru originalnog ugovora) + (80 kuna x 30 proizvoda koji se dodatno trebaju isporučiti sukladno promjenama/dopunama ugovoru)] ÷ 90 preostalih proizvoda koji se moraju isporučiti kupcu}.

Primjer 5:

Društvo – građevinska tvrtka ulazi u ugovor za izgradnju komercijalne zgrade za kupca na zemljištu koje je u vlasništvu kupca za dogovorenu naknadu od 1 milijun kuna i bonus od 200.000 kuna koji će mu se isplatiti ako radovi na izgradnji budu gotovi unutar 24 mjeseca. Društvo priznaje ukupno dogovorenu isporuku robe i usluga kao jedinstvenu obvezu izvršenja koja se isporučuje o okviru određenog vremenskog perioda u skladu s odredbama paragrafa 35 (b) MSFI-ja 15 jer kupac kontrolira zgradu tijekom izgradnje. Prilikom sklapanja ugovora društvo očekuje sljedeće:

	HRK
Cijena izgradnje	1.000.000
Troškovi izgradnje	700.000
Očekivana zarada (30%)	300.000

Početno društvo isključuje 200.000 kuna bonusa iz ukupne cijene transakcije obzirom da u tom trenutku ne može procijeniti vjerojatnost značajne promjene u prihodima koji se očekuju priznati na temelju izvršenja ugovora. Izgradnja zgrade je pod utjecajem faktora koji nisu pod kontrolom društva, što uključuje i vrijeme i potrebne dozvole koje se moraju pribaviti. Dodatno, iskustvo društva sa sličnim projektima je ograničeno.

Društvo zaključuje kako je početno mjerenje koje se temelji na procjeni očekivanih troškova prikladna mjera stupnja izvršenja ugovorenih obveza prema ugovoru. Na kraju prve godine, društvo je izvršilo 60% obveze izgradnje na temelju stvarno nastalih troškova (420.000 kuna) u odnosu na planirane troškove (700.000 kuna). Sukladno tome, društvo ponovno procjenjuje varijabilnu naknadu i zaključuje da je iznos i dalje ograničen sukladno odredbama paragrafa 56-58 MSFI-ja 15. Posljedično, kumulativni prihod i troškovi koji su priznati na kraju prve godine su kako slijedi:

	HRK
Prihod	600.000
Troškovi	420.000
Bruto dobit	180.000

U prvom kvartalu druge godine, ugovorne strane dogovaraju promjenu ugovora u vidu promjene nacrta zgrade. Kao rezultat promjene očekuje se povećanje fiksne naknade za 150.000 kuna i troškova po ugovoru za 120.000 kuna. Očekivana naknada nakon ove promjene iznosi 1.350.000 kuna (150.000 kuna dodatne fiksne naknade + 200.000 kuna bonusa za pravovremeno izvršenje radova). Dodatno, dozvoljeni rok završetka izgradnje u kojem društvo ima pravo na bonus je povećan za 6 mjeseci i sada iznosi 30 mjeseci od datuma sklapanja originalnog ugovora.

U trenutku promjene ugovora, na temelju iskustva i očekivanog ostatka radova koji se trebaju izvršiti po ugovoru a koji se primarno odnose na unutarnje radove i nisu pod utjecajem vremenskih uvjeta, društvo zaključuje da je vrlo vjerojatno da će se dogovoreni bonus ostvariti i da sukladno tome njegovo uključivanje u ukupnu očekivanu cijenu transakcije neće dovesti do značajne promjene u priznatom prihodu po ugovoru sukladno paragrafu 56 MSFI-ja 15. Stoga društvo naknadu od 200.000 kuna uključuje u ukupnu cijenu transakcije.

Prilikom procjene utjecaja promjene ugovora društvo u obzir uzima odredbe paragrafa 27 (b) MSFI-ja 15 i zaključuje kako preostala dobra i usluge koje treba isporučiti sukladno promijenjenim uvjetima ugovora nisu odvojene od dobara i usluga koji su isporučeni na datum promjene ili prije toga, odnosno da ugovor i dalje zadržava jednu jedinstvenu obvezu izvršenja.

Zbog toga društvo promjenu ugovora priznaje kao dio originalnog ugovora te ažurira mjerenje % dovršenosti projekta izgradnje i procjenjuje kako je ispunilo 51,2% obveze izvršenja (420.000 kuna stvarno nastalih troškova ÷ 820.000 kuna očekivanih troškova). Društvo priznaje dodatni prihod od 91.200 kuna (51,2% izvršenosti projekta x 1.350.000 kuna nove procijenjene vrijednosti ugovora) – 600.000 kuna prihoda priznatog do danas).

Iz svega navedenog jasno je da će društva morati pozorno razmotriti obveze izvršenja na datum promjene ugovora kako bi odredila razlikuju li se nova dobra i usluge čija se isporuka očekuje od prethodno dogovorenih i/ili isporučenih dobara i usluga, obzirom da o toj procjeni značajno ovisi i sam računovodstveni tretman promjena u ugovornim uvjetima.

6. DOGOVORI KOJI NE ZADOVOLJAVAJU KRITERIJE UGOVORA SUKLADNO MSFI-ju 15

Ako dogovor ne ispunjava kriterije MSFI-ja 15 da bi se mogli smatrati ugovorom u okviru standarda naknadu koju primi u okviru takvog ugovora društvo može priznati kao prihod samo ako je ispunjen neki od ispod navedenih uvjeta:

- Društvo nema drugih (preostalih) obveza za prijenos dobara ili usluga kupcu i ukupna naknada ili njen značajniji dio je naplaćen od kupca bez uvjeta vraćanja
- Ugovor je prekinut i naknada primljena od kupca se ne može vratiti.

Do trenutka ispunjenja jednog od ovih gore navedenih uvjeta, društvo primljenu naknadu od društva treba priznati kao obvezu. Ovisno o činjenicama i okolnostima koje se primjenjuju na ugovor,

priznata obveza predstavlja obvezu društva na isporuku dobara ili usluga u budućnosti ili vraćanje primljene naknade kupcu. U svakom slučaju, obveza se priznaje u vrijednosti naknade koju je društvo primilo od kupca.

Primjer 6:

Društvo – građevinska tvrtka, ulazi u ugovor s kupcem o prodaji zgrade za 1 milijun kuna. Kupac u zgradi planira otvoriti restoran. Zgrada se nalazi u području gdje već postoji dosta restorana pa je konkurencija velika i kupac nema iskustva s upravljanjem restoranima.

Kupac plaća nepovratni depozit od 50.000 kuna prilikom sklapanja ugovora i ulazi u dugoročni ugovor o financiranju s društvom za preostalih 95% dogovorene cijene. Ugovor o financiranju je sklopljen na regresnoj osnovi, što znači da društvo ima pravo ponovno preuzeti zgradu u slučaju neplaćanja od strane društva, ali nema pravo tražiti dodatnu naknadu od kupca, čak i ako kolateral ne pokrije punu vrijednost duga. Trošak izgradnje zgrade je 600.000 kuna, a kupac stječe kontrolu nad njom u trenutku sklapanja ugovora.

Prilikom procjene ispunjava li ugovor kriterije paragrafa 9 MSFI-ja 15, društvo zaključuje kako kriteriji iz paragrafa 9 (e) nisu ispunjeni obzirom da nije vjerojatno da će društvo naplatiti očekivanu naknadu u zamjenu za davanje vlasništva nad zgradom. Prilikom procjene vjerojatnosti naplate naknade društvo promatra mogućnost, ali i namjeru kupca za podmirenje dogovorene cijene te zaključuje kako postoji sumnja i u jedno i drugo zbog ispod navedenih činjenica:

(a) društvo namjerava vratiti zajam (koji je u značajnom iznosu) primarno s osnove prihoda zarađenih u restoranu (što je branša sa značajnim rizikom obzirom na postojanje velike konkurencije na području u kojem se restoran nalazi i s obzirom na malo iskustvo koje kupac ima u upravljanju restoranom)

(b) kupac nema drugih izvora prihoda ili imovine koju bi mogao koristiti za podmirenje duga po zajmu

(c) obveze kupca u okviru ugovora o zajmu su ograničene obzirom da je zajam ne-regresni.

Obzirom da kriteriji iz paragrafa 9 MSFI-ja 15 nisu zadovoljeni, društvo primjenjuje paragrafe 15-16 kako bi odredilo ispravan računovodstveni tretman primljenog nepovratnog depozita u iznosu od 50.000 kuna. Društvo zaključuje kako nisu nastali događaji iz paragrafa 15 MSFI-ja 15, odnosno kako ono nije primilo značajan iznos dogovorene naknade niti je prekinulo ugovor. Sukladno tome, primljeni nepovratni depozit od 50.000 kuna priznaje kao obvezu sukladno paragrafu 16 MSFI-ja 15. Društvo nastavlja priznavati primljeni nepovratni depozit kao i sva primljena plaćanja glavnice i kamata po ugovoru o zajmu, kao obvezu sve do trenutka kada zaključi da su kriteriji iz paragrafa 9 MSFI-ja 15 ispunjeni, odnosno do trenutka kada zaključi da je velika vjerojatnost da će naplatiti dogovorenu naknadu po ugovoru ili do trenutka nastanka bilo kojeg događaja koji je definiran paragrafom 15. Društvo u svakom slučaju treba kontinuirano raditi procjenu ugovora.

7. ZAKLJUČAK

U ovom članku nastojali smo pobliže objasniti način na koji se trebaju procijeniti ugovori s kupcima za potrebe uvođenja odredbi novog MSFI-ja 15. Važno je naglasiti da se za potrebe implementacije novog standarda trebaju procijeniti i analizirati ne samo novopotpisani ugovori već i postojeći ugovori po kojima društvo u trenutku početka primjene novog standarda nije ispunilo sve obveze. Obzirom da standard zahtijeva retroaktivnu primjenu, to znači da društvo treba analizirati i ugovore koji nisu bili izvršeni ni na kraju najranijeg usporednog razdoblja koje se prezentira u okviru financijskih izvještaja društva. U sljedećem nastavku vodiča za pripremu definirat ćemo i objasniti kako utvrditi obveze izvršenja po ugovoru.

NOVI priručnik iz Rif-a

1000 str.

MSFI HSFI tiskano izdanje i izdanje na CD-u

Pristupanjem Republike Hrvatske u punopravno članstvo Europske unije u okviru zakonodavnih izmjena uključen je i dio koji se odnosi na računovodstvene propise, između ostalog i primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Od dana prijama Republike Hrvatske u članstvo u Europskoj uniji u primjeni su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u Službenom listu Europske unije, a uključuju Međunarodne računovodstvene standarde, njihove dopune i povezana Tumačenja. Ovo izdanje uključuje u potpunosti preuzete Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koji obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde, njihove dopune i s njima povezana Tumačenja objavljene u Službenom listu Europske unije koji započinju s Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008. od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002. Europskog parlamenta i Vijeća te uključuju sve izmjene i dopune zaključno do Uredbe Komisije (EU) 2015/2441 od 18. prosinca 2015. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002. Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu Međunarodnog računovodstvenog standarda 27. Izdanje također, uključuje i Hrvatske standarde financijskog izvještavanja objavljene u Narodnim novinama 86 iz 2015. godine koji se primjenjuju na godišnje financijske izvještaje za razdoblja koja počinju od 1. siječnja 2016. godine i nadalje.

MSFI HSFI TISKANO IZDANJE I IZDANJE NA CD-u

CIJENA: 250,00 kn (PDV uključen u cijenu)

Uredništvo

Prof. dr. sc. BORIS TUŠEK, doc. dr. sc. IVANA BARIŠIĆ
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Pregled predloženih promjena Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije

Tijekom 2016. godine očekuje se više promjena u profesionalnom okviru djelovanja internih revizora, a koje su sastavni dio ukupnih aktivnosti revizije i poboljšanja cjelokupnog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (IPPF-a) započete 2014. godine. Međunarodni Institut internih revizora (IIA Global) je objavio poziv na javnu raspravu predloženih promjena Standarda u trajanju od 90 dana (od 1. veljače do 30. travnja 2016.). U ovom članku dan je pregled prijedloga promjena Standarda kao najznačajnijeg dijela cjelokupnog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Novi Standardi stupaju na snagu 1. siječnja 2017. godine.

1. UVOD

Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije zauzimaju središnje mjesto unutar Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (*IPPF – International Professional Practice Framework*) koji sistematizira obvezujuća i preporučena pravila profesionalnog obavljanja revizijskog posla. Odbor za Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije (*IIASB*), pri međunarodnom Institutu internih revizora (*IIA Global*), u veljači 2016. godine objavio je i otvorio javnu raspravu o prijedlozima novih Standarda[1]. Na javnu raspravu u razdoblju od 90 dana pozivaju se svi interni revizori iz zemalja članica krovnog Instituta internih revizora (IIA). Javna rasprava o prijedlozima promjena Standarda koji se primjenjuju od siječnja 2013. godine naslanja se na prethodnu praksu u radu globalnog Instituta internih revizora, a potaknuta je potrebom za uvažavanjem postojeće prakse interne revizije te inkorporiranje u Standarde zahtjeva koji će omogućiti internim revizorima da na odgovarajući način reagiraju u obavljanju sve kompleksnijih aktivnosti interne revizije te osiguraju kvalitetu svojih angažmana.

2. PREGLED PRIJEDLOGA PROMJENA U STANDARDIMA[2]

Predložene su **33** (trideset tri) **promjene** koje u većini uključuju prilagodbe suvremenoj terminologiji i novoj koncepciji i strukturi IPPF-a[3], ali uključuju i **neke suštinske promjene**. Sadržaj koji se briše je precrtan, dok je dodani sadržaj označen masnim slovima u kurzivu.

1. Promjene u Uvodu Standarda

Uvod u ~~Međunarodne~~ Standarde

Napomena autora: Iz početnog dijela Uvoda u posljednji dio, bez intervencija u sami sadržaj, kako bi se poboljšala jasnoća samog Uvoda, premješten je sadržaj koji se odnosi na primjenjivost Standarda u slučaju da zakoni ili propisi zabranjuju internim revizorima postupanje u skladu s nekim dijelovima Standarda te mogućnost korištenja i drugim standardima.

Prema prijedlogu, svrha Standarda je:

~~1. pružiti pregled osnovnih načela koja predstavljaju praksu interne revizije~~

1. omogućiti okvir za provođenje i promoviranje širokog raspona ***aktivnosti*** interne revizije s dodanom vrijednošću
2. ustanoviti osnovu za procjenu provedbe interne revizije
3. promicati poboljšanje organizacijskih procesa i poslovanja

Standardi, zajedno s Etičkim kodeksom obuhvaćaju obvezujuće elemente Međunarodnog okvira za profesionalno obavljanje interne revizije (IPPF); stoga usklađenost sa Standardima i Etičkim kodeksom označava usklađenost s obvezujućim elementima IPPF-a.

Standardi sa sastoje od termina čija su specifična značenja uključena u Pojmovnik. ~~Posebno,~~ ***Potrebno je uzeti u obzir Standarde i njihova tumačenja, kao i specifična značenja iz Pojmovnika za ispravno razumijevanje i primjenu Standarda. Nadalje,*** u Standardima se koristi pojam „morati“ kako bi se ukazalo na bezuvjetan zahtjev i pojam „trebati“ u slučajevima u kojima se očekuje usklađenost, osim kada, temeljem profesionalne prosudbe, okolnosti dopuštaju odstupanja.

~~Potrebno je uzeti u obzir Standarde i njihova tumačenja, kao i specifična značenja iz Pojmovnika za ispravno razumijevanje i primjenu Standarda.~~

[1] 2016 Markup Version – proposed Changes to the Standards (IIASB). Dostupno na: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2016-Standards-Exposure-Markup-English.pdf (3. 3. 2016.)

[2] Ovaj dio rada napisan je na temelju 2016 Markup Version – proposed Changes to the Standards (IIASB). Dostupno na: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2016-Standards-Exposure-Markup-English.pdf (3. 3. 2016.)

[3] Više o tome, Tušek, B., Predložena poboljšanja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, Zbornik radova 18. savjetovanja “Interna revizija i kontrola“, HZRFD, Sekcija internih revizora, Zagreb-Opatija, 27. - 29. 9. 2015., str. 13. - 46.

Ostale promjene u okviru Uvoda koje su predložene u dijelovima koji opisuju strukturu Standarda i pojašnjavaju značenje aktivnosti interne revizije, su sintaktičkog karaktera predložene s ciljem povećanja jasnoće teksta.

Standardi se odnose na interne revizore kao pojedince i na aktivnosti interne revizije. Svi interni revizori su odgovorni za usklađenost sa Standardima u dijelu vezanom uz individualnu objektivnost, znanje i dužnu stručnu pažnju. Dodatno, interni revizori su odgovorni za usklađenost sa Standardima koji su relevantni za obavljanje njihovih odgovornosti. Glavni interni revizori su ***dodatno*** odgovorni za sveukupnu usklađenost ***aktivnosti interne revizije*** sa Standardima.

Razlozi promjena:

Promjene vezane uz Uvod Standarda (naznačene, ali i ostale) su predložene kako bi se njima obuhvatile promjene IPPF-a iz srpnja 2015. godine, poput dodatka Temeljnih načela. Ostale predložene promjene odnose se na organiziranje odjeljaka Uvoda koje bi trebale poboljšati jasnoću Uvoda.

2. Promjene Standarda 1000

Standard 1000 - Svrha, ovlasti i odgovornosti

Svrha, ovlasti i odgovornosti interne revizije moraju biti formalno definirani u povelji o internoj reviziji, u skladu ***s Temeljnim načelima za profesionalno obavljanje interne revizije***, Definicijom interne revizije, Etičkim kodeksom i Standardima. Glavni interni revizor mora periodički revidirati povelju o internoj reviziji i dati je višem menadžmentu i odboru na odobrenje.

Razlozi promjena:

Novi IPPF je uveo Temeljna načela koja usmjeravaju sve aktivnosti interne revizije i trebaju se uzeti u obzir kod utvrđivanja sadržaja povelje.

3. Promjene Standarda 1010

Standard 1010 - Priznanje *Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije,* Definicije interne revizije, Etičkog kodeksa i Standarda u povelji o internoj reviziji

Obvezujuća priroda ***Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije,*** Definicije interne revizije, Etičkog kodeksa i Standarda mora se ~~prepoznati~~ ***odražavati*** u povelji o internoj reviziji. Glavni interni revizor mora raspraviti ***Misiju, Temeljna načela za profesionalno obavljanje interne revizije***, Definiciju interne revizije, Etički kodeks i Standarde s višim menadžmentom i odborom.

Razlozi promjena:

Svrha i uloga aktivnosti interne revizije se temelje na njezinoj Misiji. Temeljna načela za profesionalno obavljanje interne revizije, Definicija interne revizije, Etički kodeks i Standardi su obvezujući elementi IPPF-a i o njima je potrebno razgovarati s višim menadžmentom i odborom.

4. Promjene Standarda 1110.A1

Aktivnost interne revizije mora biti oslobođena utjecaja kod određivanja opsega interne revizije, provođenja angažmana i komuniciranja rezultata. ***Glavni interni revizor mora izvijestiti odbor o eventualnim utjecajima i diskutirati o implikacijama.***

Razlozi promjena:

Ova promjena pojašnjava kako je odgovornost glavnog internog revizora diskutiranje s odborom o utjecajima na opseg, provedbu ili komuniciranje o rezultatima interne revizije.

5. Uvođenje novog Standarda 1112

Standard 1112 - Uloge glavnog internog revizora izvan interne revizije

U područjima gdje glavni interni revizor ima ili se očekuje da će imati uloge i/ili odgovornosti koje su izvan interne revizije, moraju se ustanoviti mjere zaštite kako bi se ograničio nepovoljan utjecaj na neovisnost ili objektivnost.

Tumačenje

Od glavnog internog revizora se može zatražiti preuzimanje dodatnih uloga i odgovornosti izvan interne revizije, kao što je odgovornost za usklađenost i aktivnosti procesa upravljanja rizicima poduzeća. Ove uloge i odgovornosti mogu nepovoljno utjecati, ili se može činiti da nepovoljno utječu, na organizacijsku neovisnost aktivnosti interne revizije ili na individualnu objektivnost internog revizora. Mjere zaštite su nadzorne aktivnosti, koje može poduzimati odbor, koje bi se bavile tim potencijalnim nepovoljnim utjecajima, a mogu uključivati aktivnosti poput periodičnog procjenjivanja linija izvještavanja i odgovornosti te razvijanje alternativnih procesa stjecanja uvjerenja vezano uz područja dodatnih odgovornosti.

Razlozi promjena:

Proteklih godina od glavnog internog revizora se tražilo ili očekivalo preuzimanje novih odgovornosti vezanih uz interne kontrole i/ili upravljanje rizicima. Iako su zahtjevi vezani za organizacijsku neovisnost i individualnu objektivnost dobro poznati, njihovo ispunjenje može doći u pitanje ukoliko se aktivnosti interne revizije kombiniraju s drugim organizacijskim aktivnostima.

6. Uvođenje novog Standarda 1130.A3

1130.A3 - Interna revizija može pružiti usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja tamo gdje je prethodno pružila savjetodavne usluge, ako priroda savjetovanja ne umanjuje objektivnost i pod uvjetom da se upravlja individualnom objektivnosti kod određivanja resursa za provođenje angažmana.

Razlozi promjena:

Postojeći Standard 1130 se ne bavi postupanjima u slučaju kada nakon savjetovanih aktivnosti slijedi pružanje angažmana s izražavanjem uvjerenja. Predložena promjena naglašava potrebu za ostvarivanjem objektivnosti.

7. Promjene u Standardu 1210

Tumačenje

Stručnost je pojam koji objedinjuje više pojmova kao što su znanje, ~~Znanje,~~ vještine i ostale kompetencije ~~je pojam koji objedinjuje više pojmova kao što su~~ koje se zahtijevaju od internih revizora za učinkovito obavljanje njihovih profesionalnih odgovornosti. ***Uključuje razmatranje tekućih aktivnosti, trendova i aktualnih pitanja što bi omogućilo pružanje savjeta i preporuka.*** Interni revizori se ohrabruju da pokažu svoju stručnost kroz stjecanje odgovarajućih profesionalnih certifikata i kvalifikacija, poput certifikata ovlaštenog internog revizora i ostalih certifikata koje je moguće steći pri Institutu internih revizora i ostalim profesionalnim organizacijama.

Razlozi promjena:

Odgovornosti internog revizora uključuju pružanje uvida i savjeta usmjerenih na budućnost. Interni revizor bi trebao pomoći menadžmentu u rješavanju identificiranih problema. Navedeno implicira posjedovanje kvalifikacija koje su odgovarajuće za provo-

đenje analiza usmjerenih na budućnost i pružanje potrebnih savjeta organizaciji.

8. Promjene u Standardu 1300

Briše se potreba za procjenjivanjem usklađenosti s Definicijom interne revizije.

Razlozi promjena

Iz Standarda se briše zahtjev za procjenjivanjem usklađenosti s Definicijom interne revizije s obzirom da je ona uključena u Standarde i Etički kodeks (s kojima se usklađenost zahtijeva) te nije potrebno provođenje zasebne procjene kako bi se ustanovila usklađenost s obvezujućim elementima IPPF-a.

9. Promjene u Standardu 1311

Briše se potreba za procjenjivanjem usklađenosti s Definicijom interne revizije.

Razlozi promjena

Iz Standarda se briše zahtjev za procjenjivanjem usklađenosti s Definicijom interne revizije s obzirom da je ona uključena u Standarde i Etički kodeks (s kojima se usklađenost zahtijeva) te nije potrebno provođenje zasebne procjene kako bi se ustanovila usklađenost s obvezujućim elementima IPPF-a.

10. Promjene u Standardu 1312

Tumačenje

Eksterne ***procjene povećavaju kompletnu kvalitetu programa osiguranja kvalitete i poboljšanja*** ~~i mogu biti ostvarene~~ kroz potpunu eksternu procjenu ili samoprocjenu s neovisnom eksternom potvrdom (validacijom). ***Eksterni procjenitelj mora zaključiti o usklađenosti sa Standardima; eksterna procjena također može uključiti komentare operativnog ili strateškog karaktera.***

Kvalificirani procjenjivač ili procjenjivački tim iskazuje kompetentnost na dva područja: praksi interne revizije i procesu eksterne procjene. Kompetentnost se može iskazati kombinacijom iskustva i teorijskog učenja. Iskustvo stečeno u organizacijama slične veličine, složenosti, sektora ili industrije i stručna pitanja su važnija od ostalog iskustva. Kod procjenjivačkih timova, nije potrebno da svi članovi tima imaju sve kompetencije; bitna kvalificiranost tima u cjelini. Glavni interni revizor se pri procjeni kvalificiranosti procjenjivačkog tima u iskazivanju dovoljne kompetentnosti koristi profesionalnom prosudbom.

Neovisni procjenitelj ili procjenjivački tim podrazumijeva nepostojanje ***ni stvarnog ni percipiranog*** ~~realnog ni očitog~~ sukoba interesa te da nisu dijelom, ili pod kontrolom, organizacije kojoj pripada interna revizija. ***Glavni interni revizor treba ohrabrivati sudjelovanje odbora u programu osiguranja kvalitete i poboljšanja kako bi se smanjili percipirani ili potencijalni sukobi interesa.***

Razlozi promjena:

Predloženim promjenama se pojednostavljuje jezik i razjašnjava svrha izvještaja eksternog procjenitelja, a namjera standarda je povećanje neovisnosti programa osiguranja kvalitete.

11. Promjene Standarda 1320

Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i poboljšanja

Glavni interni revizor mora komunicirati rezultate programa osiguranja kvalitete i poboljšanja višem menadžmentu i odboru. ***Izvještavanje treba uključiti:***

- ***djelokrug i učestalost internih i eksternih procjena,***
- ***zaključke procjenjitelja,***
- ***planove korektivnih akcija,***
- ***kvalifikacije i neovisnost procjenitelja ili procjeniteljskog tima, uključujući potencijalne sukobe interesa.***

Razlozi promjena:

Pojašnjavanje sadržaja izvještavanja višeg menadžmenta i odbora o programu osiguranja kvalitete i poboljšanja od strane glavnog internog revizora.

12. Promjene Standarda 1321

1321 - Korištenje fraze „Usklađeno sa Standardima za profesionalno obavljanje interne revizije"

~~Glavni interni revizor može navesti da~~ ***Navođenje da*** je aktivnost interne revizije usklađena sa Standardima za profesionalno obavljanje interne revizije ***je prikladno*** jedino kada rezultati programa osiguranja kvalitete i poboljšanja podupiru ~~ovu~~ ***ovakvu*** izjavu.

Iz Tumačenja ovog Standarda se briše potreba za pozivanje na usklađenost s Definicijom interne revizije s obzirom da je ona uključena u Standarde i Etički kodeks.

Razlozi promjena:

Prema predloženim promjenama, poziv na usklađenost nije isključivo ograničen na glavne interne revizore. Nema potrebe za odvojenom procjenom kako bi se ustanovila usklađenosti s Definicijom interne revizije obzirom da je ona uključena u Standarde i Etički kodeks, obvezujuće dijelove IPPF-a.

13. Promjene Standarda 1322

Iz standarda se briše potreba za usklađenosti s Definicijom interne revizije obzirom da je ona uključena u Standarde i Etički kodeks.

Razlozi promjena:

Nema potrebe za odvojenom procjenom kako bi se ustanovila usklađenost s Definicijom interne revizije obzirom da je ona uključena u Standarde i Etički kodeks, obvezujuće dijelove IPPF-a.

14. Promjene Standarda 2000

Tumačenje:

Aktivnostima interne revizije se učinkovito upravlja kada:

- rezultati aktivnosti interne revizije ostvaruju svrhu i odgovornosti koje su sadržane u povelji o internoj reviziji
- ~~je aktivnost interne revizije usklađena s Definicijom interne revizije i Standardima~~
- pojedinci koji su dijelom interne revizije demonstriraju usklađenost s Etičkim kodeksom i Standardima
- ***aktivnost interne revizije razmatra trendove i tekuća pitanja koja mogu imati utjecaj na učinkovitost aktivnosti interne revizije.***

Aktivnost interne revizije sudjeluje u stvaranju dodane vrijednosti poduzeća ~~(~~i njegovih interesnih skupina~~)~~ kada ***razmatra strategije, ciljeve i rizike, teži nuđenju načina za poboljšanje*** ~~pruža objektivno i relevantno jamstvo i doprinosi učinkovitosti i djelotvornosti~~ korporativnog upravljanja poduzećem, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa; ***i objektivno pruža relevantno uvjerenje.***

Razlozi promjena:

Usklađenost s Definicijom interne revizije se briše iz Tumačenja jer je uključena u Standarde i Etički kodeks, stoga nije potrebno pro-

vođenje posebne procjene za ustanovljavanje usklađenosti s Definicijom. Ostali predloženi dodaci bi trebali bolje odražavati Temeljna načela, kao što je usklađenost sa strategijama, ciljevima i rizicima poduzeća; pružanje uvjerenja utemeljenog na riziku; djelovati proaktivno i orijentirano na budućnost.

15. Promjene Standarda 2010

Tumačenje:

Kod razvijanja plana utemeljenog na riziku, glavni interni revizor mora prvo uzeti u obzir okvir upravljanja rizicima poduzećem i konzultirati se s višim menadžmentom i odborom te nakon toga donositi zaključke temeljene na procjeni rizika provedenoj od strane interne revizije. ~~Glavni interni revizor je odgovoran za donošenje plana utemeljenog na riziku. Glavni interni revizor uzima u obzir okvir upravljanja rizicima poduzeća, uključujući razine spremanosti preuzimanja rizika koje definira menadžment za različite aktivnosti i dijelove organizacije. Ako okvir upravljanja rizicima ne postoji, glavni interni revizor koristi svoju prosudbu vezanu uz rizike nakon uzimanja u obzir informacija od strane višeg menadžmenta i Odbora.~~ Glavni interni revizor mora razmatrati i prilagođavati planove, prema potrebi, kao odgovor na promjene u poslovanju organizacije, rizika, programa, sustava i kontrola.

Razlozi promjena:

Terminologija u Tumačenju je pojednostavljena i predložena je promjena kako bi se izbjegla upotreba određenih koncepata upravljanja rizicima koji nisu jednako definirani ili shvaćeni u svim sektorima. Prema ovom prijedlogu promjene, konačna procjena rizika treba se temeljiti na procjeni rizika poduzetoj od strane interne revizije, a koja uzima u obzir input višeg menadžmenta i odbora.

16. Promjene Standarda 2050

2050 – Koordinacija ***i oslanjanje***

Glavni interni revizor mora dijeliti informacije i uskladiti aktivnosti s ostalim internim i eksternim pružateljima usluga s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih usluga kako bi osigurao primjerenu pokrivenost te na najmanju moguću razinu sveo ponavljanje.

Tumačenje

U aktivnostima koordiniranja, glavni interni revizor se može osloniti na posao drugih pružatelja uvjerenja i savjetodavnih aktivnosti. Potrebno je ustanoviti konzistentan proces za procjenu pouzdanosti, a glavni interni revizor treba pri tome uzeti u obzir kompetentnost, objektivnost i dužnu stručnu pažnju drugih pružatelja uvjerenja i savjetodavnih aktivnosti. Glavni interni revizor također treba imati potpuno razumijevanje djelokruga rada, ciljeva i rezultata rada drugih pružatelja uvjerenja i savjetodavnih aktivnosti. Ukoliko se i pouzda u rad drugih, glavni interni revizor ostaje odgovoran za osiguranje adekvatne potpore za donošenje zaključaka i mišljenja koje stvara interna revizija.

Razlozi promjena:

S obzirom na postojanje mnogobrojnih funkcija s ulogom pružanja uvjerenja u organizaciji, postoji mogućnost dupliciranja napora zbog postojanja neučinkovitog „silos“ pristupa. Taj se potencijal poveća angažiranjem eksternih pružatelja usluga uvjerenja i savjetodavnih aktivnosti. Suradnja između interne revizije i ostalih funkcija u organizaciji vezanih uz rizike i kontrolu (poput usklađenosti, upravljanja rizicima, financijskih kontrola, sigurnosti, pravne zaštite, osiguranja kvalitete/kvalitete kontrole) može potencijalno smanjiti neučinkovitost, smanjiti troškove, povećati razinu uvjerenja i služiti kao poluga povećanju predmetne stručnosti. Ključno je prepoznavanje drugih kompetentnih funkcija koje pružaju angažmane s izražavanjem uvjerenja vezano uz procjenu rizika, a standardom se pojašnjavaju odgovornosti interne revizije u odnosu na ostale pružatelje angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih aktivnosti.

17. Promjene Standarda 2060

Standard 2060 - Izvještavanje višeg menadžmenta i Odbora

Glavni interni revizor mora periodično izvještavati viši menadžment i odbor o svrsi interne revizije, ovlastima, odgovornostima i provođenju planova ***te o usklađenosti sa Standardima***. Izvještavanje također mora uključiti informacije o ~~izloženostima~~ relevantnim rizicima, uključujući rizike prijevare, pitanjima vezanim uz korporativno upravljanje i ostalim pitanjima ~~potrebnima ili zahtijevanima~~ koja traže pozornost višeg menadžmenta i/***ili*** odbora.

Tumačenje:

Učestalost i sadržaj izvještavanja određeni ***su zajedničkom suradnjom glavnog internog revizora*** ~~u komunikaciji s~~, višeg menadžmenta i odbora. ***Učestalost i sadržaj izvještavanja*** ~~i~~ ovise o važnosti informacije koju treba komunicirati te o hitnosti povezanih radnji koje trebaju poduzeti viši menadžment i/***ili*** odbor. ***Izvještavanje i komunikacija glavnog internog revizora prema višem menadžmentu i odboru mora uključivati informacije o:***

- ***povelji o internoj reviziji,***
- ***neovisnosti aktivnosti interne revizije,***
- ***revizijskim planovima i ostvarenju u odnosu na planirano,***
- ***zahtjevima za resursima,***
- ***rezultatima aktivnosti interne revizije,***
- ***razini usklađenosti sa Standardima i akcijskim planovima za rješavanje potencijalnih problema oko neusklađenosti,***
- ***riziku kojeg je prihvatio menadžment, a koji je moguće neprihvatljiv za organizaciju.***

Ovi i ostali zahtjevi za izvještavanjem glavnog internog revizora su uključeni u zahtjeve sveukupnih Standarda.

Razlozi promjena:

Predložene promjene sažimaju različite zahtjeve za izvještavanjem koji su raspršeni kroz Standarde, a kako bi se olakšalo postizanje usklađenosti. Promjene također jasno predviđaju specifične informacije o kojima glavni interni revizor mora izvještavati, kao što je razina usklađenosti sa Standardima.

18. Promjene Standarda 2070

Standard 2070 - Eksterni pružatelji usluga i odgovornost organizacije za internu reviziju

Iz Tumačenja se briše zahtjev za procjenom usklađenosti s Definicijom interne revizije.

Razlozi promjena:

Iz Standarda se briše zahtjev za procjenjivanjem usklađenosti s Definicijom interne revizije s obzirom da je ona uključena u Standarde i Etički kodeks te nije potrebno provođenje zasebne procjene kako bi se ustanovila usklađenost s obvezujućim elementima IPPF-a.

19. Promjene Standarda 2100

Standard 2100 – Priroda posla

Aktivnost interne revizije mora vrednovati i doprinositi poboljšanju korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrole korištenjem sistematičnog, ~~i~~ disciplinarnog pristupa ***utemeljenog na riziku. Kredibilitet i vrijednost interne revizije su povećani kada su revizori***

proaktivni i kada njihove procjene daju nove poglede i uzimaju u obzir budući utjecaj.

Razlozi promjena:

Predložene promjene bolje odražavaju novu Misiju i Temeljna načela, uključujući i načela koji zahtijevaju od interne revizije korištenje pristupa utemeljenog na riziku, proaktivnost i usmjerenost na budućnost.

20. Promjene Standarda 2110

Standard 2110 - Korporativno upravljanje

Interna revizija mora procijeniti i donijeti odgovarajuće preporuke za poboljšanje ***organizacijskih*** procesa korporativnog upravljanja **za:** ~~u svojem nastojanju ostvarenja sljedećih ciljeva~~

- ***donošenje strateških i operativnih odluka,***
- ***nadgledanje upravljanja rizicima i kontrole,***
- promoviranja odgovarajućih etičkih i drugih vrijednosti u organizaciji,
- osiguravanje učinkovitog upravljanja organizacijskim performansama i odgovornosti za upravljanje,
- komuniciranje informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim dijelovima organizacije,
- koordiniranje aktivnostima i komuniciranje informacija između odbora, eksternih i internih revizora, ***ostalih pružatelja angažmana s izražavanjem uvjerenja*** i menadžmenta.

Razlozi promjena:

Predložene promjene bolje odražavaju definiciju „Korporativno upravljanje" iz Pojmovnika. Dobar proces donošenja odluka potiče aktivnosti u organizaciji ka ostvarenju ciljeva. Upravljanje rizicima i kontrolni procesi omogućavaju sveobuhvatno upravljanje i nadgledanje aktivnosti u organizaciji. Pri tome je važno uzeti u obzir i ostale pružatelje angažmana s izražavanjem uvjerenja s obzirom na njihovu ulogu u upravljanju rizicima. Ova promjena također omogućava da Standard bolje odražava Temeljna načela poput povezivanja aktivnosti interne revizije sa strategijama, ciljevima i rizicima organizacije.

21. Promjene Standarda 2200

Standard 2200 – Planiranje angažmana

Interni revizori moraju razviti i dokumentirati plan za svaki angažman, koji uključuje ciljeve i djelokrug angažmana, vremenski opseg i alokaciju resursa. ***Kod planiranja je potrebno uzeti u obzir strategije organizacije, ciljeve i rizike koji su relevantni za angažman.***

Razlozi promjena:

Promjena omogućava da Standard bolje odražava Temeljna načela poput povezivanja aktivnosti interne revizije sa strategijama, ciljevima i rizicima organizacije.

22. Promjene Standarda 2201

Standard 2201 - Uvjeti planiranja

Kod planiranja angažmana interni revizori trebaju uzeti u obzir:

- ***strategije*** i ciljeve aktivnosti koja se revidira i načine na koje aktivnost kontrolira svoj učinak,
- značajne rizike za aktivnost, ~~njezine~~ ciljeve, resurse i poslovanje kao i načine pomoću kojih se utjecaj mogućeg rizika održava na prihvatljivoj razini,
- primjerenost i učinkovitost procesa vezanih za korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i kontrolnih procesa za tu aktivnost u usporedbi s odgovarajućim okvirom ili modelom,
- prilike za značajno poboljšanje korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa za tu aktivnost.

Razlozi promjena:

Promjena omogućava da Standard bolje odražava Temeljna načela poput povezivanja aktivnosti interne revizije sa strategijama, ciljevima i rizicima organizacije.

23. Promjene Standarda 2210.A3

Standard 2210 - Ciljevi angažmana

2210.A3 - Za procjenjivanje korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola su potrebni adekvatni kriteriji. Interni revizori moraju utvrditi razinu kriterija koje je ustanovila uprava za utvrđivanje postignuća ciljeva i zadataka. Ukoliko su takvi kriteriji adekvatni, interni revizori ih moraju koristiti u svojim procjenama. Ukoliko nisu adekvatni, interni revizori moraju ~~s menadžmentom i/ili Odborom razviti odgovarajuće kriterije za procjenjivanje~~ ***identificirati odgovarajuće kriterije u razgovoru s menadžmentom i/ili odborom.***

Tumačenje:

Interni revizori mogu koristiti različite vrste kriterija za procjenjivanje, kao što su:

- ***interni kriteriji (primjerice, politike ili procedure organizacije)***
- ***eksterni kriteriji (primjerice, zakoni i regulative zakonodavnih tijela)***
- ***kriterije vezane uz vodeću praksu (primjerice, profesionalne smjernice ili smjernice za određenu industriju).***

Razlozi promjena:

Prema predloženim promjenama interni revizori moraju prvenstveno uzeti u obzir kriterije ustanovljene od strane menadžmenta i/ili odbora, a ukoliko ti kriteriji nisu adekvatni, moraju razviti nove u suradnji s menadžmentom i /ili odborom. Interni revizori ne razvijaju kriterije. Predložene promjene bi trebale pomoći internim revizorima u razlikovanju vrsta kriterija koje mogu koristiti za procjenjivanje.

24. Promjene Standarda 2230

Standard 2230 - Raspoređivanje resursa za angažman

Interni revizori moraju utvrditi odgovarajuće i dovoljne resurse za ostvarenje ciljeva angažmana, temeljeno na procjeni prirode i kompleksnosti angažmana, vremenskog ograničenja i dostupnosti resursa.

Tumačenje

Odgovarajuće podrazumijeva kombinaciju znanja, vještina i ostalih kompetencija potrebnih za provođenje angažmana. Dovoljnost podrazumijeva količinu resursa potrebnih za provođenje angažmana s dužnom stručnom pažnjom.

Razlozi promjena:

Dodana interpretacija bolje odražava Temeljna načela poput demonstriranja kompetentnosti i dužne stručne pažnje.

25. Promjene Standarda 2330

Standard 2330 - Dokumentiranje informacija

Interni revizori moraju dokumentirati ***dovoljne, pouzdane***, relevantne ***i korisne*** informacije koje služe kao potpora ~~zaključcima i~~ rezultatima angažmana ***i zaključcima.***

Razlozi promjena:

Termini dovoljan, pouzdan i koristan su dodani kako bi se zahtjevi Standarda usuglasili sa zahtjevima Standarda 2310 – Identificira-

nje informacija. Razlog premetanju riječi je činjenica da se zaključci temelje na rezultatima.

26. Promjene Standarda 2410 i 2410.A1

2410 – Kriteriji za priopćavanje

U priopćenjima moraju biti uključeni ciljevi angažmana, ~~i~~ djelokrug ***i rezultati***. ~~kao i primjenjivi zaključci, preporuke i akcijski planovi.~~

2410. A1 – Završno priopćenje o rezultatima angažmana ***mora uključivati primjenjive zaključke. Završno priopćenje rezultata angažmana mora također uključivati sve primjenjive preporuke i/ili akcijske planove.*** Tamo gdje je prikladno, ***potrebno je navesti i mišljenje internog revizora*** ~~može se navesti mišljenje/zaključci internog revizora~~. ~~Izdano~~ **M**išljenje ~~ili zaključak~~ mora uzeti u obzir očekivanja višeg menadžmenta, odbora i ostalih interesno utjecajnih skupina i mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.

Razlozi promjena:

Standard 2410 zahtijeva da se kod priopćavanja o rezultatima svih aktivnosti interne revizije, i angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih aktivnosti, navode zaključci angažmana, preporuke i akcijski planovi. Međutim, neki savjetodavni angažmani su striktno savjetničkog karaktera i ne zahtijevaju zaključke, preporuke niti planove daljnjih postupaka. Stoga, ova predložena promjena zahtjeve za oblikovanjem mišljenja, preporuka i akcijskih planova premješta u Standard primjene za angažmane s izražavanjem uvjerenja 2410. A1, ali navodi kako priopćenje o rezultatima svih angažmana mora uključiti navođenje ciljeva, djelokruga i rezultata. Također, ponekad nije prikladno niti potrebno zajedno uključivati i preporuke i akcijske planove u priopćenja o rezultatima angažmana izražavanja uvjerenja, stoga je promjenom Standarda omogućeno njihovo zajedničko ili pojedinačno isticanje.

27. Promjene Standarda 2430

Vezane uz pojednostavljenje terminologije Standarda 2430.

28. Promjene Standarda 2431

Iz Standarda se briše zahtjev za procjenom usklađenosti s Definicijom interne revizije.

Razlozi promjene:

Usklađenost s Definicijom interne revizije se briše iz Interpretacije jer je uključena u Standarde i Etički kodeks, stoga nije potrebno provođenje posebne procjene za ustanovljavanje usklađenosti s obvezujućim elementima IPPF-a.

29. Promjene Standarda 2450

Standard 2450 - Sveukupno mišljenje

Kod izdavanja sveukupnog mišljenja, potrebno je uzeti u obzir ***strategije, ciljeve i rizike organizacije; i*** očekivanja višeg menadžmenta, Odbora i ostalih interesno utjecajnih skupina***. Sveukupno mišljenje*** ~~i~~ mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.

Tumačenje:

Priopćavanje će ~~identificirati~~ ***uključivati:***

- djelokrug, uključujući i vremenski okvir na koji se mišljenje odnosi,
- ograničenja djelokruga,
- razmatranje svih relevantnih projekata, uključujući pouzdavanje radom ostalih pružatelja jamstva,
- ***sažetak informacija koje potkrjepljuju mišljenje,***
- okvir za interne kontrole ili upravljanje rizicima ili druge kriterije koji su korišteni kao temelj za formiranje sveukupnog mišljenja,
- sveukupno mišljenje, procjene i zaključke.

Potrebno je navesti razloge nepovoljnog sveukupnog mišljenja.

Razlozi promjena:

Predložene promjene bolje odražavaju povezanost s novim Temeljnim načelima, prema kojima aktivnost interne revizije mora biti usklađena sa strategijom, ciljevima i rizicima organizacije. Predložene promjene također uvode zahtjev za podržavanjem sveukupnog mišljenja dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama koje služe kao dokazi za utemeljenost formiranog mišljenja.

30. Promjene u definiciji Odbora (eng. *Board*)

Najviša razina tijela zaduženog za upravljanje koja ima odgovornost usmjeravati i/ili nadzirati aktivnosti i ***održavati*** viši menadžment ~~organizacije~~ odgovornim (primjerice odbor direktora, nadzorni odbor, vijeće guvernera ili povjerenika neprofitne organizacije). ~~Ako takva skupina ne postoji, „odbor" je vrh (glavni) tvrtke ili agencije. Odbor se može odnositi na revizijski odbor na koje nadzorno tijelo delegira svije ovlasti.~~ ***Iako organizacija upravljačkih struktura varira ovisno o sektorima i jurisdikcijama, uobičajeno je da se odbor sastoji od članova koji nisu dijelom menadžmenta, odnosno da nije u cijelosti sastavljen od članova koji su dijelom menadžmenta. Ukoliko odbor ne postoji, pojam „odbor" u Standardima se odnosi na grupu ili osobu koja je zadužena za upravljanje. Nadalje, pojam „odbor"*** (eng. *Board*) ***u Standardima se može odnositi na drugo tijelo*** (eng. *Committee*)[4] ***na koje su oni zaduženi za upravljanje delegirali neke odgovornosti (primjerice revizijski odbor ili odbor za rizike).***

Razlozi promjena:

Prema promjenama, otklanja se mogućnost da se „vrh organizacije" smatra prihvatljivom zamjenom za neovisni odbor. Iako organizacija upravljačkih struktura značajno varira, preferira se postojanje neovisnog tijela. Razlog tome je argument da je neovisnost interne revizije zaštićena kada glavni interni revizor nije pod utjecajem od strane članova odbora koji su subjektom revizije.

31. Promjene u definiciji glavnog internog revizora (eng. *Cief Audit Executive*)

Glavni interni revizor je osoba na višoj poziciji odgovorna za učinkovito upravljanje aktivnostima interne revizije u skladu s poveljom o internoj reviziji, Definicijom interne revizije, Etičkim kodeksom i Standardima. Glavni interni revizor ili drugi koji odgovaraju glavnom internom revizoru će imati profesionalne certifikate i kvalifikacije. Specifičan naziv ***i/ili uloga*** glavnog internog revizora može varirati ovisno o poduzeću.

Razlozi promjena:

Tijekom godina, glavni interni revizori dobivaju odgovornosti za obavljanje poslova koji nadilaze aktivnosti vezane uz internu reviziju. Također, sve je više u porastu praksa da je glavni interni revizor

[4] Napomena: U prijedlogu Standarda se eng. pojam „Board" razlikuje od eng. pojma „Committee", dok se u našim uvjetima (u ovom kontekstu) ta dva pojma uobičajeno prevode kao „odbor" – npr. eng. Board of directors - Odbor direktora; eng. Audit Committee - Revizijski odbor.

organizacijski menadžer, a ne profesionalni revizor. Ovo zahtijeva razmatranje definicije glavnog internog revizora.

32. Dodavanje definicije Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije

Temeljna načela za profesionalno obavljanje interne revizije (Temeljna načela) su temeljni elementi koji opisuju učinkovitost interne revizije. Temeljna načela podupiru Etički kodeks i Standarde.

Razlozi promjena:

Ovaj dodatak definira novi element Novog IPPF-a iz srpnja 2015. godine.

33. Promjene u definiciji Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja

Konceptualan okvir koji organizira autoritativne smjernice koje objavljuje IIA.

Autoritativne smjernice se sastoje od dvije kategorije: (1) obvezujuće i (2) ~~snažno~~ preporučene.

Razlozi promjena:

Odražava promjenu predloženih elemenata Novog IPPF-a iz srpnja 2015. godine.

3. ZAKLJUČAK

Najznačajnije promjene predložene u Standardima odnose se na zahtjeve vezane uz priopćavanje rezultata interne revizije te komuniciranje rezultata programa osiguranja kvalitete i poboljšanja višem menadžmentu i Odboru, kroz specificiranje sadržaja vezanih uz navedena komuniciranja. Uz to, preciziraju se zahtjevi koji se odnose na obvezu komunikacije između glavnog internog revizora i Odbora o mogućim utjecajima na organizacijsku neovisnost. Nadalje, u kontekstu stručnosti internih revizora nužna su znanja koja se odnose na razumijevanje tekućih aktivnosti i aktualnih problema s kojima se suočava organizacija, ali i trendova koji se odnose na budućnost. Osim toga, eksplicira se zahtjev da interni revizor razmatra strategije, ciljeve i rizike organizacije kada razmatra i predlaže načine za poboljšanje. Također, prijedlogom su obuhvaćena i dva nova Standarda o ulogama glavnog internog revizora izvan interne revizije, odnosno preuzimanju dodatnih uloga i odgovornosti te o postupanjima u slučaju kada nakon savjetovanih aktivnosti slijedi pružanje angažmana s izražavanjem uvjerenja. Promjene se odnose i na usklađivanje Standarda s novim elementima IPPF-a iz 2015. godine, prije svega Temeljnim načelima za profesionalno obavljanje interne revizije, koji su u okviru prijedloga novih Standarda definirani kao temeljni elementi učinkovitosti interne revizije. Većina ostalih promjena, koje nisu suštinske prirode, trebale bi pridonijeti jasnoći Standarda i uskladiti njihov sadržaj s općeprihvaćenom terminologijom.

Daljnje postupanje oko promjene Standarda uključuje razmatranje komentara i odobravanja konačnih promjena, čije je trajanje predviđeno u razdoblju od svibnja od rujna 2016. Nakon toga, 1. listopada 2016. godine predviđena je objava Novih (modificiranih) Standarda, za koje je predviđeni datum stupanja na snagu 1. siječnja 2017. godine.

Literatura:

1. 2016 Markup Version – proposed Changes to the Standards (IIASB). Dostupno na: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2016-Standards-Exposure-Markup-English.pdf (3. 3. 2016.).
2. Tušek, B., Predložena poboljšanja Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, Zbornik radova 18. savjetovanja "Interna revizija i kontrola", HZRFD, Sekcija internih revizora, Zagreb-Opatija, 27. - 29. 9. 2015.
3. www.theiia.org.

LUKA ORLOVIĆ, univ. spec. oec.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Obveza revizije prilikom povećanja temeljnog kapitala

Obvezna potreba provođenja revizije financijskih izvještaja propisana je Zakonom o reviziji i Zakonom o računovodstvu. Uz navedenu obvezu, reviziji podliježu i subjekti (trgovačka društva) prilikom statusnih promjena propisanih u Zakonu o trgovačkim društvima. Statusne promjene u skladu s odredbama Zakona o trgovačkim društvima su povećanje temeljnog kapitala trgovačkog društva, priključenje trgovačkog društva, pripajanje i spajanje trgovačkih društava, podjela trgovačkog društva i preoblikovanje trgovačkog društva. Navedene promjene evidentiraju se u temeljnim aktima trgovačkih društava na način da se vrše izmjene statuta u dioničkom društvu (d.d.) ili društvenom ugovoru o osnivanju u društvu s ograničenom odgovornošću (d.o.o.) s kojima dolazi do upisa u sudski registar. Tako će u nastavku članka biti objašnjena potreba revizije povećanja temeljnog kapitala kroz prikaz revizijskih i računovodstvenih standarda, te pravnog i poreznog segmenta provedbe navedene radnje.

1. UVOD

Gledajući samu radnju provođenja povećanja temeljnog kapitala sa strane poduzetnika i njezin utjecaj na financijske izvještaje društva, dolazi se do zaključka kako takva radnja ima pozitivan učinak kojim će društvo povećati vlastite izvore financiranja i predstaviti vanjskim korisnicima veće jamstvo u pokrivanju vlastitih obveza društva. Provođenje revizije prilikom nastupanja statusnih promjena u trgovačkom društvu usmjereno je na ispitivanje realnosti i objektivnosti samo onih dijelova imovine, obveza ili kapitala trgovačkog društva koji bi mogli biti utvrđeni u registru suda nakon provedenih statusnih promjena. Samim time, jasno je istaknuta razlika između revizije financijskih izvještaja i revizije statusnih promjena s obzirom da u reviziji financijskih izvještaja ovlašteni revizor ispituje realnost i objektivnost svih elemenata financijskih izvještaja, dok kod revizije statusnih promjena ovlašteni revizor ispituje samo one pozicije financijskih izvještaja koje su imale utjecaj na promjene kapitala trgovačkog društva. Promjene u kapitalu trgovačkih društava mogu biti brojne, a događaju se povećanjem kapitala društva unosom imovine (stvari, prava, novca) od strane pravne ili fizičke osobe. Nadalje moguća je opcija uvjetnog povećanja temeljnog kapitala, odobrenog povećanja temeljnog kapitala kao i povećanje temeljnog kapitala iz sredstava društva. Provođenje revizije povećanja temeljnog kapitala zakonski je propisano samo u pojedinim uvjetima. Tako je primjerice, revizija obvezna u slučaju povećanja temeljnog kapitala unosom stvari i prava, dok u slučaju povećanja temeljnog kapitala unosom novca revizija povećanja temeljnog kapitala nije obvezna.

2. REVIZIJA POVEĆANJA TEMELJNOG KAPITALA

Proces revizije povećanja temeljnog kapitala odnosi se na posao ovlaštenog revizora u kojem je potrebno utvrditi je li namjeravano povećanje temeljnog kapitala u skladu s kriterijima propisanima prilikom revizije povećanja temeljnog kapitala. Spomenuti kriteriji revizije povećanja temeljnog kapitala propisani su kako revizorskim i računovodstvenim standardima, tako i poreznim i pravnim propisima. U nastavku navodimo neke od tih propisa: Međunarodni standardi financijskog izvješćivanja (službeno glasilo Europske unije, dalje u tekstu: MSFI), Hrvatski standardi financijskog izvješćivanja (Nar. nov., br. 86/15., dalje u tekstu: HSFI), Međunarodni revizijski standardi (Nar. nov., br. 71/09. i 33/16., dalje: MRevS), Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93. – 110/15., dalje: ZTD), Zakon o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97. – 143/14.), Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 143/14.), Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 130/15.). Nakon obavljene revizije povećanja temeljnog kapitala ovlašteni revizor dužan je izraditi izvješće u kojem utvrđuje pozitivno ili negativno mišljenje o navedenoj radnji. Bitna razlika kod izrade revizorskog izvješća je ta što u odnosu na reviziju financijskih izvještaja kod revizije povećanja temeljnog kapitala revizor ne može izraziti mišljenje s rezervom niti se može suzdržati od izražavanja mišljenja. Naime, ako namjeravano povećanje temeljnog kapitala nije u skladu s kriterijima za reviziju povećanja temeljnog kapitala, revizor će izdati negativno mišljenje, prilikom čega će sud odbiti upis povećanja temeljnog kapitala u registar.

Brojni su interesi zbog kojih se članovi društva mogu odlučiti za povećanja temeljnog kapitala, a u nastavku se navode samo neki od razloga provedbe takvog procesa: povećanje vlastitih izvora u strukturi pasive zbog povećanja kredibiliteta i likvidnosti društva (unos u novcu), smanjenje zaduženosti unosom obveza (prava vjerovnika) u temeljni kapital, ulazak strateškog partnera u dioničarsku ili člansku strukturu, porezne pogodnosti povećanja temeljnog kapitala unosom stvari itd.

Uz poznavanje pravnog i poreznog segmenta, u postupku revizije povećanja temeljnog kapitala revizor se koristi sljedećim MRevS-ima: MRevS 3 000 – *za angažmane s izražavanjem uvjerenja*, MRevS 500 – *Revizijski dokaz*, MRevS 540 – *Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti s tim povezana objavljivanja*, MRevS 620 – *Korištenje radom revizorskog*

eksperta i MRevS 800 P*osebna razmatranja – Revizije financijskih izvještaja sastavljanih u skladu s okvirima posebne namjene*. Sukladno odredbama t. 4. MRevS-a 3000, revizor treba postupati u skladu sa zahtjevima Dijela A i B Kodeksa etike za profesionalne računovođe kojeg je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe, odnosno mora obratiti pozornost u procesu revizije povećanja temeljnog kapitala na poštenje, neovisnost, objektivnost, profesionalnu kompetentnost i dužnu pozornost, povjerljivost, profesionalno ponašanje i primjenu tehničkih standarda. Posebna važnost pridaje se načelu objektivnosti, odnosno mišljenju revizora koje ne smije biti pristrano. Jednako tako, revizor ne smije prihvatiti obavljanje revizije povećanja temeljnog kapitala ako za navedeni posao nije kompetentan, osim ako pribavi savjet i pomoć kompetentne osobe (stručnjaka) sukladno odredbama MRevS-a 620. Revizija povećanja temeljnog kapitala obavlja se kao i revizija financijskih izvještaja, prikupljanjem revizijskih dokaza. Prema odredbama t. 5. MRevS-a 500, revizijski je dokaz svaka informacija koju je revizor koristio pri donošenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi tako obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju financijski izvještaji i druge informacije. Prilikom prikupljanja revizijskih dokaza važno je za revizora ispuniti revizijske ciljeve, i to na sljedeći način.

Prikupiti podatke na kojima se temelji namjeravano povećanje temeljnog kapitala tako da navedeni podaci nisu fiktivni. U tom slučaju proveo bi se revizijski postupak inspekcije, tj. fizičkog uvida u materijalnu imovinu, odnosno vjerodostojnost prikupljene dokumentacije. Tako prikupljena dokumentacija također treba biti potpuna, ali i temeljena na dokumentaciji koja se odnosi na ispravno obračunsko razdoblje. Revizor također daje potvrdu kako su imovina i obveze na kojima se temelji namjeravano povećanje temeljnog kapitala u vlasništvu trgovačkog društva koje je predmet statusnih promjena, a provjerava se i matematička točnost dobivenih podataka revizijskim postupkom ponovnog izračunavanja. Naravno, podaci na kojima se temelji namjeravano povećanje temeljnog kapitala moraju biti ispravno razvrstani, a sve informacije u vezi s povećanjem temeljnog kapitala ispravno objavljene.

Promatrajući zakonski okvir povećanja temeljnog kapitala, članci 304. – 341. ZTD-a propisuju povećanje temeljnog kapitala dioničkih društava, dok je povećanje temeljnog kapitala društva s ograničenom odgovornošću u člancima 457. – 461. ZTD-a. S tim u vezi u nastavku ovog članka donosimo razlike na koje je potrebno obratiti pozornost prilikom provedbe revizije povećanja kapitala.

2.1. Revizija povećanja temeljnog kapitala dioničkog društva

Glavna skupština, sukladno odredbama članka 298. ZTD-a, može običnom većinom glasova imenovati revizora povećanja temeljnog kapitala, no ukoliko glavna skupština odbije imenovati revizora, to će učiniti sud. Revizor povećanja temeljnog kapitala može biti samo ovlašteni revizor koji se bavi tim poslom, odnosno koji se nalazi u registru Hrvatske revizorske komore. Ako glavna skupština imenuje revizora povećanja temeljnog kapitala, sud će na prijedlog dioničara čije se dionice odnose na najmanje deseti dio temeljnog kapitala ili najmanje na 8.000.000 kuna tog kapitala umjesto njega imenovati drugog revizora ako je razlog za to u osobi revizora kojeg je imenovala skupština, osobito ako imenovani revizor nema potrebna stručna znanja, ako je prezauzet ili postoje sumnje u njegovu pouzdanost. Prema odredbama članka 299. ZTD-a, uprava revizoru mora dopustiti da pregleda poslovne knjige i dokumentaciju, te sve ono što čini imovinu društva. Jednako tako, uprava i nadzorni odbor trebaju revizoru dati sva potrebna objašnjenja i dokaze potrebne u procesu revizije. Ista prava revizor ima i u odnosu na povezana društva. O svom nalazu, revizor povećanja temeljnog kapitala izdaje pisano izvješće, potpisuje ga i predaje upravi društva i sudskom registru kod kojeg je društvo upisano. Ako revizor u svom izvješću izrazi *pozitivno mišljenje,* povećanje temeljnog kapitala sud će upisati u registar, ali ako revizor u svom izvješću izrazi *negativno mišljenje,* takvo povećanje temeljnog kapitala sud će odbiti upisati u registar. Svatko ima pravo uvida u revizorsko izvješće kod suda. Troškove revizije snosi društvo. Ukoliko se provodi povećanje temeljnog kapitala dioničkog društva uplatama u novcu, nije potrebno provođenje revizije. S obzirom na različiti tretman i proces revizije, moguće ju je podijeliti na reviziju povećanja temeljnog kapitala u stvarima i pravima, reviziju uvjetnog povećanja temeljnog kapitala u stvarima i pravima, reviziju odobrenog povećanja temeljnog kapitala u stvarima i pravima, te reviziju povećanja temeljnog kapitala iz sredstava društva.

2.1.1. Revizija povećanja temeljnog kapitala dioničkog društva u stvarima i pravima

Prema odredbama stavka 3. članka 305. ZTD-a, povećanje kapitala ulozima u stvarima i pravima moraju pregledati jedan ili više revizora, a sud će odbiti upis povećanja kapitala u registar ako je vrijednost uloga u stvarima i pravima znatno manja od nominalne svote dionica koje se za to daju. Nadalje, revizor se u takvom postupku mora pridržavati odredbi stavka 2. članka 183. ZTD-a, gdje u izvješću o obavljenoj reviziji povećanja temeljnog kapitala mora navesti:

- jesu li točni podatci o preuzimanju dionica, ulaganju u temeljni kapital i o utvrđenjima posebnih pogodnosti i troška osnivanja, te ulaganju i preuzimanju stvari i prava
- odgovara li vrijednost ulaganja i preuzimanja stvari i prava iznosu temeljnog kapitala koji otpada na dionice koje za to treba dati odnosno vrijednosti činidbi koje za to treba ispuniti kapital.

Svakako najzahtjevniji posao revizora odnosi se na ispitivanje odgovara li vrijednost ulaganja i preuzimanja stvari i prava nominalnoj svoti dionica koje za to treba dati. Pri procjeni vrijednosti stvari (nekretnina, opreme, zaliha) revizori često koriste usluge ovlaštenih procjenitelja (pritom revizor razmatra pitanja navedena u točki 8. MRevS-a 620 - *Korištenje radom revizorskog eksperta*), dok procjenu prava (financijske imovine ili potraživanja i obveza) najčešće obavljaju sami. Revizorovo razmatranje takvih pretpostavki prilikom procjene prava, temelji se na informacijama koje su mu dostupne u vrijeme revizije i nije odgovoran za predviđanje budućih uvjeta, transakcija ili događaja. Također, revizor se služi MRevS-om 545 - *Revidiranje mjerenja i objavljivanja fer vrijednosti,* sukladno čijim odredbama mjerenje *fer* vrijednosti može biti relativno jednostavno za određenu imovinu, primjerice za imovinu koja je kupljena ili prodana na aktivnim i otvorenim tržištima koja pružaju brzo dostupne i pouzdane informacije o cijenama po kojima je obavljena stvarna razmjena. Dok s druge strane mjerenje *fer* vrijednosti druge imovine može pak biti mnogo složenije. Naime, određena imovina ne mora imati aktivno tržište pa se procjenjivanje *fer* vrijednosti može provesti primjenom modela vrednovanja, tj. modela zasnovanog na projekcijama i diskontiranju budućih novčanih tokova. Naravno, takvo ocjenjivanje revizora, je li metoda mjerenja *fer* vrijednosti u danim okolnostima odgovarajuća ili ne zahtijeva revizorovu profesionalnu prosudbu.

2.1.2. Revizija uvjetnog povećanja temeljnog kapitala u stvarima i pravima

Sukladno odredbama stavka 2. članka 313. ZTD-a, glavna skupština dioničkog društva može donijeti odluku o uvjetnom povećanju temeljnog kapitala samo radi:

1. ostvarivanja prava vjerovnika društva na zamjenu zamjenjivih *obveznica u dionice i prava prvenstva pri upisu novih dionica društva*
2. *pripreme za pripajanje više društava*
3. *ostvarenja prava na dionice zaposlenika i članove uprave, odnosno izvršnih direktora društva ili nekog s njim povezanog društva na temelju odluke glavne skupštine, ostvarenja prava prvenstva zaposlenih u društvu pri upisu novih dionica za ulaganje tražbina u novcu koja im pripadaju prema društvu na temelju prava da sudjeluju u dobiti društva*
4. *davanja dionica vladajućeg društva dioničarima odnosno članovima ovisnog društva prema članku 492. stavcima 2. i 3. ovog Zakona, ako je sklopljen ugovor o vođenju poslova društva ili ugovor o prijenosu dobiti ili dionica glavnog društva dioničarima odnosno članovima priključenog društva prema članku 504.a stavku 2. ovog Zakona.*

Sukladno odredbama stavka 4. članka 315. ZTD-a, uvjetno povećanje kapitala ulozima u stvarima i pravima moraju pregledati jedan ili više revizora, međutim visina povećanja temeljnog kapitala nije unaprijed utvrđena nego ovisi o tome hoće li osobe kojima su dionice namijenjene htjeti iskoristiti svoje pravo stjecanja uvjetnih dionica. Naravno isto tako ako je vrijednost uloga u stvarima i pravima znatno manja od nominalne svote dionica koje se za to izdaju, sud će odbiti upis povećanja kapitala u registar.

2.1.3. Revizija odobrenog povećanja temeljnog kapitala u stvarima i pravima

Prema odredbama članka 323. ZTD-a, statutom se može ovlastiti upravu da u roku od najviše 5 godina nakon upisa društva u sudski registar izdavanjem novih dionica uz uplate uloga poveća temeljni kapital društva do određenog nominalnog iznosa (odobreni kapital). Ovlast za navedeno može se dati i izmjenom statuta za vrijeme najviše pet godina od upisa izmjene statuta u sudski registar. Nominalni iznos odobrenog kapitala ne može prijeći polovinu nominalnog iznosa temeljnog kapitala u vrijeme davanja ovlasti. Uprava može izdati nove dionice samo uz odobrenje nadzornog odbora. Za izdavanje novih dionica uprava treba donijeti odluku. Revizija odobrenog povećanja kapitala ulaganjem stvari i prava provodi se na isti način kako je opisano u točki 2.1.1. ovog članka.

2.1.4. Revizija povećanja temeljnog kapitala iz sredstava društva

Povećanje temeljnog kapitala dioničkog društva iz sredstava društva propisano je člankom 328. – 340. ZTD-a. Sukladno odredbama članka 328. ZTD-a, glavna skupština može odlučiti da se temeljni kapital društva poveća pretvorbom rezervi kapitala, rezervi iz dobiti i zadržane dobiti u temeljni kapital društva. Odluka o povećanju temeljnog kapitala može se donijeti tek pošto se utvrdi račun dobiti i gubitka za poslovnu godinu koja je prethodila onoj u kojoj se donosi odluka o povećanju kapitala (zadnji godišnji račun). Također, rezerve kapitala mogu se pretvoriti u temeljni kapital ako zajedno sa zakonskim rezervama prelaze iznos dvadesetog dijela dotadašnjeg temeljnog kapitala društva ili veći dio tog kapitala ako je tako utvrđeno statutom. Rezerve kapitala i rezerve ne mogu se pretvoriti u temeljni kapital ako je u računu dobiti i gubitka na kojemu se temelji odluka iskazan gubitak. Jednako tako, rezerve koje su namijenjene određenoj svrsi smiju se pretvoriti u temeljni kapital samo ako je to u skladu s tom svrhom. Razlika u odnosu na prethodno navedena povećanja temeljnog kapitala je ta što se u konkretnom slučaju u temeljni kapital unose elementi kapitala iz pasive: pričuve kapitala, pričuve iz dobiti i zadržana dobit. Na takav način povećanjem temeljnog kapitala iz sredstava društva samo se mijenja struktura kapitala u pasivi, odnosno vlastiti izvori financiranja pretvaraju se u temeljni kapital. Prema odredbama članka 330. ZTD-a, revizija povećanja temeljnog kapitala iz sredstava pričuva ne provodi se ako su financijski izvještaji, na kojima se temelji odluka o povećanju kapitala, revidirani bez pričuve najviše osam mjeseci prije prijave odluke za upis u sudski registar. Ako glavna skupština društva ne imenuje revizore povećanja temeljnog kapitala, smatra se da je imenovan onaj revizor kojega je za reviziju posljednjih financijskih izvještaja odredila glavna skupština ili onaj kojega imenuje sud. Ukoliko društvo nije obveznik revizije financijskih izvještaja, reviziju za tu namjenu treba obaviti posebno odabrani revizor, koji prvobitno ispituje realnost i objektivnost financijskih izvještaja, a nakon toga ispituje podobnost pričuva kapitala, pričuva iz dobiti i zadržane dobiti za unos u temeljni kapital. Nakon provedene revizije financijskih izvještaja, revizor izdaje mišljenje koje mora biti pozitivno, te društvo u računu dobiti i gubitka ne smije imati iskazan gubitak kako bi bilo moguće povećanje temeljnog kapitala iz sredstava društva. Naravno, u reviziji povećanja temeljnog kapitala iz sredstava društva revizor ne smije dati pozitivno mišljenje ako društvo ima iskazan gubitak iznad visine kapitala ili nepokrivene prenesene gubitke iz ranijih godina, a navedene gubitke može pokriti pričuvama ili zadržanom dobiti kojom namjerava povećati temeljni kapital. Revizor u svome izvješću o obavljenoj reviziji povećanja temeljnog kapitala mora navesti:

- jesu li financijski izvještaji društva revidirani bez pričuve
- je li u računu dobiti i gubitka iskazan gubitak
- jesu li pričuve kapitala, pričuve iz dobiti i zadržane dobiti podobne da se pretvore u temeljni kapital
- mišljenje o konačnoj vrijednosti za koju se može povećati temeljni kapital.

2.2. Revizija povećanja temeljnog kapitala društva s ograničenom odgovornošću

Razlike između revizije povećanja temeljnog kapitala dioničkog i društva s ograničenom odgovornošću gotovo da i nema. Proces revizije obavlja se na isti način, dok se jedina razlika očituje u činjenici da kod povećanja temeljnog kapitala društva s ograničenom odgovornošću uvjetnim povećanjem temeljnog kapitala u stvarima i pravima, te odobrenim povećanjem temeljnog kapitala u stvarima i pravima ne postoje odredbe u ZTD-u. Bitna odredba očituje se u stavku 7. članka 457. ZTD-a, gdje je prilikom povećanja temeljnog kapitala d.o.o.-a unosom stvari i prava propisano da se stvari i prava moraju *unijeti u društvo prije* nego što se registarskom sudu podnese prijava za upis povećanja temeljnog kapitala u sudski registar. To bi značilo da je posao revizora provjeriti jesu li stvari i prava kojima se namjerava povećati temeljni kapital iskazani u poslovnim knjigama društva. Također, moguće je provesti povećanje temeljnog kapitala d.o.o.-a pretvaranjem rezervi iz dobiti i rezervi kapitala društva u temeljni kapital, sve prema odredbama članka 459. ZTD-a. Dakle, članovi d.o.o.-a ako namjeravaju pretvoriti zadržanu dobit u temeljni kapital, prethodno trebaju donijeti odluku o pretvaranju zadržane dobiti u pričuve, a tek nakon toga odluku o pretvaranju pričuva u

temeljni kapital, gdje za razliku od d.d.-a glavna skupština takvo povećanje može napraviti direktno iz zadržane dobiti društva.

3. POREZNI SEGMENT REVIZIJE POVEĆANJA TEMELJNOG KAPITALA

Provodeći reviziju povećanja temeljnog kapitala društva, važno je utvrditi i porezni segment spomenute radnje. Tako su u nastavku navedeni učinci i utjecaj povećanja temeljnog kapitala na porezni segment takve transakcije. Povećanje temeljnog kapitala unosom osobne imovine – opreme (strojeva, računala, pokućstva, osobnih automobila i sl.) fizičkih osoba (dioničara i članova društva s ograničenom odgovornošću) kojom se ne obavlja djelatnost, ne podliježe obračunu i plaćanju poreza na dohodak ni obračunu i plaćanju *PDV-a.* Sukladno članku 7. stavku 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 143/14.), kod prijenosa uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, ukupne imovine ili njezinog dijela koji čini gospodarsku cjelinu na drugog poreznog obveznika (primatelja) smatra se da nije došlo do isporuke, a taj porezni obveznik smatra se pravnim slijednikom prenositelja. Iz navedenoga proizlazi da povećanje temeljnog kapitala ne podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost no s obzirom da to povećanje nije predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost, plaća se posebni porez na stjecanje rabljenih motornih vozila po stopi od 5%. Navedeno proizlazi iz članka 26. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila (Nar. nov., br. 15/13., 108/13. - ispravak), kojim je definirano da se posebni porez na stjecanje rabljenih motornih vozila plaća ako to stjecanje, odnosno isporuka ne podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost ili porezom na nasljedstva i darove. Prilikom povećanja temeljnog kapitala unosom nekretnine od strane fizičke osobe ne dolazi do oporezivanja *porezom na promet nekretnina* sukladno odredbama stavka 1. članka 12. Zakona o porezu na promet nekretnina. Međutim, valja za spomenuti ako 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. članka 12. Zakona o porezu na promet nekretnina i utvrditi pripadajući porez. Također, pozornost treba usmjeriti i na povećanje temeljnog kapitala iz sredstava društva, točnije kada društvo povećava svoj temeljni kapital iz zadržane dobiti ranijeg razdoblja. Naime, u skladu s mišljenjem Središnjeg ureda Porezne uprave (kl.: 410-18/05-01/106; ur br.: 513-07-21-01/05-2 od 18. listopada 2005.), utvrđeno je kako su društva dužna obračunati i uplatiti porez na dohodak i prirez poreza na dohodak na zadržanu dobit ostvarenu u razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2004., a koja se unosi u temeljni kapital. Navedeno se mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave temelji na odredbama stavka 2. članka 68. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 127/00., 150/02., 163/03., 30/04.). Temeljni kapital društva moguće je povećati i unosom *gospodarske cjeline* drugog društva. Spomenutu gospodarsku cjelinu čini ukupnost stvari, prava i obveza što se odnose na tu gospodarsku cjelinu ili pogon s obzirom na svrhu i gospodarstvenu povezanost radi obavljanja dosadašnje djelatnosti. O prijenosu gospodarske cjeline u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost je riječ kad se prenosi gospodarska cjelina ili pogon koji može nastaviti samostalno obavljati dotadašnju djelatnost, ali je pritom bitno da se kao sastavni dio gospodarske cjeline prenesu stvari, prava (potraživanja) i obveze koje se odnose na gospodarsku cjelinu. Naime, sukladno članku 7. stavku 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 143/14.), kod prijenosa uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, ukupne imovine ili njezinog dijela koji čini gospodarsku cjelinu na drugog poreznog obveznika (primatelja) smatra se da nije došlo do isporuke, a taj porezni obveznik smatra se pravnim slijednikom prenositelja. Navedeno je potvrđeno i provedbenim propisom. Prema članku 18. stavku 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 157/14.), spajanje, pripajanje, odvajanje i podjela društva u skladu s propisima koji uređuju to područje ne podliježe oporezivanju. Članak 19. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost propisuje postupanje u slučaju prijenosa imovine poreznog obveznika. Sukladno tom članku, prijenos imovine poreznog obveznika neće se smatrati isporukom dobara, pod uvjetom da su prenositelj i primatelj porezni obveznici te da primatelj nastavlja s obavljanjem gospodarske djelatnosti za koju ima pravo na odbitak pretporeza. U slučaju neispunjenja navedenih uvjeta, radi se o oporezivoj isporuci dobara te je isporučitelj obvezan obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost.

4. ZAKLJUČAK

Kako bi obavili reviziju povećanja temeljnog kapitala dioničkog ili društva s ograničenom odgovornošću, potrebno je provesti povećanje temeljnog kapitala unosom stvari ili prava. Prilikom povećanja temeljnog kapitala unosom prava revizor u većini slučajeva sam procjenjuje vrijednost prava. Međutim, ukoliko se radi o povećanju temeljnog kapitala unosom stvari, revizor će biti primoran koristiti se uslugama ovlaštenih procjenitelja u skladu s odredbama MRevS-a 620 - *Korištenje radom revizorskog eksperta*, pri čemu takva usluga svakako ne umanjuje odgovornost samog revizora. Na kraju važno je podsjetiti kako je prilikom povećanja temeljnog kapitala dioničkog i društva s ograničenom odgovornošću revizor u obvezi ispitati sve elemente sredstava društva koji su utjecali na unos u temeljni kapital, te se u izvješću koje objavljuje i prilaže trgovačkom sudu očituje o svim stavkama koje su bile predmetom revizije i dovele do ukupne vrijednosti povećanog temeljnog kapitala društva.

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.

DOMAGOJ DODIG, dipl. oec.
Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Najčešća pitanja o fiskalizaciji u prometu gotovinom (1. dio)

Smisao fiskalizacije je uvođenje nadzora nad prometom u gotovini te postavljanje jedinstvenih normi i postupaka u cilju sprečavanja porezne utaje i omogućavanja ravnopravnog tržišnog nadmetanja.
U ovom članku autor podsjeća na neke činjenice vezane uz fiskalizaciju, kroz objedinjavanje mišljenja Porezne uprave o temama koje su predmet najčešćih pitanja obveznika fiskalizacije od njenog uvođenja do danas.
Kako sva mišljenja nije bilo moguće objediniti u jednom članku, u sljedećem broju časopisa također ćemo obraditi neka od pitanja o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

1. UVOD

Veliki problem suvremenih zemalja je, između ostalog, stalna borba i napori da se raznim mjerama podigne razina svijesti o potrebi plaćanja poreza, kao i sigurna i stalna naplata tih istih poreza. Pri tome je jedan od najvećih rizika sigurne naplate poreza prisutnost sive ekonomije na području izdavanja gotovinskih računa te bilježenja ostvarenog prometa.

Problemu sive ekonomije porezne uprave pristupaju na razne načine, analiziranjem svih dostupnih podataka ali i provođenjem istraživanja u kojima se gotovo uvijek nameće pitanje objektivnosti iskazivanja svih ostvarenih prometa u gotovini. Jedna od mjera koja se koristi kao mjera borbe protiv porezne utaje u dijelu neizdavanja računa je i propisivanje postupka fiskalizacije, kao skupa mjera kojima se uvodi nadzor nad izdavanjem računa za promet u gotovini.

U modelu fiskalizacije koji je Republika Hrvatska odabrala, građane se smatra najvažnijom karikom uspješnog provođenja fiskalizacije, pa tako Porezna uprava ističe da se iz dosadašnjih iskustava pokazuje da su građani itekako svjesni važnosti uzimanja računa. Podaci pokazuju da su građani u posljednjem kolu nagradne igre Ministarstva financija - Porezne uprave „Traži račune i ulovi kune“ poslali preko 200 tisuća omotnica s više od 4 milijuna računa. Prvu nagradnu igru Porezna uprava pokrenula je 2013. godine i od tada zaprimila 1.382.000 omotnica, odnosno čak 27.640.000 računa.

2. NAJČEŠĆA PITANJA I ODGOVORI O PROVOĐENJU POSTUPKA FISKALIZACIJE

Pitanje:

Je li prodaju preko “web – shop-a” potrebno fiskalizirati? Smatraju li se porezni obveznici koji na taj način posluju obveznicima fiskalizacije?

Odgovor:

Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12.), propisano je da se postupak fiskalizacije izdavanja računa provodi samo kod onih obveznika fiskalizacije koji naplaćuju račune sredstvima koja se smatraju gotovinom. Sam postupak fiskalizacije izdavanja računa obveznici provode na način da izdaju račune putem prilagođenih naplatnih uređaja i dostavljaju ih elektroničkim putem na ovjeru Poreznoj upravi te istim putem šalju i poruke o poslovnicama.

Registrirane djelatnosti za prodaju roba putem interneta, registrirane kao trgovine na malo preko pošte ili interneta – „web shopovi”, smatraju se obveznicima fiskalizacije ukoliko se plaćanje za isporučeno dobro vrši gotovinom, kako je to određeno člankom 2. točkom 5. Zakona, dakle novčanicama ili kovanicama dostavljaču, karticama - kreditnim ili bankovnim, čekom ili drugim sličnim načinima plaćanja. Gotovinskim plaćanjem se ne smatra plaćanje na transakcijski račun kod banaka, kao niti virmansko plaćanje koje se smatra transakcijskim plaćanjem za potrebe provedbe postupka fiskalizacije.

Što se tiče određenih modela poslovanja i načina plaćanja, Porezna uprava se izjasnila na sljedeći način:

Servis PayPal je servis elektroničkog on-line plaćanja. Da bi korisnik koristio PayPal račun, treba prethodno otvoriti osobni PayPal račun na koji se direktno mogu uplaćivati sredstva s bankovnog računa ili s kreditne kartice, a plaćanje se vrši **poput on-line plaćanja s transakcijskog računa,** odnosno korisnici PayPal-a (kupci i trgovci) direktno mogu jedni drugima uplaćivati novac s računa na račun, pa u tom slučaju nema obveze fiskalizacije izdanih računa.

PayMill je, standardni „kartični payment gateway“ odnosno servis elektroničkog on-line plaćanja, na kojemu korisnik mora otvoriti osobni PayMill račun na koji se direktno mogu uplaćivati sredstva s bankovnog računa ili s kreditne kartice, a plaćanje se obavlja **poput on-line plaćanja karticama.** Dakle, plaćanje putem servisa PayMill može se izjednačiti s plaćanjem kreditnim karticama za koji postoji obveza fiskalizacije izdavanja računa, budući da se radi o naplati roba sredstvom plaćanja koji se prema Zakonu smatra gotovinom.

Računi naplaćeni putem **servisa Skrill** smatraju se računima naplaćenima u gotovini, pa postoji obveza fiskalizacije izdavanja računa budući da se radi o naplati roba sredstvom plaćanja koji se prema Zakonu smatraju gotovinom. Obzirom da se doznake novca putem interneta smatraju alternativom za papirnate metode poput čekova i platnih naloga, a kupci mogu uplatiti novac elektroničkom debitnom karticom ili kreditnom karticom, a sam sustav Skrill daje mogućnost kupcu online plaćanja s jednog Skrill računa na drugi, ali i mogućnost kartičnog payment gateway-a, sukladno odredbama Zakona za navedeni način plaćanja postoji obveza fiskalizacije.

Pitanje:

Jesu li građani koji imaju odobrenje za pružanje usluga u turizmu te im se dohodak utvrđuje u paušalnom iznosu, obveznici fiskalizacije?

Odgovor:

Da bi se uopće govorilo o obvezi fiskalizacije potrebno je utvrditi radi li se o obvezniku fiskalizacije (obvezniku poreza na dohodak od samostalne djelatnosti ili obvezniku poreza na dobit). Postupak fiskalizacije neće tako provoditi osobe koje posluju gotovinom, ali se ne smatraju obveznicima fiskalizacije (jer nisu obveznici poreza na dobit, odnosno poreza na dohodak od samostalne djelatnosti iz članka 18. Zakona o porezu na dohodak).

Obveznici fiskalizacije su fizičke osobe obveznici poreza na dohodak po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti, **ali ne i osobe koje dohodak utvrđuju na način propisan za samostalne djelatnosti.** Tako se obveznikom fiskalizacije neće smatrati porezni obveznik koji dohodak od najma utvrđuje na temelju poslovnih knjiga.

Napominjemo da se **ne smatraju obveznicima fiskalizacije fizičke osobe koje ostvaruju dohodak od imovine i imovinskih prava.** Tako se obveznicima fiskalizacije ne smatraju, primjerice:

- građani koji iznajmljuju stambeni prostor
- građani koji iznajmljuju putnicima i turistima postelje, sobe ili apartmane ili na svojem zemljištu imaju kamp
- građani koji su obveznici poreza na dohodak od imovine po osnovi otuđenja i slično.

Dakle, porezni obveznici koji ostvaruju dohodak od iznajmljivanja pa tako i građani koji imaju odobrenje za pružanje usluga u turizmu te im se dohodak utvrđuje u paušalnom iznosu nisu obveznici fiskalizacije.

Pitanje:

Treba li provoditi postupak fiskalizacije prilikom povremenog prijevoza putnika i za prodaju karata u putničkom prijevozu?

Odgovor:

Kako je cilj fiskalizacije uspostaviti nadzor nad ostvarivanjem te evidentiranjem ostvarenog prometa u gotovini, od obveze fiskalizacije oslobađaju se neke od djelatnosti čiji se ostvareni prometi mogu učinkovito pratiti drugim mjerljivim veličinama (kao primjerice, mjerenjem potrošnje). Kod takvih djelatnosti nije potrebno uvođenje obveze fiskalizacije te se odredbama članka 5. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom taksativno nabrajaju djelatnosti za koje se ne propisuje obveza fiskalizacije, bez obzira na obvezu izdavanja računa prema posebnom propisu. Ako nema obveze izdavanja računa za određenu djelatnost, prema postojećim propisima, nema niti obveze fiskalizacije računa za te djelatnosti.

Između ostalog, člankom 5. točkom 1. Zakona propisano je da se obveznikom fiskalizacije ne smatra **porezni obveznik za ostvareni promet u djelatnosti prodaje karata ili žetona u putničkom prometu.** Ovo izuzeće se odnosi na djelatnost prodaje karata u putničkom prometu bez obzira na to kupuju li se karte u prijevoznom sredstvu ili u uredima/šalterima na stanicama prijevoznika, kao i na sve vrste karata u putničkom prometu, uključujući i prodaju mjesečnih, godišnjih ili učeničkih karata.

Kako je člankom 7. Zakona propisano da se obveznik fiskalizacije koji ostvaruje promet od različitih djelatnosti, izuzima od obveze fiskalizacije samo za djelatnosti taksativno propisane člankom 5. Zakona, ako se na istom računu, uz prodaju karte, zaračunava i prodaja nekog drugog dobra ili pružanje druge usluge, tada račun podliježe fiskalizaciji ili se evidentiranje mora razdvojiti na izuzetu djelatnost i djelatnosti koje nisu izuzete od fiskalizacije. Na primjer, na računu su iskazane: prodaja karte i neka druga usluga pa prvi dio ne podliježe fiskalizaciji, a drugi da, što znači da ili će se cijeli račun fiskalizirati ili će se izdati dva odvojena računa, od kojih će se jedan fiskalizirati, a drugi ne.

Ovdje je bitno naglasiti da se u izuzeće od fiskalizacije karata u putničkom prometu, uključujući i prodaju mjesečnih, godišnjih ili učeničkih karata **ne može ubrojiti prodaja karata kod izleta, primjerice brodom ili autobusom.** Svrha putničkog prijevoza je isključivo prijevoz putnika od polazišta do odredišta, što nije slučaj kod navedenog primjera.

Povremeni prijevoz putnika koji kao sastavni dio turističke ponude (izletničkog programa, turističkog paket-aranžmana, transfera putnika) organiziraju pravne i fizičke osobe sukladno propisima kojima se uređuje turistička djelatnost, samo je dio unaprijed određene cjeline, koja se kao takva nudi na tržištu i koja se ne može razdvojiti na zasebne usluge od kojih jedna ne bi podlijegala fiskalizaciji, nego **je potrebno fiskalizirati račun izdan za uslugu u kojoj je usluga prijevoza samo jedan dio turističke ponude.** Međutim, ukoliko mali brodari prodaju putničke karte koje služe za prijevoz putnika, a iste su numerirane, te je relacija kao i cijena prijevoza unaprijed poznata, tada su navedene putničke karte izuzete od obveze fiskalizacije. Jednaka stvar je kod turističkih vlakića, tj. ako obveznik prodaje putničke karte koje služe za prijevoz putnika, a iste su numerirane, te je relacija kao i cijena prijevoza unaprijed poznata, prodaja karata za prijevoz putnika turističkim vlakićem, ne podliježe obvezi fiskalizacije.

Pitanje:

Ako određeni subjekt radi „u tuđe ime i za tuđi račun", kako odnosno tko treba fiskalizirati račun prema Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom?

Odgovor:

1. Izdavanje računa u ime i za račun drugog obveznika fiskalizacije

Ako jedan obveznik fiskalizacije, primjerice turistička agencija, izdaje račun gostu **u ime i za račun drugog obveznika fiskalizacije** (nalogodavatelja) isti podliježe obvezi fiskalizacije **s OIB-om nalogodavatelja (i potpisuje se njegovim digitalnim certifikatom), a u polju OIB operatera naplatnog uređaja navodi se također OIB nalogodavatelja.**

Na računu koji nalogoprimac izdaje za svoju proviziju, iskazuje svoj OIB, a u polje operatera naplatnog uređaja iskazuje OIB svojeg zaposlenika koji je izdao i fiskalizirao taj račun.

Dakle, zastupnik koji izdaje i fiskalizira račune u ime nalogodavatelja smatra se **poslovnim prostorom nalogodavatelja s vlastitim brojačem računa,** pri čemu oznaka tog poslovnog prostora mora biti označena na isti način kao što će se navoditi i u samom računu koji će izdavati i fiskalizirati zastupnik u njegovo ime. **Podatke o tom poslovnom prostoru obveznik fiskalizacije-nalogodavatelj mora dostaviti Poreznoj upravi.**

Što se tiče digitalnih certifikata, tehnički gledano, ne postoji nikakva zapreka za korištenje više različitih certifikata za fiskalizaciju od više različitih obveznika na jednom računalu u čije ime i za čiji račun se radi. Posve je u domeni proizvođača softvera način na koji će implementirati aplikativno rješenje na strani obveznika, a koje može koristiti više različitih certifikata za fiskalizaciju.

Također, postupak fiskalizacije je određen poslovnim modelom, a ne obratno. Prema tome, prodaja u svoje ime i za svoj račun, odnosno prodaja u svoje ime i za tuđi račun (komisiona prodaja), koja je ugovorno uređena, i kao takva moguća zahtijeva prilagodbu postupka fiskalizacije poslovnom modelu, pa će shodno tome prodaja u tuđe ime i za tuđi račun zahtijevati digitalni certifikat (potpis) nalogodavatelja, a prodaja u svoje ime, digitalni potpis nalogoprimca.

Ugovorni model između nalogodavca i nalogoprimca je potrebno priložiti internom aktu, koji se predočuje za potrebe nadzora.

2. Izdavanje računa u ime iznajmljivača postelja, soba i apartmana

Građani - iznajmljivači postelja, soba i apartmana, **nisu obveznici fiskalizacije,** pa računi koje građani-iznajmljivači samostalno izdaju gostima **ili koje u njihovo ime i za njihov račun izdaju turističke agencije ne podliježu obvezi fiskalizacije.** U ovom slučaju agencija je dužna fiskalizirati samo svoj **račun za proviziju** koju ispostavlja građaninu-iznajmljivaču, a koja je naplaćena u gotovini. Ukoliko turistička agencija na računu koji izdaje u ime i za račun iznajmljivača posebno iskaže iznos svoje provizije za koju postoji obveza fiskalizacije, obvezna je fiskalizirati taj račun s ukupnim iznosom.

Pitanje:

Na koji se način provodi fiskalizacija u slučaju rada na terenu i poslovanja u pokretnim poslovnim prostorima?

Odgovor:

Prema Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom, pružanje usluga na terenu nije isključeno od obveze fiskalizacije. Ako se kod pružanja usluge na terenu izdaju računi koji se naplaćuju sredstvima koja se smatraju gotovinom, potrebno je provesti postupak fiskalizacije izdavanja računa na način da se osigura korištenje prijenosnog prilagođenog naplatnog uređaja. Dakle, ukoliko se na terenu izdaje račun i naplaćuje u gotovini, isti je potrebno fiskalizirati. Radi dostave računa na ovjeru, obveznik fiskalizacije dužan je dostaviti podatke o poslovnim prostorima Poreznoj upravi, a na temelju donesenog internog akta.

Zakonom je propisano na koji se način označava, odnosno numerira broj računa. Tako se člankom 11. Zakona propisuje način označavanja broja računa. Broj računa sa sastoji od tri dijela, i to:

- **numerički broj računa** - svake kalendarske godine kreće se od broja 1 do broja n u tijeku godine, bez praznina, po svakom poslovnom prostoru, ili po naplatnom uređaju u poslovnom prostoru, ili po vrsti dokumenta na naplatnom uređaju - pravila slijednosti brojeva računa obveznik fiskalizacije propisuje internim aktom na početku fiskalizacije. Obveznik fiskalizacije može, tako, kao dodatni element na računu iskazati i svoje brojčane oznake koje mu trebaju radi lakšeg knjigovodstvenog praćenja poslovanja (npr. broj skladišta i sl.)
- **oznaka poslovnog prostora** - pravila označavanja poslovnih prostora obveznik fiskalizacije propisuje internim aktom na početku fiskalizacije
- **oznaka naplatnog uređaja** - pravila označavanja oznake naplatnih uređaja obveznik fiskalizacije propisuje internim aktom na početku fiskalizacije.

Dakle, obveznik fiskalizacije je radi dostave računa na ovjeru, dužan dostaviti podatke o poslovnim prostorima Poreznoj upravi, a na temelju donesenog internog akta. Osim navedenog, potrebno je prilagoditi sadržaj računa te način numeriranja broja računa.

Ako obveznik fiskalizacije posluje u mjestu svog sjedišta, ali jedan dan, na primjer, organizira predavanje na nekom sveučilištu, sveučilište će se smatrati poslovnim prostorom na jedan dan.

U slučaju da obveznik fiskalizacije posluje na nekoliko različitih sajmova, svaki sajam će biti novi poslovni prostor, budući da svaki ima novu adresu, međutim to ne zahtijeva i više naplatnih uređaja u fizičkom smislu, nego to može biti jedan uređaj, putem kojega će se svaka promjena prijaviti Poreznoj upravi. Jedan naplatni uređaj u fizičkom smislu ne znači, dakle, nužno i jedan poslovni prostor.

Poslovni prostor može imati jednu slijednost ili se ona može utvrditi po naplatnom uređaju u poslovnom prostoru, ali dozvoljena je slijednost i po vrsti dokumenta na naplatnom uređaju. Slijednost računa određuje se internim aktom kojega obveznik fiskalizacije ne predaje u Poreznu upravu već ga zadržava u poslovnom prostoru te predočuje za potrebe poreznog nadzora.

Također, svaki djelatnik (ako obavlja zasebne usluge na terenu) može se smatrati zasebnim pokretnim poslovnim prostorom, bez adrese, koji će imati svoj prijenosni naplatni uređaj. Dakle, **djelatnost koja se obavlja bez adrese prijavljuje se kao pokretna** (dimnjačar i slično).

Tipovi promjena koje obveznici fiskalizacije moraju prijaviti, a koji su propisani čl. 19. st. 3. Pravilnika o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 146/12.), odnose se na promjenu adrese, promjenu radnog vremena i zatvaranje, tj. prestanak rada poslovnog prostora. Ovdje je riječ o promjenama koje se moraju elektroničkim putem prijavljivati u sustav fiskalizacije. Promjene poput primjerice godišnjeg odmora ili kratkotrajne adaptacije poslovnog prostora, kada se prostor privremeno zatvara, moraju se slanjem XML poruke dostaviti u sustav kako bi se evidentirale navedene promjene o privremenom zatvaranju poslovnog prostora, kao i naknadnom otvaranju. Također, kod svake promjene radnog vremena, primjerice sezonskog produženja radnog vremena u ugostiteljstvu, obveznik fiskalizacije koji mijenja radno vrijeme, promjenu mora evidentirati na prethodno opisani način.

Pitanje:

Kako se označava operater na naplatnom uređaju, odnosno kakav je status operatera na naplatnom uređaju koji izdaje račune, a nije u radnom odnosu u trgovačkom društvu, obvezniku fiskalizacije?

Odgovor:

Sukladno članku 10. st. 1. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom oznaku operatera na naplatnom uređaju, kao oznaku osobe koja je izvršila naplatu iz članka 9. stavka 1. točke 2. Zakona, obveznik fiskalizacije dužan je povezati s osobnim identifikacijskim brojem te osobe. Osobni identifikacijski broj (OIB) operatera naplatnog uređaja, dostavlja se Ministarstvu financija, Poreznoj upravi kao element računa, kod provedbe postupka fiskalizacije izdavanja računa. Iznimno, kao osobni identifikacijski broj (OIB) operatera može se dostaviti osobni identifikacijski broj (OIB) obveznika fiskalizacije ako se radi o djelatnostima fizičkih osoba, o izdavanju računa putem samo-naplatnih uređaja te u ostalim sličnim slučajevima.

Na samome računu nije potrebno ispisivati osobne podatke osobe koja izdaje račune već se može staviti interna oznaka osobe, a u internom aktu popisati veze između internih oznaka i OIB-a osoba koje izdaju račune. Međutim, kada se ovaj podatak dostavlja kao element računa, radi ovjere računa, internu oznaku potrebno je povezati s OIB-om osobe.

U slučajevima kada se iz opravdanih razloga ne može dostaviti OIB operatera (primjerice, kod obrtnika koji samostalno rade, kod samo-naplatnih blagajni) zakonodavac je predvidio da se kao OIB operatera dostavlja podatak o OIB-u obveznika fiskalizacije. **Na isti način će se postupati i kod svih slučajeva kada račune izdaje osoba koja nije zaposlenik obveznika fiskalizacije.**

Prema svemu navedenom, djelatnica/ik koja/i nije ujedno i u radnom odnosu u predmetnom trgovačkom društvu se neće navoditi na računu kao operater na naplatnom uređaju, nego će se navesti OIB obveznika fiskalizacije, trgovačkog društva. Međutim, u internom aktu je potrebno jasno navesti OIB osobe koja izdaje račune, a nije u radnom odnosu u tom trgovačkom društvu.

Pitanje:

Kako postupati kod storniranja fiskaliziranog računa za naplaćenu uslugu kada kupac koji nije u mogućnosti koristiti plaćenu uslugu zahtijeva povrat novca, a porezni obveznik ima obvezu vraćanja plaćenog iznosa i storniranja fiskaliziranog računa? Kako dokumentirati povrat plaćenog iznosa kupcu?

Odgovor:

Pravila storniranja računa se primjenjuju onda kada je račun potrebno stornirati. To može biti u slučaju kada obveznik fiskalizacije prilikom izdavanja računa isti izda s pogrešnim podacima, ali i u drugim situacijama, kao što je, na primjer, storniranje računa zbog plaćene usluge koju kupac nije u mogućnosti koristiti. Dakle, račun se može stornirati i po potrebi izraditi novi poštujući pravilo slijednosti računa.

Prema Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom sve obveze propisane za izdavanje računa na odgovarajući način primjenjuju se i kod izdavanja računa za storniranje računa.

Kod storniranja računa iznos koji se prijavljuje može biti suprotnog predznaka, tj. moguće je provesti postupak fiskalizacije i po računima s iskazanim negativnim predznakom. Iznosi sa suprotnim predznacima odnose se na porezne osnovice navedene na računu, iznose poreza, iznos naknade, ostale iznose koji se pojavljuju na računu i naravno na ukupni iznos računa. Porezna stopa nije suprotnog predznaka budući da nije riječ o iznosu.

U ovom slučaju će u sustavu Porezne uprave biti evidentirana dva računa i svi iznosi zbrojeni po ta dva računu dat će 0,00.

Sustav Porezne uprave će za svaki zaprimljeni račun dodijeliti novi JIR.

Obzirom da je račun kojim se stornira inicijalni račun ovjeren, odnosno fiskaliziran, nije potrebno dodatno pravdati manjak u blagajni kod povrata novca kupcu, ali je potrebno knjigovodstveno povezati prethodno izdani račun sa storniranim računom prema svim postojećim pravilima.

Što se tiče pisane izjave kupca o odustajanju od usluge, Porezna uprava u ovom slučaju ne propisuje dodatnu dokumentaciju pored one koja je uobičajena u poslovanju. Međutim, porezni obveznik, tijekom možebitnog poreznog nadzora dokazuje određene činjenice predočavanjem poslovnih evidencija, poslovnih knjiga i druge dokumentacije.

Pitanje:

Smije li obveznik fiskalizacije izdati račun izvan radnog vremena?

Odgovor:

Podaci o poslovnim prostorima, a onda i radnom vremenu služe Poreznoj upravi za informaciju kada neki obveznik stvarno radi, gdje i koliko radi, kao i za druge evidencije i kontrole iz nadležnosti Porezne uprave.

Bez obzira na prijavljeno radno vrijeme, za svaku isporuku ili izvršenu uslugu se mora izdati račun, pa bilo to i izvan prijavljenog radnog vremena, naravno, ukoliko postoji obveza izdavanja računa.

U praksi postoje situacije kada se računi izdaju izvan prijavljenog radnog vremena kao primjerice kod stomatologa i drugih djelatnosti koji uz prijavljeno radno vrijeme rade po dogovoru i obvezni su isto evidentirati u internom aktu, kao i recimo ugostitelja koji za uslugu obavljenu unutar radnog vremena izdaju račun izvan prijavljenog radnog vremena, što je poslovni događaj koji se mora evidentirati. Dakle, porezni obveznik, mora za svaku isporuku ili izvršenu uslugu, za koju postoji obveza izdavanja računa, izdati račun, pa bilo to i izvan prijavljenog radnog vremena, uz poštivanje svih drugih propisa, a nadzor nad radnim vremenom poreznog obveznika provodit će se u suradnji s drugim nadležnim institucijama.

Pitanje:

Što podliježe obvezi fiskalizacije, a što ne kod dostave proizvoda neke tvrtke putem Hrvatske pošte d.d. ili kurirske tvrtke koja u ime i na račun te tvrtke vrši naplatu?

Odgovor:

Prodajom proizvoda ili usluga u poštanskom prometu, odnosno poštanskim uslugama smatraju se one usluge koje obuhvaćaju prijam, usmjeravanje, prijenos i uručenje poštanskih pošiljaka u unutarnjem i međunarodnom prometu. U takve usluge ulazi i predaja pisma ili paketa na šalteru za koje **ne postoji obveza fiskalizacije izdanih računa.** Za svaku drugu prodaju ili izvršenu uslugu koja ne ulazi u definiciju poštanske usluge mora se, međutim, provoditi postupak fiskalizacije sukladno Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

Izuzeće od obveze fiskalizacije odnosi se i na račune za uslugu dostave te na račune za proizvode koji se prodaju putem pošte i naplaćuju po pouzeću (npr. kada se kupcu dostavlja proizvod koji je naručio preko neke tvrtke i za isti daje novac koji se prosljeđuje na račun te tvrtke, ali istovremeno se naplaćuje i usluga dostave). Naime, dostava proizvoda neke tvrtke putem Hrvatske pošte d.d. ili kurirske tvrtke (primjerice CityExpres, OverseasExpress i dr.) koja u ime i na račun te tvrtke vrši naplatu, smatra se prodajom u poštanskom prometu i takav promet ne podliježe obvezi fiskalizacije. Na primjer, ako djelatnik Hrvatske pošte d.d. zaprima sredstva od krajnjeg kupca u ime i za račun tvrtke čiji proizvod dostavlja (plaćanje pouzećem) ne postoji obveza fiskalizacije jer se radi o poštanskoj usluzi gdje će prilikom uručenja pošiljke primatelj navedeni iznos predati djelatniku Hrvatske pošte d.d., a sredstva će potom biti uplaćena na transakcijski račun tvrtke prodavatelja. Ovo izuzeće se odnosi isključivo na dostave po definiciji poštanskih usluga sukladno Zakonu o poštanskim uslugama.

Izuzeće od obveze fiskalizacije se odnosi i na račune za usluge dostave i na račune za proizvode koji se prodaju putem pošte i naplaćuju po pouzeću.

Međutim, u svrhu tumačenja zakonskih odredbi naglašavamo da ukoliko ta ista tvrtka čiji se proizvod dostavlja obavlja naplatu prije same dostave proizvoda, ima obvezu fiskalizirati izdani račun bez obzira na koji način će proizvod biti dostavljen. U ovoj situaciji, tvrtka koja izdaje i fiskalizira račun za kupnju proizvoda koji se dostavlja a naplaćen je u sredstvima koja Zakon smatra gotovinom mora pravdati manjak u blagajni knjigovodstvenim dokumentom kojega će priložiti u blagajnu. Međutim, ukoliko je dostavljač tvrtke ujedno i njen zaposlenik koji naplatu vrši pri dostavi na terenu, on ujedno može biti i zaseban poslovni prostor koji će putem pokretnog naplatnog uređaja izdati i fiskalizirati račun.

Pitanje:

Kako postupati kod računa za predujam naplaćen u gotovini?

Odgovor:

U ovom slučaju obveznik fiskalizacije prilikom zaprimanja uplate odnosno predujma u sredstvima koje Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom smatra gotovinom mora provesti postupak fiskalizacije izdavanja računa odnosno mora izdati i fiskalizirati račun za predujam. Nakon što izvrši isporuku dobra ili obavi uslugu, obveznik fiskalizacije će izdati i fiskalizirati račun. Na tom računu obveznik fiskalizacije navodi i broj izdanog računa za primljeni predujam, a prethodno izdani račun za predujam mora stornirati prema svim pravilima storniranja računa sukladno članku 24. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Pri tome svaki dokument ima svoj (novi) redni broj računa, sukladno pravilima slijednosti koje se utvrđuju internim aktom.

Mr. sc. MIRJANA MAHOVIĆ KOMLJENOVIĆ
Porezna uprava, Područni ured Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Kontrolni postupci pri obradi PD Obrasca za 2015. godinu

Rok za predaju prijave poreza na dobit na Obrascu PD za 2015., istekao je 2. svibnja 2016., a obvezni su je bili podnijeti svi porezni obveznici koji obavljaju gospodarsku djelatnost radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi. Za porezne obveznike koji su prema računovodstvenim propisima razvrstani u velike i srednje poduzetnike te sve obveznike PDV-a, propisana je obveza dostave PD Obrasca elektroničkim putem u okviru elektroničkih usluga PU i korištenjem sustava ePorezna. Radi potvrđivanja konačnog rezultata poslovanja u postupku obrade zaprimljenih PD Obrazaca, porezni obveznik mora imati usklađene vlastite evidencije s analitičkim evidencijama koje vodi Porezna uprava.

S danom podnošenja PD Obrasca, porezni obveznik je bio dužan uplatiti obračunanu poreznu obvezu po godišnjem obračunu, dok su porezni obveznici kojima je utvrđena razlika za povrat poreza na dobit po godišnjoj prijavi, mogli pisanim zahtjevom zatražiti povrat više plaćenog poreza. Porezna uprava će više plaćeni porez vratiti u roku 15 dana od dana podnesenog zahtjeva ako ne postoje nepodmirene dospjele obveze na drugim računima koje Porezna uprava analitički prati.

1. UVOD

Za 2015. kao porezno razdoblje, sva trgovačka društva i druge pravne i fizičke osobe, rezidenti RH koji samostalno i trajno obavljaju gospodarsku djelatnost radi ostvarivanja dobiti, dohotka, prihoda ili drugih gospodarski procjenjivih koristi, bili su obvezni prema čl. 35. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. do 143/14., dalje: Zakon), te čl. 46. i 47. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 90/05. do 137/15., dalje: Pravilnik), podnijeti prijavu poreza na dobit na PD Obrascu. Osim Zakona i Pravilnika, pri popunjavanju porezne prijave porezni obveznici su bili dužni postupati i prema *Uputi o sastavljanju i podnošenju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2015.*, kl: 410-01/16-01/81. od 14. siječnja 2016.

Rok za predaju PD Obrasca za 2015. istekao je 2. svibnja 2016. osim iznimno za one porezne obveznike kojima je na temelju vlastitog zahtjeva Porezna uprava donijela rješenje po kojem porezno razdoblje nije jednako kalendarskoj godini, pri čemu su porezni obveznici kojima je promijenjeno porezno razdoblje, obvezni podnijeti poreznu prijavu u skladu s dobivenim rješenjem Porezne uprave, a najkasnije 4 mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit.

Međutim, porezni obveznici koji nakon registracije u trgovačkom registru nisu obavljali poduzetničku djelatnost te nisu imali evidentiranog prometa na žiroračunu niti evidentiranih poslovnih promjena u poslovnim knjigama (npr. povećanje imovine nabavom, zaprimanje ulaznih računa dobavljača, osim prometa koji se odnosi na uplatu ili unos temeljnog kapitala), nisu bili obvezni dostaviti poreznu prijavu za 2015., već su nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom sjedištu, trebali dostaviti **pisanu izjavu da od datuma registracije nisu obavljali poduzetničku djelatnost**.

Iznimno, porezni obveznici koji nisu obavljali poduzetničku djelatnost tijekom 2015., ali su djelatnost obavljali u prethodnim godinama (npr. 2014., 2013. i ranijim godinama), nisu mogli dostaviti izjavu, već su bili obvezni podnijeti PD Obrazac za 2015. sa svim potrebnim prilozima.

2. UMANJENJE POREZNE OSNOVICE ZA REINVESTIRANU DOBIT

Poreznim obveznicima koji su osnovani kao društvo kapitala s registriranim temeljnim kapitalom i ostvarili su dobit u poreznom razdoblju za 2015., osnovica poreza na dobit mogla se umanjiti za iznos reinvestirane dobiti, osim ako dobit nije ostvarena iz bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora.

Člankom 6. st. 5. Zakona, propisano je da se reinvestiranom dobiti smatra ostvarena dobit poreznog razdoblja iskorištena za povećanje temeljnog kapitala koja je jednaka svoti izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta i za koju se rashodi u cijelosti utvrđuju kao porezno priznati. Dugotrajnom imovinom smatra se materijalna i nematerijalna imovina koja je utvrđena prema računovodstvenim standardima, a koja je upisana u poslovnim knjigama i stavljena u uporabu, te koja mora biti kupljena po tržišnim uvjetima. Ako imovina nije stavljena u upotrebu na zadnji dan poreznog razdoblja ili do podnošenja porezne prijave, radi toga što je investicija poreznog obveznika u tijeku, može se pod propisanim uvjetima priznati pravo na umanjenje porezne osnovice. (čl. 12.a. st. 7. Pravilnika).

Pravo na umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit mogli su ostvariti porezni obveznici koji su u poreznom razdoblju ostvarili dobit prije uvećanja i umanjenja, pod uvjetima propisanim čl. 12.a. st. 1. Pravilnika, a to su:

- da je tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi porezna prijava, izvršeno investiranje u dugotrajnu imovinu
- da je tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi porezna prijava, te u trenutku podnošenja prijave poreza na dobit ili podnošenja druge vjerodostojne dokumentacije, zadržan broj radnika na početku tog razdoblja
- da je dobit ili dio dobiti poreznog razdoblja za koje se podnosi prijava, uporabljena za povećanje temeljnog kapitala, a minimalno u svoti izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu tijekom tog poreznog razdoblja
- da je u sudskom registru sukladno posebnim propisima, upisano povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti, odnosno minimalno u visini izvršenih investicija, te
- da dobit nije ostvarena u bankarskom odnosno financijskom sektoru koji obuhvaća kreditne i financijske institucije, kreditne unije, investicijska i leasing društva, institucije za elektronički novac i sl.

Iz navedenog proizlazi da se porezna olakšica za reinvestiranu dobit mogla koristiti pri podnošenju PD Obrasca za 2015., samo ako je uz ostale propisane uvjete, porezni obveznik prema Zakonu o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 152/11. do 68/13.), upisao povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti, te ako je zadržan broj radnika utvrđenih na početku poreznog razdoblja za koje se iskazuje umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit, i to najmanje dvije godine nakon proteka tog razdoblja.

To znači da je porezni obveznik koji je koristio umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit u postupku podnošenja Obrasca PD za 2015., dužan broj radnika utvrđenih na dan 1. siječnja 2015. zadržati do kraja 2017., uz uvjet da s tim radnicima ima sklopljene ugovore o radu prema Zakonu o radu.

2.1. Dostavljanje dokumentacije uz poreznu prijavu

Porezni obveznici koji su iskazali umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit, bili su dužni uz PD Obrazac za 2015. ili najkasnije u roku 6 mjeseci od proteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit (ako je razdoblje oporezivanja jednako kalendarskoj godini, **krajnji rok je 31. listopad 2016.),** dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave:

- popis nabavljene dugotrajne imovine i vjerodostojnu dokumentaciju o izvršenim investicijama u dugotrajnu imovinu
- dokaz da je u sudskom registru upisano povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti
- Izjavu da se temeljem istih izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu, ne koriste porezni poticaji prema posebnom propisu kojim se uređuje poticanje investicija odnosno ulaganja
- odluku o uporabi dobiti ostvarene u poreznom razdoblju za koju se podnosi prijava poreza na dobit, uključivo i dobit koja se reinvestira, te
- pregled stanja kapitala i rezervi nakon što je u sudskom registru proveden postupak povećanja temeljnog kapitala. U tu svrhu porezni obveznik može dostaviti i *neformalni pregled stanja kapitala i rezervi*, a koji treba sadržavati stavke kapitala i rezervi koje su se promijenile zbog reinvestiranja dobiti odnosno iz kojeg treba biti vidljivo da se ostvarena dobit poslovne godine u cijelosti ili djelomično iskoristila za povećanje temeljnog kapitala.

Ako se do 31. listopada 2016. ne dostavi dokaz odnosno rješenje nadležnog Trgovačkog suda o upisu povećanja temeljnog kapitala za reinvestiranu dobit, porezni obveznik je dužan obaviti ispravak prijave poreza na dobit za razdoblje u kojem je iskazao umanjenje porezne osnovice. Ispravak PD Obrasca potrebno je provesti u skladu s odredbama Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 147/08. do 26/15.), a bez iskazivanja umanjenja porezne osnovice na rednom broju 28. Obrasca PD, ili povećanjem porezne osnovice na rednom broju 25. Obrasca PD za svotu osporenog prava na reinvestiranu dobit.

2.2. Naknadno smanjenje temeljnog kapitala društva koji je povećan reinvestiranom dobiti

Člankom 12.a. st. 9. Pravilnika propisano je da umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit neće biti priznato ako porezni obveznik naknadno smanji temeljni kapital koji je povećan reinvestiranom dobiti i izvrši isplate članovima društva ili ako se smanjenje temeljnog kapitala izvrši radi povećanja drugih stavki kapitala i rezervi koje u budućim poreznim razdobljima omogućavaju isplatu dobiti, te ako se smanji broj radnika s kojima je sklopljen pravovaljani ugovor o radu na određeno i neodređeno vrijeme sukladno posebnim propisima kojima se uređuju radni odnosi.

Isto tako, umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit neće biti priznato u slučaju naknadnog preoblikovanja društva, promjene strukture vlasništva kao i statusnih promjena društva kojima se smanjuje temeljni kapital.

Iz navedenog proizlazi da se poreznim obveznicima olakšica za reinvestiranu dobit odobrava uvjetno. Naime, nakon što je jednom u poreznom razdoblju iskorišteno pravo na umanjenje osnovice poreza na dobit temeljem reinvestirane dobiti, potrebno je pratiti stanje temeljnog kapitala, budući promjene istog imaju za posljedicu obvezu plaćanja poreza na dobit, kao i obvezu plaćanja poreza po odbitku na dividende i udjele u dobiti koja može nastati ako naknadno dođe do smanjenja temeljnog kapitala. Posebno se ističe da se obveze o očuvanju temeljnog kapitala prenose i na pravnog slijednika, kada je također potrebno zadržati stanje temeljnog kapitala.

3. NAČINI ZAPRIMANJA PRIJAVE POREZA NA DOBIT ZA 2015. GODINU

Porezni obveznici su mogli Obrazac PD za 2015. predati:

- neposredno referentu u nadležnoj ili nenadležnoj ispostavi PU
- dostaviti poštom kao preporučenu pošiljku te
- obvezno elektroničkim putem koristeći sustav ePorezna, ako su poduzetnici sukladno čl. 35. st. 3. Zakona prema računovodstvenim propisima razvrstani u velike i srednje poduzetnike. Elektroničkim putem PD Obrazac bili su obvezni podnijeti i svi poduzetnici koji su upisani u registar obveznika PDV-a po sili zakona ili dobrovoljno.

Za podnošenje porezne prijave elektroničkim putem, porezni obveznici trebaju koristiti kvalificirane poslovne certifikate koje izdaje ovlaštena pravna osoba registrirana za izdavanje certifikata, pri čemu se elektronički sustavi uspostavljaju isključivo u svrhu prijenosa podataka.

Prema čl. 32. Zakona, porezni obveznik je bio dužan utvrditi poreznu obvezu i s danom podnošenja porezne prijave uplatiti razliku poreza na dobit, pri čemu se po godišnjem obračunu za 2015. na knjigovodstvenoj kartici i šifri konta 1651, sistemski evidentira obveza poreza na dobit s datumom valute 2. 5. 2016.

Prema čl. 38. kaznenih odredbi Zakona, za neplaćanje utvrđene razlike poreza na dobit po godišnjem obračunu i u propisanom roku, poreznom obvezniku se može izreći visoka novčana kazna od

2.000,00 do 200.000,00 kn, a odgovornoj osobi kod poreznog obveznika od 2.000,00 do 20.000,00 kn.

3.1. Popis privitaka koji su se korištenjem sustava ePorezna dostavljali uz Obrazac PD

Korištenjem aplikacije ePorezna i odabirom funkcionalnosti ePrivici, poreznim obveznicima je bilo omogućeno elektroničko dostavljanje priloga uz PD Obrazac u PDF formatu kao privitak. Stoga, ako se porezna prijava podnosila elektroničkim putem, na isti su se način podnosili i prilozi kao privitak uz elektronički obrazac.

Neki od privitaka koji su se mogli dostaviti korištenjem ePorezne uz PD Obrazac su:

godišnja financijska izvješća	- Bilanca - Račun dobiti i gubitka - Obrazac TZ i SR
izjave	- o načinu korištenja više plaćenog poreza
pregledi	- neiskorištenih prava na prijenos gubitka - podataka o sredstvu/imovini za plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor - stanja kapitala i rezervi - isplaćenih naknada inozemnim osobama
rješenja	- o upisu statusne promjene (spajanje, pripajanje ili podjela) - rješenja trgovačkog suda o upisu povećanja temeljnog kapitala i rezervi u visini reinvestirane dobiti
obračuni	- poreza plaćenog u inozemstvu, za iznose korištenih olakšica oslobođenja, povlastica i poticaja
ugovori	- o statusnoj promjeni
evidencije	- o isplaćenim predujmovima dobiti - opravdanim troškovima obrazovanja i izobrazbe - porezno priznatim rashodima amortizacije dugotrajne imovine
izvješća	- sastavljena prema posebnim propisima o korištenju poreznih olakšica na potpomognutom području i području Grada Vukovara - korištenju potpora za korisnike slobodne zone - poticajnih mjera iz Zakona o poticanju investicija
odluka	- o uporabi dobiti
dokazi	- o plaćenom porezu u inozemstvu
potvrde	- Ministarstva znanosti - o stjecanju prava na poreznu olakšicu Ministarstva regionalnog razvoja - o statusu nositelja porezne povlastice za izvršena ulaganja korisnika slobodne zone - Ministarstva gospodarstva rada i poduzetništva
izračuni potpora	- državne potpore za istraživačko-razvojne projekte
ostalo	- podaci o broju zaposlenika na početku i kraju poreznog razdoblja - specifikacija visine i strukture ulaganja - izjava o korištenju metode transfernih cijena i sl.

Dostava priloga korištenjem ePorezna, nije izravno povezana uz slanje PD Obrasca, **što znači da su se prilozi mogli elektronički dostavljati nakon što je u Poreznoj upravi već dostavljen PD Obrazac.** U slučaju ispravka PD Obrasca nije bilo potrebno ponovno dostavljati i priloge. Prilozi su se mogli dostaviti isključivo u obliku PDF datoteka, pri čemu je maksimalna veličina jedne datoteke priloga mogla biti 5 MB. Po jednoj vrsti priloga moglo se dostaviti najviše 5 datoteka, a sveukupno najviše 15 datoteka priloga uz PD Obrazac. Dostavljene priloge uz Obrazac PD, nije moguće brisati, ali ako je porezni obveznik poslao pogrešnu datoteku, trebao je dostaviti novu ispravnu datoteku priloga.

3.2. Upit na status obrade elektronički poslane prijave

Pri elektroničkom preuzimanju PD Obrasca u Poreznoj upravi, provodi se sistemska kontrola s podacima iz registra poreznih obveznika preko OIB-a, te se za svaki pristigli PD Obrazac evidentira datum i vrijeme zaprimanja, dodjeljuje šifra nadležne ispostave, tim koji prati poslovanje poreznog obveznika te broj klasifikacijske oznake.

Dan nakon što su dostavili poreznu prijavu putem web-a u Poreznu pravu, **upitom na status obrade poslane prijave,** porezni obveznici dobivaju obavijest o pogreškama u prijavi (ako ih je bilo), te o dodijeljenom broju klasifikacijske oznake, koji poreznim obveznicima služi kao potvrda da su predali PD Obrazac.

U okviru aplikacije unosa PD Obrasca dostavljenog putem ePorezne, referent može napisati poreznom obvezniku jednu ili više poruka, koja se prosljeđuje kada porezni obveznik napravi upit na status poslanog obrasca. Mogući razlozi kada će referent u Poreznoj upravi poreznom obvezniku elektroničkim putem poslati poruku o greškama, mogu biti:

- neusklađenost svote uplaćenih predujmova na red. br. 56. PD obrasca sa sistemski izračunanim predujmovima na knjigovodstvenoj kartici
- neusklađenost broja zaposlenih radnika iskazanih na poreznoj prijavi koji je različit od broja radnika iskazanih na JOPPD Obrascu i sl.

Popis poruka o pronađenim pogreškama koje referent elektronički šalje prije nego što se provede ažuriranje unosa prijave PD-a u informacijski sustav Porezne uprave, porezni obveznik može vidjeti u trenutku kada postavi upit na status poslane porezne prijave.

Stoga je porezni obveznik dužan redovito provjeravati status elektronički poslanog PD Obrasca, te napraviti uvid u popis grešaka ako iste postoje.

4. ZAPRIMANJE PD OBRASCA IZA 2. SVIBNJA 2016.

Prijave poreza na dobit za 2015. koje su zaprimljene u ispostavi PU iza 2. svibnja 2016., pri čemu je porezni obveznik u postupku povrata u prijašnje stanje opravdao kašnjenje zbog djelovanja više sile (npr. bolesti, elementarnih nepogoda i sl.). radi čega nije mogao predati prijavu na vrijeme, uz prijavu se obvezno prilaže i odgovarajuća dokumentacija kojom se navedeno dokazuje. Prije redovnog postupka obrade i verifikacije, takva porezna prijava koja je zaprimljena izvan roka, mora biti odobrena potpisom voditelja ispostave, pri čemu se putem aplikacije za obradu PD Obrasca, kao datum zaprimanja upisuje 2. svibanj 2016., nakon čega se prijava prosljeđuje u redovni postupak obrade.

Međutim, protiv poreznih obveznika od kojih su zaprimljene porezne prijave izvan roka, a za koje ne postoji opravdanje za kašnjenje, pokrenut će se prekršajni postupak.

4.1. Prijave podnesene izvan roka po pozivu

Poreznim obveznicima koji nisu podnijeli PD Obrazac do 2. svibnja 2016., **a koji su tijekom 2015. na svojim računima u poslovnim bankama imali dugovni ili potražni promet veći od 1.000,00 kn ili su u Poreznoj upravi u registru poreznih obveznika obilježeni kao obveznici plaćanja poreza na dobit, ili su barem jedan dio 2015. bili**

aktivni, ispostave Porezne uprave će tijekom mjeseca lipnja 2016. uputiti poziv da podnesu poreznu prijavu.

Ako obveznik poreza na dobit koji je bio dužan podnijeti poreznu prijavu, istu ne dostavi niti nakon primljenog poziva, pokreće se postupak prema kojem će Porezna uprava poreznu osnovicu utvrditi procjenom, te će Odjelu za nadzor uputiti zahtjev za provođenje eksterne kontrole poslovanja, a radi utvrđivanja stvarnog činjeničnog stanja.

5. USKLAĐENJE PODATAKA PRI OBRADI PRIJAVE POREZA NA DOBIT

Obrada i verifikacija zaprimljenih Obrazaca PD, provodi se u nadležnoj ispostavi PU uz dvije vrste kontrola, i to:

- sadržajnu (logičku) kontrolu koju obavlja referent prema podacima s kojima raspolaže, te
- formalno računsku (matematičku) kontrolu koju provodi informacijski sistem automatski prema programskom rješenju pri unosu prijava, radi čega nije moguće poreznu prijavu obraditi ako su podaci poreznog obveznika iskazani u poreznoj prijavi neusklađeni s podacima o kojima analitičku evidenciju vodi Porezna uprava.

Samo onaj PD Obrazac poreznog obveznika čiji su iskazani podaci usklađeni s analitičkim evidencijama koje vodi Porezna uprava, može se unijeti, obraditi i verificirati putem informacijskog sustava, a to znači i prihvatiti konačan obračun poslovanja za 2015. kao porezno razdoblje za koje se utvrđuje porezna obveza.

Stoga su porezni obveznici dužni s nadležnom ispostavom Porezne uprave raščistiti dugovna odnosno preplatna salda, napraviti kontrolu knjiženja na knjigovodstvenim karticama te usuglasiti vlastite evidencije s analitičkim evidencijama.

Postupak usklađenja provedenih zaduženja i uplata, obavlja se po svim oblicima poreza, i to:

- uplatama poreza na dobit koje se vode na kontu 1651 po PD Obrascu te mogućem rješenju Porezne uprave kojim se na zahtjev poreznog obveznika izmijenila visina mjesečnog predujma tijekom godine
- uplatama PDV-a koje se vode na kontu 1201 i 1228, te zaduženjima prema mjesečnim i tromjesečnim PDV Obrascima
- uplatama predujma poreza i prireza na dohodak od nesamostalnog rada koje se vode na kontu 1880, te zaduženjima prema JOPPD Obrascima.

Zbog usklađenja evidencija, referenti su obvezni izlistati knjigovodstvene kartice poreznom obvezniku, te zajedno s njim provjeriti knjiženja na računima gdje postoje dugovna odnosno preplatna salda, provjeriti unos svih propisanih obrazaca i drugih zaduženja, ispraviti uočene pogreške te provesti potrebna knjiženja koja možda nedostaju, kako bi se stanja na knjigovodstvenoj kartici svela na realna.

Nakon provedenog postupka usklađenja evidencija poreznog obveznika s Poreznom upravom, verifikacija unesenih poreznih prijava trebala bi se obaviti najkasnije do 30. rujna 2016.

Verifikaciju porezne prijave kojom se prihvaća iskazani poslovni rezultat prema usklađenim podacima, odobrava voditelj ispostave svojim potpisom na prijavi, pri čemu se verifikacijom provodi knjiženje godišnjeg obračuna na šifri konta 1651 poreznog obveznika, te utvrđuje nova svota mjesečnog predujma za iduće porezno razdoblje.

5.1. Svota uplaćenih predujmova za 2015. na šifri konta 1651

U postupku verifikacije porezne prijave provodi se kontrola uplaćenih predujmova koji se mogu priznati u prijavi poreza na dobit za 2015., pri čemu se programski obavlja usporedba svote predujma koju je porezni obveznik iskazao na red. br. 56. Obrasca PD, sa sistemski izračunanom svotom predujma koju analitički prati PU na šifri konta 1651 – porez na dobit. Ako je iskazana svota predujma na red. br. 56. PD Obrasca različita od sistemski izračunatog predujma, referent je dužan s poreznim obveznikom utvrditi točan iznos uplaćenih predujmova, jer se tek nakon usklađenog stanja porezna prijava može verificirati.

Uplaćeni predujmovi poreza na dobit do 4. veljače 2016., a koji se odnose na 2015., priznaju se kao plaćeni predujam za 2015., ali samo uz uvjet ako porezni obveznik nije imao neizmirenih obveza po osnovi duga i kamata poreza na dobit iz ranijih razdoblja. Ako su postojale neizmirene obveze iz ranijih razdoblja, a sukladno odredbama OPZ-a, od navedenih uplata, najprije se podmiruju (naplaćuju) kamate, zatim postojeći dug po starosti, a tek s ostatkom uplate podmiruju se obveze po osnovi predujma za 2015., čija se svota može priznati kao plaćeni predujam te iskazati na red. br. 56. Obrasca PD.

Za postupak verifikacije porezne prijave, iskazana svota predujma na red. br. 56. Obrasca PD, mora biti ista sa svotom predujma koja je iskazana na analitičkoj kartici konta 1651 kojeg prati Porezna uprava, pri čemu se sve uplate do 4. 2. 2016. ne trebaju priznati kao plaćeni predujam za 2015. ako su kod poreznog obveznika postojale neizmirene obveze po osnovi duga i kamata poreza na dobit iz ranijeg poreznog razdoblja.

Ako se više plaćeni porez po PD Obrascu za 2014. iskazan kao preplata na šifri konta 1651, nije vratio poreznom obvezniku, utvrđena razlika za povrat uračunava se kao predujam poreza na dobit za mjesec travanj 2015. ili za mjesec u kojem je bila podnijeta porezna prijava, uz uvjet da su već podmirene obveze po osnovi duga i kamata iz ranijih razdoblja.

5.2. Kontrola mjesečnih ili tromjesečnih obrazaca PDV-a

Prema programskom rješenju obrade prijave poreza na dobit, neće se moći verificirati PD Obrazac za 2015. onih poreznih obveznika koji su u sustavu PDV-a, a za koje nisu uneseni svi mjesečni ili kvartalni obrasci PDV-a.

Za jednog poreznog obveznika nije moguće unijeti dva obrasca u istom razdoblju, te unositi obrasce s različitim obračunskim razdobljima (kombinacija mjesečnih i tromjesečnih) u jednom razdoblju oporezivanja, osim za porezne obveznike kojima je tijekom 2015. dodijeljen PDV ID broj radi poslovanja unutar EU, a koji su bili u obvezi tromjesečnog razdoblja oporezivanja, a nakon dodijeljenog ID broja su postali mjesečni obveznici.

Prilikom unosa PDV obrasca, uspoređuju se podaci iz Zbirne prijave (ZP), prijave za stjecanje (PDV-S), te prijave za tuzemne isporuke s prijenosom porezne obveze (Obrasca PPO). Ako postoji neusklađenost podataka, poreznom se obvezniku putem sustava ePorezna dostavlja poruka o greškama koje je potrebno ispraviti. Poruku o pogreškama porezni obveznik vidi kada obavlja upit na status poslanog obrasca.

Moguće poruke putem ePorezne koje se dostavljaju poreznim obveznicima o neusklađenosti Obrazaca PDV-a, ZP, PDV-S i PPO, a

koje je potrebno ispraviti dostavom ispravnih obrazaca po obračunskim razdobljima su:

Iskazani podaci poreznog obveznika u PDV Obrascu	Neusklađenost
isporuke dobara unutar EU i obavljene usluge unutar EU - polje I.3. i I.4.	nije dostavljena zbirna prijava – Obrazac ZP
isporuke dobara unutar EU i obavljene usluge unutar EU - polje I.3. i I.4.	dostavljena ZP, ali nisu usklađeni financijski podaci
stjecanje dobara unutar EU i primljene usluge iz EU po stopi od 5%, 13% i 25% - polje II.5., II.6., II.7., II.8., II.9., i II.10.	nije dostavljena prijava za stjecanje – obrazac PDV-S
stjecanje dobara unutar EU i primljene usluge iz EU po stopi od 5%, 13% i 25% - polje II.5., II.6., II.7., II.8., II.9., i II.10.	dostavljena PDV-S, ali nisu usklađeni financijski podaci
Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) – polje I.1.	nije dostavljen PPO obrazac
Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze) – polje I.1.	dostavljen PPO obrazac, ali nisu usklađeni financijski podaci

Iskazane podatke u navedenim poljima PDV Obrasca za isporuke ili stjecanja dobara i usluga iz i u EU, mogu imati samo mjesečni obveznici PDV-a.

Za unos podataka iz PDV Obrasca potrebna je i usklađenost uplata na računu 1210. Naime, iznos pretporeza koji je plaćen pri uvozu, a iskazan na rednom broju III.14. PDV Obrasca, uspoređuje se s uplatama na knjigovodstvenoj kartici carinskog računa 1210 koje su obavljene u obračunskom razdoblju za koje se podnosi PDV Obrazac, a koji podaci za unos PDV Obrasca moraju biti usklađeni.

Ako je obveznik dostavio više od jednog obrasca za isto obračunsko razdoblje, knjiži se zadnji obrazac, a kao datum zaprimanja uzima se datum kada je obrazac prvi puta poslan internetom.

Prema tome, porezni obveznik podnosi **ispravak obrasca** tako da putem ePorezne ponovno pošalje obrazac za isto razdoblje s ispravnim podacima. Međutim, ako porezni obveznik treba brisati prethodno pogrešno poslan obrazac u slučaju da isti nije ni trebao biti poslan, potrebno je poslati **prazan obrazac** samo s popunjenim općim podacima i obračunskom razdoblju, radi čega se prazan obrazac ne može predati osim u slučaju brisanja podataka.

5.3. Usklađenje svote prenesenog gubitka

Radi potvrđivanja konačnog rezultata poslovanja u postupku verifikacije PD Obrasca, porezni obveznik mora imati usklađene evidencije s Poreznom upravom i o svoti poreznog gubitka koji se prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih 5 godina, a koje podatke je porezni obveznik bio dužan iskazati u pregledu neiskorištenih prava na prijenos gubitka po godinama nastanka, te dostaviti uz PD Obrazac za prethodnu godinu.

Ako se prenosi pravo na nadoknadu gubitka pri statusnim promjenama - spajanjem, pripajanjem ili podjelom trgovačkog društva na pravne slijednike tijekom poreznog razdoblja, pravo na prijenos gubitka počinje teći istekom razdoblja u kojem je pravni slijednik stekao pravo na prijenos gubitka, pri čemu se porezna osnovica smanjuje najprije za gubitke starijeg datuma. U prijavi poreza na dobit za 2015. najstariji gubitak koji je moguće prenijeti je porezni gubitak iz 2010.

Prema mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave kl. 410-10/06-01/37, ur. br: 513-07-21-01/06-2 od 14. srpnja 2006. godine, dobit ostvarena u poreznom razdoblju, prvenstveno se koristi za pokriće prenesenih gubitaka iz prethodnih razdoblja i to tako da se pokrivaju gubici onim redoslijedom kojim su ostvareni odnosno porezna osnovica se smanjuje najprije za gubitke starijeg datuma.

Ako je porezni obveznik iskazao svotu prenesenog gubitka na rednom broju 37. Obrasca PD, tada je uz poreznu prijavu dužan priložiti i pregled neiskorištenih poreznih gubitaka po godinama.

6. VERIFIKACIJA POREZNE PRIJAVE I OBVEZA PLAĆANJA UTVRĐENE RAZLIKE PO KONAČNOM OBRAČUNU

Ako je porezni obveznik ispravno iskazao uplate po svim vrstama poreza za koja su napravljena usklađenja, porezna prijava može se verificirati, što znači da je Porezna uprava prihvatila iskazani poslovni rezultat po godišnjem obračunu.

U postupku verifikacije, obveza poreza na dobit iskazana na red. br. 55. Obrasca PD, knjiži se s datumom valute 2. 5. 2016. na kontu 1651 – poreza na dobit, a istovremeno se obavlja storno i svih uplaćenih predujmova za 2015. uključujući i predujam za prosinac 2015. koji je zadužen s datumom valute 1. 2. 2016.

- Kod onih poreznih obveznika koji po verificiranom PD Obrascu za 2015. imaju iskazanu razliku poreza za povrat (red. broj 58.), knjiženja se provode s datumom valute koje je jednako datumu predaje porezne prijave.
- Kod onih poreznih obveznika koji po verificiranom PD obrascu za 2015. imaju iskazanu razliku poreza za uplatu (red. broj 57.), sukladno čl. 32. Zakona, porezni obveznik je bio dužan zajedno s prijavom poreza na dobit, nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostaviti i **dokaz o uplati razlike** poreza utvrđene po godišnjem obračunu.

Rok za uplatu razlike poreza za porezne obveznike kojima porezno razdoblje završava 31. 12. 2015. je 2. 5. 2016. Po isteku roka za uplatu razlike, poreznom obvezniku se sistemski obračunavaju zatezne kamate prema odredbi čl. 116. OPZ-a, čl. 3. Zakona o kamatama (Nar. nov., br. 94/04.) te čl. 29. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. do 134/09.). Prema važećim zakonskim propisima, na iznose javnih prihoda koji nisu plaćeni u propisanom roku, obračunavaju se kamate po stopi od 8,05% godišnje.

Temeljem verificirane porezne prijave, knjiže se i svote mjesečnog predujma poreza i to za mjesec u kojem je porezna prijava predana, odnosno najkasnije za mjesec travanj 2016. Svota mjesečnog predujma poreza utvrđuje se na osnovi podataka iskazanih u poreznoj prijavi tako da se porezna obveza utvrdi bez umanjenja porezne osnovice za svote iskazanih poreznih olakšica, s izuzetkom olakšica koje se mogu odobriti za više poreznih razdoblja, te tako utvrđena porezna obveza podijeli s brojem mjeseci istog razdoblja. Novi predujam poreza na dobit porezni obveznik je dužan plaćati mjesečno, do kraja mjeseca za prethodni mjesec.

Ako je porezni obveznik po poreznoj prijavi za 2015. iskazao gubitak, poslije predaje porezne prijave nije u obvezi plaćati predujmove za 2016., osim ako predujmovi nisu utvrđeni radi korištenja poreznih olakšica.

Međutim, kada je gubitak nastao temeljem poreznih olakšica za (reinvestiranu dobit, državne potpore za obrazovanje i izobrazbu i dr.), moguće je da će se predujam ipak utvrditi jer se te olakšice isključuju iz osnovice za izračun predujma).

6.1. Povrat više preplaćenog poreza po godišnjoj prijavi

Prema čl. 35. st. 5. Zakona, ako su obveznici poreza na dobit u obliku predujmova uplatili više poreza od utvrđene obveze po poreznoj prijavi za 2015., mogu temeljem pisanog zahtjeva zatražiti od nadležne ispostave Porezne uprave da se utvrđena razlika više plaćenog poreza na dobit po godišnjem obračunu:

- vrati na njegov žiroračun, ali tek nakon podmirenja drugih obveza tekućeg razdoblja o kojima analitičku evidenciju vodi Porezna uprava kao što su to - PDV, porez na tvrtku, porez na dohodak od nesamostalnog rada, doprinos za ZO, MO, zapošljavanje, porez na potrošnju, turističku članarinu, komorski doprinos, spomenička renta i dr., ili
- uračunava u sljedeće razdoblje.

Više plaćeni porez nadležna ispostava Porezne uprave vraća poreznom obvezniku u roku 15 dana od dana podnesenog zahtjeva, samo ako porezni obveznik nema evidentiranih nepodmirenih dospjelih obveza na drugim računima o kojima Porezna uprava vodi analitičku evidenciju. **Ako se porez ne vrati u navedenom roku, a zahtjev je opravdan i podmirene su sve dospjele obveze, u skladu s važećim zakonskim propisima, porezni obveznik ima pravo na kamatu po stopi od 8,05% godišnje za više plaćeni porez, koja se obračunava po proteku 15-og dana od dana podnesenog zahtjeva za povrat pa do dana kada će se povrat stvarno i obaviti.**

6.2. Izjava o načinu korištenja preplaćenog poreza

Ako porezni obveznik ostvaruje pravo na povrat preplaćenog poreza na dobit po PD Obrascu za 2015. obvezan je u prilogu porezne prijave, dostaviti izjavu o načinu korištenja preplaćenog poreza. Više plaćeni porez može se koristiti za podmirivanje predujma za tekuće porezno razdoblje odnosno tijekom 2016., čija je visina iskazana na red. br. 59. Obrasca PD, sve dok se preplaćena svota ne iskoristi u cijelosti.

Nastavno se daje primjer Izjave o korištenju više plaćenog predujma poreza na dobit:

"ABC" d.o.o.
Strma ulica 12, Susedgrad
OIB: 63344455567

Ministarstvo financija - Porezna uprava
Područni ured Zagreb
Ispostava Susedgrad

IZJAVA
o korištenju više uplaćenog predujma poreza na dobit

Na red. br. 58. Obrasca PD za 2015., iskazan je više plaćeni porez na dobit u svoti od 5.000,00 kn.
Sukladno odredbi čl. 35. st. 5. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. do 143/14.), navedena preplata iskoristit će se za podmirenje novih predujmova koji su za 2016. utvrđeni u svoti od 700,00 kn.

U Zagrebu, 2. 5. 2016. Direktor poduzeća:
MP. Ivan Ivić

7. ZAKLJUČAK

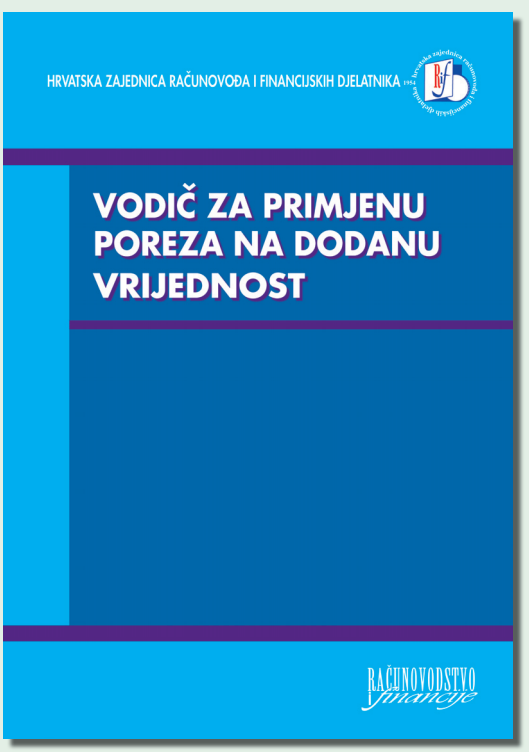
Obrazac PD za 2015. trebao se dostaviti u jednom primjerku u nadležnu ispostavu Porezne uprave prema sjedištu poreznog obveznika, korištenjem ePorezne, neposredno predajom referentu ili putem pošte.

Matematičke i logičke kontrole koje se obavljaju nad podacima iz poreznih prijava zaprimljenih internetom, istovjetne su onima koje se provode za prijave zaprimljene u ispostavama Porezne uprave koje referent ručno unosi u informacijski sustav Porezne uprave. Verificiranjem PD Obrasca u Poreznoj upravi potvrđuje se da su podaci potrebni za utvrđivanje poreza usklađeni s evidencijama poreznog obveznika.

Temeljem verificirane porezne prijave knjiže se nove svote mjesečnog predujma, i to za mjesec u kojem je porezna prijava predana, odnosno za mjesec travanj 2016. do kada se porezna prijava morala predati, s obvezom plaćanja do kraja svibnja 2016.

Uvjet za umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit zahtijeva obvezno ulaganje u dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu, uz očuvanje postojećih radnih mjesta, najmanje dvije godine nakon godine u kojoj je izvršeno reinvestiranje dobiti.

Putem sustava ePorezna, porezni obveznici mogu dostavljati i priloge uz PD Obrazac u PDF formatu, zbog čega ne postoji obveza dostavljanja priloga i u „papirnatom" obliku nadležnoj ispostavi Porezne uprave. Za vrijeme obrade elektronički poslanih obrazaca, porezni obveznik je obvezan redovito provjeravati status poslanog obrasca. Temeljem podnesenog pisanog zahtjeva za povrat, ostvarena preplata po PD Obrascu za 2015. može se preknjižiti na druga konta gdje postoji dugovni saldo ili vratiti poreznom obvezniku na njegov žiroračun.



DALIBOR LEGAC, dipl. iur., ŽELJKO MARTINOVIĆ, dipl. oec.
Ministarstvo financija RH, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Oporezivanje nesamostalnog rada prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Globalizacija i globalna mobilnost radne snage utječu, između ostalog, i na potrebu za tumačenjem oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada.
Ovim člankom autori daju kratak osvrt na odredbe članka ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojim se propisuje oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada, stavljajući pritom naglasak na koncept ekonomskog poslodavca, koji postaje porezna praksa sve većeg broja poreznih jurisdikcija i o kojemu je potrebno voditi računa prilikom poreznog planiranja budući da je to jedan od dodatnih elemenata koji u tom planiranju igra značajnu ulogu.
Uz navedeno, autori pojašnjavaju i specifičnost rješenja iz hrvatsko-njemačkog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

1. UVOD

Međunarodna globalna mobilnost se konstantno povećava uslijed sve veće povezanosti svjetskih tržišta, kao i povezanosti transportnih putova. Republika Hrvatska je također uključena u te svjetske tokove. Njena povezanost sa svjetskim trendovima mobilnosti radne snage dodatno se povećala nakon ulaska u Europsku uniju. Mobilnost radne snage koju sačinjavaju hrvatski porezni rezidenti odvija se preko raznih modaliteta, kao što su odlazak na rad za stranog poslodavca u inozemstvo, izaslanje radnika hrvatskih poslodavaca kroz projekte u inozemstvu, upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe povezanih poreznih obveznika i iznajmljivanje radne snage. Navedeni modaliteti rada u inozemstvu predstavljaju dohodak od nesamostalnog rada hrvatskih poreznih rezidenata. Način oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada propisan je odredbama hrvatskog Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., Odluka USRH - 120/13., 125/13., 148/13., Odluka USRH - 83/14., 143/14. i 136/15.), Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. - ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13., 160/13., 157/14. i 137/15.), te ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i drugih država, koji su na snazi i u primjeni.

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja određuju, između ostaloga, koja država ima pravo oporezivanja određene vrste dohotka, u nekim slučajevima pod kojim uvjetima i po kojoj stopi se određena vrsta dohotka može oporezivati te na koji način država rezidentnosti poreznog obveznika uklanja pojavu dvostrukog oporezivanja porezima u državi izvora dohotka i državi rezidentnosti poreznog obveznika.

U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pravo na oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada je propisano obično **člankom 15. koji nosi naslov „Dohodak od nesamostalnog rada“**, sukladno OECD Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ponekad je odnosni članak numeriran nekim drugim brojem ili nosi drugi naziv, ali osnovni koncept članka je obično isti ili usporediv između različitih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Nakon prikaza svih odredbi članka „Dohodak od nesamostalnog rada“ i kratkog objašnjenja njihovog smisla i značenja, u članku se detaljnije pojašnjava jedna od njegovih odredbi (obično odredba stavka 2. točke b) odnosnog članka). Spomenuta odredba određuje da će država rezidentnosti, bez obzira na neke druge uvjete propisane tim stavkom, imati pravo oporezivati taj dohodak ukoliko se rad obavlja **za poslodavca koji je rezident države izvora dohotka**. U tom slučaju se javlja problem određivanja pojma „poslodavac“ koji obično nije jasno određen važećim ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao niti OECD-ovim Modelom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i njegovim komentarom. Problem nejasne određenosti pojma „poslodavac“ pogotovo se javlja u slučajevima pojave tzv. „ekonomskog poslodavca“. **Pojam „ekonomski poslo-**

davac" se uobičajeno ne javlja u međunarodnoj praksi tekstova ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Pojam se javlja u međunarodnoj praksi tumačenja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, prije svega u tumačenju pojma „poslodavac" u slučajevima kada osoba za koju zaposlenik obavlja djelatnost nesamostalnog rada nije ista osobi koja je **formalni poslodavac** zaposlenika. Više o pojmu „ekonomskog poslodavca" kao i o praktičnoj primjeni pojma uz prikaz primjera dat ćemo također u nastavku ovoga članka.

2. DOHODAK OD NESAMOSTALNOG RADA U UGOVORIMA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Jedan od osnovnih ciljeva autora ovog članka je naznačiti poteškoće do kojih može doći prilikom interpretacije i primjene članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te ponuditi moguća rješenja.

Prije osvrta na odredbe samog članka, potrebno je skrenuti pozornost na pitanje rezidentnosti koje je pojašnjeno člankom 4. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Pitanje rezidentnosti ima veliku važnost za interpretaciju članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Naime, iako se čini da se članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u većini slučajeva odnosi samo na zaposlenike, njegove odredbe u većem broju slučajeva imaju posljedice i na same poslodavce (na primjer, porez po odbitku države ugovornice koji se primjenjuje na plaće, nadnice i ostala slična primanja zaposlenika, a o kojima i zaposlenik i poslodavac moraju voditi računa). Isto tako, za primjenu članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja važna je i rezidentnost samog poslodavca.

2.1. Sadržaj članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Tekst članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja glasi:

1. *U skladu s odredbama članaka 16., 18. i 19., plaće, nadnice i druga slična primanja, koje rezident države ugovornice ostvari nesamostalnim radom, oporezuju se samo u toj državi, osim ako se nesamostalni rad obavlja u drugoj državi ugovornici. Ako se nesamostalni rad tako obavlja, primanja koja se od toga ostvaruju mogu se oporezivati u toj drugoj državi.*
2. *Neovisno o odredbama stavka 1., primanja koja rezident države ugovornice ostvaruje od nesamostalnog rada obavljenog u drugoj državi ugovornici oporezuju se samo u prvospomenutoj državi ako:*
   a) *primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ukupno ne traju dulje od 183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj poreznoj godini, i*
   b) *primanja isplati, ili su isplaćena u ime poslodavca koji nije rezident druge države, i*
   c) *primanja ne terete stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište koje poslodavac ima u toj drugoj državi.*
3. *Neovisno o prethodnim odredbama ovoga članka, primanja ostvarena od nesamostalnog rada na brodu ili zrakoplovu u međunarodnom prometu ili na riječnom brodu u prometu na unutarnjim plovnim putovima mogu se oporezivati u državi ugovornici u kojoj se nalazi sjedište stvarne uprave poduzeća.*

2.2. Opća pravila oporezivanja dohotka od nesamostalnoga rada

Da bi se pojasnile odredbe članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, potrebno je podijeliti članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (izuzimajući pri tome odredbe koje govore o članovima posade broda ili zrakoplova) **na tri pravila**. Ova pravila propisuju pravo oporezivanja plaća, nadnica i drugih sličnih primanja vezanih uz dohodak od nesamostalnog rada:

a) ili isključivo državi rezidentnosti
b) ili i državi izvora (državi gdje je rad obavljen) i državi rezidentnosti, u tom slučaju država rezidentnosti zaposlenika obvezna je izvršiti otklanjanje dvostrukog oporezivanja.

2.2.1. Prvo pravilo – oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada u državi rezidentnosti

Prvi dio prve rečenice članka 15. stavka 1. glasi: ***„U skladu s odredbama članaka 16., 18. i 19., plaće, nadnice i druga slična primanja, koje rezident države ugovornice ostvari nesamostalnim radom, oporezuju se samo u toj državi,….."***

Ovo pravilo propisuje da pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada **ima isključivo država rezidentnosti zaposlenika budući da zaposlenik obavlja svoj rad u toj državi ili u nekoj trećoj državi.**

Iz izraza „u skladu s odredbama članaka 16., 18. i 19." vidljivo je da članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja govori na koji način funkcioniraju članci 16. (Direktorska naknada), 18. (Mirovine) i članak 19. (Državna služba). Možemo zaključiti da članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije moguće primijeniti na direktorske naknade, mirovine i naknadu ostvarenu s osnova rada u državnoj službi što otvara pitanje čini li članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zatvoreni sustav. Odgovor na ovo pitanje može se dati s dva stajališta: **s geografskog** (za ovo stajalište je nevažno odakle dohodak dolazi) **i s vremenskog stajališta** (za ovo stajalište je nevažno kada je naknada plaćena ili primljena). Čini li članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja funkcionalno (budući da nisu važni niti sam naziv niti forma) zatvoreni sustav ovisi, prije svega, o domaćim propisima kojima je uređeno pitanje „plaća, nadnica i drugih sličnih primanja" kao i pitanje „zaposlenja". Odredbe domaćih propisa vezano za ove izraze, sukladno članku 3. stavku 2. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, mogu biti od velike važnosti za interpretaciju samih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Možemo zaključiti da, ukoliko se u domaćim propisima država ugovornica koristi široki pojam plaće, to za posljedicu ima da članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tvori zatvoreni sustav. To znači da članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja preuzima ulogu „ostalog dohotka" - članka 21. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tako da se odredbe članka 21. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja neće primijeniti niti na jednu vrstu dohotka koji se sukladno domaćim propisima država ugovornica može smatrati dohotkom od nesamostalnog rada. Isto tako, sav dohodak koji je povezan s radom, a na kojeg se ne mogu primijeniti odredbe članaka 16., 17., 18., 19. i 20. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja podliježe oporezivanju prema odredbama članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

2.2.1.1. Plaće, nadnice i druga slična primanja

Izraze „plaće, nadnice i druga slična primanja“ treba tumačiti uz pomoć članka 3. stavka 2. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojim je propisano da izraze koji nisu definirani samim ugovorom treba tumačiti prema domaćim propisima država ugovornica. Upravo tumačenje prema domaćim propisima imat će odlučujuću ulogu prilikom primjene odredbi samih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Kako bismo mogli utvrditi razliku između izraza „dohodak od nesamostalnog rada“ i izraza „plaće, nadnice i druga slična primanja“ nužno je pojasniti značenje izraza „slična“. Možemo zaključiti da se izraz „slična“ odnosi na „plaće“ i „nadnice“. Upravo zbog uporabe izraza „slična“ ostale naknade koje poslodavac isplaćuje zaposlenicima trebale bi imati sličnosti s plaćama i nadnicama. Kao rezultat toga tumačenja, opseg značenja „plaće, nadnice i druga slična plaćanja“ je suženiji negoli izraz „dohodak od nesamostalnog rada“.

Ako se pojavi pitanje dohotka od nesamostalnog rada potrebno je voditi računa o ovim pitanjima:

i) Može li se dohodak pripisati jednoj od specijalnih kategorija dohotka, primjerice kao direktorske naknade (članak 16. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) ili mirovine (članak 18. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja)?
ii) Ukoliko se ne može pripisati niti jednoj od specijalnih kategorija dohotka, postavlja se pitanje može li se na dohodak od nesamostalnog rada gledati kao na „plaću, nadnice i druga slična primanja“ (ovdje moramo voditi računa o tumačenju izraza „slična“ koje značajno sužava samu primjenu izraza „plaće, nadnice i druga slična primanja“)
iii) Ukoliko ne, tada je potrebno primijeniti odredbe članka 21. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (Ostali dohodak).

2.2.1.2. Zaposlenje

Izraz „zaposlenje“ treba tumačiti sukladno odredbama članka 3. stavka 2. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Kao rezultat toga, odlučujuću ulogu za primjenu odredbi samih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja imat će odredbe domaćih propisa država ugovornica. Iako je tumačenje izraza „zaposlenje“ u domaćim propisima većine država ugovornica vrlo slično, moramo naglasiti da postoje određene razlike.

U situacijama gdje se sklapaju „prividna zaposlenja“, koja za posljedicu mogu imati ili dvostruko oporezivanje ili dvostruko neoporezivanje, **potrebno je da država rezidentnosti preuzme stajalište države izvora** (stavak 32.1. - 32.7. Komentara članka 23. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja). Kao što je već i navedeno Komentar OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne nudi rješenje za sve konfliktne situacije do kojih može doći.

2.2.2. Drugo pravilo – pravo oporezivanja u državi rada (u državi izvora)

Zadnji dio prve rečenice i druga rečenica članka 15. stavka 1. glasi: **„…osim ako se nesamostalni rad obavlja u drugoj državi ugovornici. Ako se nesamostalni rad tako obavlja, primanja koja se od toga ostvaruju mogu se oporezivati u toj drugoj državi.“**

Drugo pravilo predstavlja izuzetak od prvog pravila i predstavlja opće pravilo. Naime, stavak 1. Komentara članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja navodi:

„Stavak 1. uspostavlja opće pravilo za oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada (osim mirovina) koje glasi kako je takav dohodak oporeziv u državi u kojoj je nesamostalan rad doista obavljen.“

Komentar članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne radi razliku između prvog i drugog pravila. Može se zaključiti da Komentar OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja gleda na cijeli članak 15. stavak 1. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao na jedno pravilo te je u tom kontekstu pažnja dana općem pravilu, točnije **pravu oporezivanja u državi u kojoj su usluge pružene**. Općenito govoreći, primjena drugog pravila sugerira kako država rezidentosti zaposlenika ima obvezu izvršiti otklanjanje dvostrukog oporezivanja.

Drugo pravilo sadrži opće pravilo koje omogućava pravo oporezivanja državi rada (državi izvora). Kako bi se ovo pravilo moglo primijeniti, članak 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zahtijeva da osoba ostane rezident prvospomenute države dok obavlja nesamostalni radu u drugospomenutoj državi. Drugim riječima, ukoliko zaposlenik radi u istoj državi u kojoj je i rezident, primijenit će se prvo pravilo članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Gore navedeno predstavlja osnovni modalitet drugog pravila, i u tom kontekstu država rada ima pravo oporezivanja samo onog dijela plaće koji se može pripisati dohotku od nesamostalnog rada koji je obavljen u drugoj državi ugovornici (državi rada).

Drugo pravilo predstavlja princip „dostatne ekonomske povezanosti“ s državom rada, točnije **dohodak od nesamostalnog rada je ostvaren u državi rada**. Shodno tome, država rada ima ekonomski interes da oporezuje dohodak ostvaren obavljanjem nesamostalnog rada u toj državi. Temelji tog principa počivaju na izrazima „obavljen“ i „primanje koje se od toga ostvaruje“. Izraz „obavljen“ govori da postoji povezanost s teritorijem države rada budući da su aktivnosti obavljene na teritoriju države rada te da država rada ima ekonomski interes i pravo da oporezuje taj dohodak. Međutim, ekonomski interes i pravo države rada da oporezuje taj dohodak ograničen je zadnjim izrazom, štiteći na taj način državu rada da ona ima pravo oporezivanja plaće koja se može pripisati radu koji je obavljen u toj državi. Bilo bi van granica ekonomskog interesa kada bi država rada htjela oporezivati veći iznos dohotka od onog koji se može pripisati radu koji je obavljen u toj državi.

2.2.3. Treće pravilo – iznimka od drugog pravila

Članak 15. stavak 2. glasi: *„Neovisno o odredbama stavka 1., primanja koja rezident države ugovornice ostvaruje od nesamostalnog rada obavljenog u drugoj državi ugovornici oporezuju se samo u prvospomenutoj državi ako:*

a) primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ukupno ne traju dulje od 183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj poreznoj godini, i
b) primanja isplati, ili su isplaćena u ime poslodavca koji nije rezident druge države, i
c) primanja ne terete stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište koje poslodavac ima u toj drugoj državi.“

Treće pravilo predstavlja svojevrsnu iznimku od općeg pravila (drugog pravila). Kumulativno ispunjavanje trećeg pravila ima za posljedicu da se ponovno primjenjuje princip prvog pravila, točnije **država rezidentosti zaposlenika ima isključivo pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada**. Prema prirodi trećeg pravila,

država rezidentosti ima pravo oporezivanja dohotka od plaća, nadnica i drugih sličnih primanja **ukoliko su uvjeti navedeni pod a) do c) kumulativno ispunjeni. Ukoliko bilo koji od ova tri uvjeta nije ispunjen, tada država u kojoj se rad obavlja ima pravo oporezivati dohodak od nesamostalnog rada**. Budući da treće pravilo predstavlja iznimku od drugog pravila, ono ponovno stavlja na snagu prvo pravilo koje propisuje da pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada ima isključivo pravo država rezidentnosti zaposlenika („oporezuju se samo u toj državi"). Rezultat dodjele isključivih prava oporezivanja državi rezidentnosti u situaciji kada su kumulativno ispunjena sva tri uvjeta predstavlja kršenje principa mjesta rada; ovo kršenje je opravdano upravo iz razloga jednostavnosti. Komentar članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja smatra kako članak 15. stavak 2. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predstavlja iznimku općeg pravila spomenutog u članku 15. stavku 1. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Napominjemo da cijelo drugo pravilo članka 15. stavka 1. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uključujući i dodjelu prava oporezivanja državi rada nije moguće primijeniti ako su uvjeti trećeg pravila kumulativno ispunjeni. Posljedično nema pripisivanja dohotka radu obavljenom u državi rada i država rezidentnosti zaposlenika ima pravo oporezivanja budući da je pravo oporezivanja dodijeljeno isključivo državi rezidentnosti.

Prvotna ideja ovog trećeg pravila je i bila da se olakša administrativan teret obavljanja nesamostalnog rada zaposlenika izaslanih u inozemstvo na kraće vremensko razdoblje. Ovaj element obavljanja nesamostalnog rada zaposlenika izaslanih na kraće vremensko razdoblja izbrisan je iz Komentara OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja 1992. godine, ali je 2000. godine ponovno uključen u Komentare OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, točnije uključen je u stavak 6.2. Komentara OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vezanih uz primjenu članka 15. stavka 2. točke b) i c) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

2.2.3.1. Prvi uvjet trećeg pravila: 183 dana

Kod prvog uvjeta možemo razlikovati dvije metode:

- **metodu fizičke prisutnosti i**
- **metodu trajanja aktivnosti.**

Prema drugoj metodi za izračun 183 dana treba uključiti samo broj dana tijekom kojih je pojedinac obavljao nesamostalni rad, bez uključivanja dana koje je pojedinac proveo u svojoj državi ili nekoj trećoj državi. OECD je 1991. godine u svom Izvještaju zaključio da temeljem ove metode nije moguće jednostavno odlučiti kada je pojedinac započeo odnosno završio svoj boravak u drugoj državi te da nije moguće jednostavno utvrditi koje dane treba uključiti, a koje dane ne treba uključiti u računanje 183 dana.

Naglašavamo da Komentar OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja preferira **upotrebu metode fizičke prisutnosti** prilikom izračuna 183 dana iz razloga što je ovo jedini pristup koji je u skladu s tekstom članka 15. stavka 2. točke a) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Uporaba bilo koje druge metode dovodi do poteškoća u primjeni ove odredbe. Moramo istaknuti kako se metoda fizičke prisutnosti podudara s tekstom članka 15. stavka 2. točke a) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Nadalje, ova metoda ima svoje prednosti budući da ista predstavlja primjenu objektivne metode, što znači pojedinac je ili prisutan u državi ili nije prisutan. Ukoliko je pojedinac prisutan u državi rada na određeni dan, taj dan je uključen u izračun razdoblja od 183 dana, a ako pojedinac nije prisutan u državi taj dan se isključuje iz izračuna razdoblja od 183 dana. Nadalje, sama prisutnost pojedinca se na jednostavan način može dokazati, što dodatno olakšava postupak utvrđivanja razdoblja od 183 dana kako za pojedinca, tako i za poreznu jurisdikciju te države.

2.2.3.2. Drugi uvjet trećeg pravila: primanja isplati, ili su isplaćena u ime poslodavca koji nije rezident druge države

Izraz „poslodavac" nije definiran za potrebe članka 15. stavka 2. točke b) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te je iz tog razloga potrebno primijeniti odredbe domaćeg zakonodavstva osim ako kontekst zahtijeva drugačije značenje (članak 3. stavak 2. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja). Problemi, do kojih dolazi kod zaposlenika koji rade u inozemstvu, su da jedna država primjenjuje pristup „formalnog poslodavca" dok u isto vrijeme druga država smatra da izraz „poslodavac" treba tumačiti s ekonomskog i materijalnog stajališta. Do ovog problema može doći kod:

- iznajmljivanja radne snage ili
- kod upućivanja zaposlenika u povezano društvo u inozemstvu ili u neku drugu, nepovezanu, fizičku ili pravnu osobu izvan države rezidentnosti zaposlenika.

OECD je pokušao riješiti pitanje proizašlo iz međunarodnog iznajmljivanja radne snage na način da uključi rezultate (stavke 73. do 79.) Izvještaja iz 1984. godine („Porezna pitanja vezana uz međunarodno iznajmljivanje radne snage") u stavak 8. Komentara članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. OECD je, želeći riješiti pitanje različite interpretacije izraza „poslodavac" od strane države rezidentnosti i države rada (države izvora) prilikom upućivanja zaposlenika u povezano društvo u inozemstvu ili u neku drugu, nepovezanu, fizičku ili pravnu osobu izvan države rezidentnosti zaposlenika, 2004. godine objavio prijedlog za raspravu pod imenom „Pojašnjenje opsega članka 15. stavka 2. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja". Ovim prijedlogom razmatralo se pitanje objektivnih kriterija temeljem kojih bi se moglo utvrditi tko je zaista poslodavac za potrebe članka 15. stavka 2. točke b) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Rezultat javne rasprave možemo pronaći u stavku 8.11. Komentara članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 2010. godine. Detaljnije pojašnjenje izraza poslodavac možete pronaći u nastavku članka pod naslovom „4. Ekonomski poslodavac".

2.2.3.3. Treći uvjet trećeg pravila: ne tereti stalnu poslovnu jedinicu

Pitanje rezidentnosti poslodavca ima značajnu ulogu kod primjene članka 15. stavka 2. točke c) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ova odredba koristi izraz „poslodavac" (koji ima isto značenje u članku 15. stavku 2. točki b) kao i u članku 15. stavku 2. točki c) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), ali ne spominje izričito rezidentnost samog poslodavca. Neovisno o tome, uvjet rezidentnosti može se u određenoj mjeri primijeniti, što je i zamišljeno u uvjetima u kojima je definirana stalna poslovna jedinica u članku 15. stavku 2. točki c) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Ovdje želimo istaknuti primjer izaslanja zaposlenika matičnog društva/poslodavca u podružnicu matičnog društva u drugoj državi

ugovornici kako bi izaslani zaposlenici obavili određenu poslovnu aktivnost u ime podružnice. U ovom slučaju ne samo da je potrebno razmotriti pitanje može li se podružnica smatrati poslodavcem sukladno odredbama članka 15. stavku 2. točki b) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nego je potrebno razmotriti i pitanje može li podružnica imati status nesamostalnog zastupnika i da shodno tome tvori stalnu poslovnu jedinicu u smislu članka 15. stavka 2. točke c) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Štoviše, moguće je da:

(i) aktivnost izaslanih zaposlenika dovede do nastanka stalne poslovne jedinice matičnog društva, što se najčešće događa na području upravljanja i kontrole same podružnice ili
(ii) da izaslani zaposlenici djeluju u svojstvu nesamostalnih zastupnika matičnog društva, što se najčešće događa u situacijama kada se podružnica ne može smatrati njihovim poslodavcem (budući da je rad zaposlenika vezan uz rad matičnog društva, a nije vezan uz rad podružnice).

2.2.4. Izraz „isplaćen od“, izraz „ isplaćen u ime od“ i izraz „na teret“

Prije negoli pojasnimo same izraze potrebno je naglasiti da su ovi izrazi u samim ugovorima drugačije koncipirani npr. eng. „remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and“ se u većini ugovora prevodi kao: „primanje isplati poslodavac koji nije rezident druge države ili se ono isplati u njegovo ime, i“ iz kojega možda nije na prvi pogled vidljiv izraz „isplaćen od“ ili izraz „isplaćen u ime od“.

Isto tako, izraz „na teret“ koji se spominje u članku 15. stavku 2. točki c) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a koji u engleskom tekstu glasi: „the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State“. Napominjemo da se ova odredba u većini ugovora prevodi kao „ primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu koju poslodavac ima u toj drugoj državi“ te je o prilikom čitanja ugovora potrebno o tome voditi računa.

2.2.4.1. Izraz „na teret“

Između izraza „isplaćen od ili su isplaćena u ime od“ u članku 15. stavku 2. točki b) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i izraza „na teret“ u članku 15. stavku 2. točki c) OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja postoji određena povezanost. Važno je napomenuti da je izraz „na teret“ jasniji i da sam po sebi ima utjecaj na izraz „isplaćen od ili su isplaćena u ime od“. Dodatno pojašnjenje izraza „na teret“ dano je u stavku 7. Komentara članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji se poziva na članak 7. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vezano za pripisivanje troškova plaće stalnoj poslovnoj jedinici u državi rada. Trošak plaće trebalo bi pripisati stalnoj poslovnoj jedinici u skladu s odredbama članka 7. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ukoliko uistinu i pripadaju stalnoj poslovnoj jedinici. Naglašavamo da bi trebala postojati povezanost između aktivnosti stalne poslovne jedinice i rada obavljenog od strane zaposlenika u ime te stalne poslovne jedinice (cilj i svrha ove odredbe je da se umanjenje za troškove plaće i oporezivanje plaće obavi u istoj poreznoj jurisdikciji).

Neke od država imaju i dodatne uvjete, npr. da naknada ne tereti direktno stalnu poslovnu jedinicu odnosno da nije nastala od strane te stalne poslovne jedinice kao takva, dok neke države uopće niti ne koriste ovaj uvjet, što može imati za posljedicu dvostruko oporezivanje odnosno dvostruko neoporezivanje.

2.2.4.2. Izraz „isplaćen od“ i izraz „ili isplaćen u ime od“

Ispravno tumačenje izraza „isplaćen od“ i izraza „ili isplaćen u ime od,“ uzimajući u obzir različite elemente (gdje „ili“ ne treba čitati kao „i“) i uzimajući u obzir cilj i svrhu ove odredbe (pravo oporezivanja je dodijeljeno državi rada ukoliko su troškovi plaće umanjili poreznu osnovicu poslodavca sa sjedištem u državi rada), trebalo bi glasiti kao:

(i) izraz „isplaćen od“ označava poslodavca koji isplaćuje plaću direktno zaposleniku u pitanju, taj poslodavac ujedno i snosi troškove te plaće, a
(ii) izraz „isplaćen u ime od“ označava osobu koja vrši isplatu plaće u ime poslodavca koji u konačnici snosi troškove te isplaćene plaće.

Kod tumačenja izraza „isplaćen od ili isplaćen u ime od“ možemo tvrditi da ne postoji jedinstveno tumačenje poreznih jurisdikcija oko izraza „isplaćen od ili isplaćen u ime od“. U većem broju slučajeva stav je pojedinih poreznih jurisdikcija da treba razlikovati izraz „isplaćen od“ od izraza „isplaćen u ime od“. Isto tako postoje razmišljanja da bi se troškovi plaće trebali prefakturirati, primjerice, poslodavcu koji je rezident države rada kako bi se moglo zaključiti kako je plaća isplaćena u ime tog poslodavca. Određene države pak zahtijevaju da se troškovi plaće prefakturiraju kako bi se moglo vidjeti da je plaća isplaćena u ime tog poslodavca, dok određene države smatraju da je prihvatljiva i indirektna metoda (npr. troškovi plaće su zaračunati s ostalim troškovima). Upravo ovi različiti pristupi ovom pitanju mogu pridonijeti dvostrukom oporezivanju odnosno dvostrukom neoporezivanju koje nije razriješeno od strane Komentara OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vezano za rješavanje problema vezanih za kvalifikaciju pravnih pravila.

2.3. Primanja članova posade broda ili zrakoplova (članak 15. stavak 3. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja)

Stavak 9. Komentara članka 15. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izričito se odnosi na članak 8. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji sadrži pravilo raspodjele vezano za pitanje prihoda od prekomorskog ili zračnog prijevoza u međunarodnom prometu brodova i zrakoplova ili brodova na unutarnjim plovnim putovima, točnije **dodjelu prava oporezivanja državi u kojoj se nalazi sjedište stvarne uprave poduzeća.** Ova interakcija pokazuje kako članak 15. stavak 3. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pruža pravila raspodjele kako bi se državi u kojoj se nalazi mjesto stvarne uprave poduzeća nadoknadilo za oslobođenja s osnova troškova plaće. Međutim, ova ideja nadoknade može biti upitna iz razloga što se može postaviti pitanje je li državi u kojoj se nalazi mjesto stvarne uprave poduzeća na ovaj način odobreno i više od očekivanog budući da ne samo da ima pravo oporezivanja prihoda poduzeća nastalih od aktivnosti zaposlenika nego i pravo oporezivanja plaća tih istih zaposlenika.

3. EKONOMSKI POSLODAVAC

Pojam „ekonomskog poslodavca“ ne postoji u OECD Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, niti u Komentarima Modela. Pojam se javlja u poreznim zakonima pojedinih država te je općeprihvaćen u međunarodnoj poreznoj praksi. Pojam „ekonomskog poslodavca“ koristi se, prije svega, prilikom tumačenja članka „Dohodak od nesamostalnog rada“ iz ugovora o izbjegavanju

dvostrukog oporezivanja. Točnije, pojam se koristi kod tumačenja pojma „poslodavac“, obično u stavku 2. točki b) u slučaju kada formalni poslodavac nije isti kao i poslodavac za kojega zaposlenik radi u državi izvora dohotka. U tom slučaju **mnoge će države smatrati da zaposlenik radi za poslodavca u državi izvora dohotka koji mu nije formalni poslodavac, ako su zadovoljeni određeni uvjeti**. Takvo tumačenje države će temeljiti na izričitim odredbama svojih domaćih poreznih zakona, prihvaćanjem načela **„sadržaj prije forme“,** odlukama nacionalnih sudova ili autonomno koristeći postojeće navode iz Komentara OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ako se utvrdi da se osoba kojoj se pruža usluga u državi izvora dohotka od strane zaposlenika koji je formalno zaposlenik druge države ugovornice, a te dvije države imaju u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, može smatrati ekonomskim poslodavcem toga zaposlenika, neće se primijeniti izuzeće kojim se uskraćuje pravo države izvora dohotka da oporezuje toga zaposlenika, svoga nerezidenta.

3.1. Tumačenje pojma poslodavac

Kod tumačenja pojma „poslodavac“ iz OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dolazi do problema tumačenja u kompleksnijim situacijama iz razloga što sam pojam nije definiran Modelom, pa posljedično niti u većini važećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Sukladno načelima i međunarodnoj praksi ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ukoliko neki pojam nije određen samim ugovorom, **primjenjuje se porezno pravno tumačenje države koja je izvor dohotka**. Neke države tumače pojam „poslodavac“ sukladno određenju pojma prema svojim domaćim zakonima iz područja oporezivanja ili, u nedostatku tumačenja u poreznim pravilima, zakonima iz područja radnog prava. Ta tumačenja na osnovu domaćih pravnih pravila mogu pojam „poslodavac“ promatrati samo kroz formalni oblik radnog odnosa ili zanemarivati formu i usredotočiti se na sam sadržaj odnosa zaposlenika i osobe za koju se rad obavlja. Ostale države će najčešće pojam „poslodavca“ promatrati autonomno kroz izričaj samog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i Komentara OECD (ili UN) Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te kroz njihov smisao, a odredbe domaćih pravnih pravila će koristiti samo za popunjavanje pravnih praznina. U rješavanju konkretnih situacija neće biti problema ukoliko obje države koje imaju u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tumače pojam „poslodavac“ na način da obje smatraju da se pojam odnosi isključivo na formalnog poslodavca. Ukoliko obje države usvajaju pojam tzv. „ekonomskog poslodavca“ sukladno svojim domaćim pravnim propisima bit će potrebno utvrditi poklapaju li se opisi tog pojma te će se problem javiti ako se uopće ili u većoj mjeri ne poklapaju. Ako obje države tumače pojam „poslodavac“ autonomno, kroz izričaj samog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je između njih u primjeni i Komentara OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te kroz njihov smisao, problem će se javiti u slučajevima koji nisu pokriveni ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i Komentarom te će se morati gledati dodatna tumačenja sukladno njihovim domaćim pravnim pravilima. Navedeni problemi razlika u tumačenju pojma „poslodavac“ rješavaju se postupkom „zajedničkog dogovaranja“ koji je propisan odredbama važećeg ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Kada se niti zajedničkim dogovaranjem dviju država ugovornica ne mogu pomiriti razlike u tumačenju pojma „poslodavac“ primjenjuje se pravno tumačenje države izvora dohotka, a **država rezidentnosti poreznog obveznika dužna je otkloniti dvostruko oporezivanje metodom za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja** koja je propisana ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je u primjeni. Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja su u pravilu metoda uračunavanja (odbitka) sukladno kojoj će država rezidentnosti zaposlenika, poreznog obveznika, na način propisan ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i domaćim poreznopravnim pravilima uračunati porez plaćen u državi izvora dohotka u domaću poreznu obvezu na taj dohodak te metoda izuzimanja (koja u većini slučajeva dopušta tzv. izuzimanje s progresijom) sukladno kojoj će država rezidentnosti zaposlenika, poreznog obveznika, izuzeti od oporezivanja dohodak s izvorom u drugoj državi ugovornici.

3.2. Kriteriji za utvrđivanje ekonomskog poslodavca

Kada se utvrđuje dolazi li u konkretnom slučaju do primjene shvaćanje pojma „poslodavac“ kao „ekonomski poslodavac“, tj. omogućavanju državi izvora dohotka da isti oporezuje jer je ostvaren za rezedenta te države izvora dohotka, pri tome zanemarujući formalnu vezu zaposlenika s poslodavcem iz države njegove rezidentnosti ili neke treće države vodeći se pri tome načelom „sadržaj prije forme“, potrebno je voditi se objektivnim kriterijima. Pri tome je potrebno pažljivo utvrditi **tko je nositelj odgovornosti i rizika za zaposlenika i za izvršeni rad**, je li to „formalni poslodavac“ ili osoba kod koje se rad odvija. Isto tako je potrebno utvrditi **je li posao koji obavlja zaposlenik za osobu u državi izvora dohotka integralna djelatnost u poslovanju formalnog poslodavca ili osobe za koju se rad obavlja**. Ukoliko se radi o djelatnosti koja je integralni dio poslovanja formalnog poslodavca, a ne i osobe za koju se rad obavlja, tada je vrlo vjerojatno da se ne može primjenjivati pojam „ekonomskog poslodavca“ nego će se rad vezati za pružanje usluga formalnog poslodavca osobi za koju se rad obavlja, a koja je određena člankom „dobit od poslovanja“ (obično članak 7.) važećeg ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ako se radi o djelatnosti koja nije integralni dio poslovanja formalnog poslodavca, a integralni je dio poslovanja osobe za koju se rad obavlja, tada je vrlo vjerojatno da se može primjenjivati pojam „ekonomskog poslodavca“ te da će država izvora dohotka imati pravo oporezivanja odnosnog dohotka, a da će država rezidentnosti zaposlenika, poreznog obveznika, morati izbjeći dvostruko oporezivanje odnosnog dohotka na propisani način. Naravno, navedeno je ovdje promatrano odvojeno i samostalno od ostalih uvjeta propisanih člankom „Dohodak od nesamostalnog rada“ čijom primjenom se može doći i do drugačijeg rezultata prava oporezivanja.

Komentar OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pruža, pored gore spomenutih, i sljedeće **dodatne kriterije koji mogu poslužiti za utvrđivanje postojanja „ekonomskog poslodavca“** različitog od „formalnog poslodavca“:

- tko ima ovlaštenje davati upute fizičkoj osobi u pogledu načina na koji posao mora biti obavljen
- tko kontrolira i ima odgovornost za mjesto na kojem se posao obavlja
- zaračunava li se plaćanje fizičkoj osobi direktno od strane formalnog poslodavca osobi kojoj su usluge pružene
- tko stavlja na raspolaganje fizičkoj osobi oruđe i materijal potreban za obavljanje rada
- tko ima pravo odabira fizičkih osoba koje će obavljati posao i tko određuje ugovorne uvjete koji se sklapaju s fizičkom osobom za tu svrhu
- tko određuje praznike i raspored rada te fizičke osobe.

Navedeni kriteriji se moraju tumačiti sukladno činjenicama konkretnog slučaja i drugim primjenjivim kriterijima, kao što su odgovornosti i rizika za zaposlenika i za izvršeni rad.

3.3. Primjeri utvrđivanja ekonomskog poslodavca

Radi lakšeg razumijevanja problematike postojanja ili nepostojanja „ekonomskog poslodavca" navodimo tri primjera iz OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Primjer 1:

ACO, društvo rezident države A, zaključuje ugovor s BCO-om, društvom koje je rezident države B, za pružanje usluga obučavanja. ACO je specijalizirano u obučavanju ljudi u korištenju različitih računalnih softvera i BCO želi obučiti svoje osoblje kako bi moglo koristiti najnoviji kupljeni softver. Osoba X, zaposlenik društva ACO koji je rezident države A, je poslan u ured BCO u državi B da bi obavio tečaj obuke kao dio ugovora.

U ovom slučaju država B ne može tvrditi da je X u odnosu zaposlenja s BCO-om ili da ACO nije poslodavac X-a za potrebe važećeg ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između država A i B. Osoba X je formalno zaposlenik ACO-a čije usluge čine integralni dio poslovanja ACO-a. Usluge koje pruža X su pružene u ime ACO-a sukladno ugovoru zaključenom između dvaju društava. BCO se u ovom slučaju neće smatrati „ekonomskim poslodavcem" X-a. Prema tome, pod uvjetom da osoba X nije prisutna u državi B više od 183 dana tijekom bilo kojeg relevantnog dvanaestomjesečnog razdoblja i da ACO nema u državi B stalnu poslovnu jedinicu koja snosi troškove X-ove plaće, njegova plaća će biti izuzeta od oporezivanja u državi B.

Primjer 2:

Multinacionalno društvo posjeduje i upravlja hotelima diljem svijeta preko brojnih povezanih društava kćeri. ECO, jedno od društava kćeri, je rezident države E gdje je i vlasnik hotela kojime upravlja. Osoba X je zaposlenik društva ECO koji i radi u njenom hotelu. FCO, drugo društvo kćer, vlasnik je hotela kojim i upravlja u državi F gdje im nedostaje zaposlenika koji govore strane jezike. Iz tog razloga, osoba X je poslana na rad u razdoblju od pet mjeseci na recepciju FCO hotela. FCO plaća troškove putovanja osobe X, koja ostaje formalni zaposlenik ECO-a i kojoj ECO isplaćuje plaću, i plaća naknadu za upravljanje društvu ECO zasnovanu na plaći osobe X, doprinosima za socijalna osiguranja i ostalim nenovčanim premijama za relevantno razdoblje.

U tom slučaju, rad na recepciji hotela u državi F može biti promatran kao integralni dio poslovanja društva FCO prije nego društva ECO. Prema gore opisanom pristupu, ako se, prema odredbama domaćeg prava države F, smatra da su usluge osobe X pružene društvu FCO u odnosu zaposlenja, država F bi logično mogla smatrati da je FCO (ekonomski) poslodavac osobe X.

Primjer 3:

GCO je društvo rezident države G. Obavlja djelatnost popunjavanja privremene potrebe za visoko specijaliziranim osobljem. HCO je društvo rezident države H, koje pruža usluge inženjerske djelatnosti na gradilištima. Da bi ispunio jedan od ugovora u državi H, HCO treba inženjera na razdoblje od pet mjeseci. Za tu svrhu kontaktira društvo GCO. GCO pronalazi osobu X, inženjera koji je rezident države X, i zapošljava ga na pet mjeseci na osnovu ugovora o radu. Prema posebnom ugovoru između GCO-a i HCO-a, GCO pristaje na pružanje usluga osobe X društvu HCO tijekom toga razdoblja. Prema tim ugovorima GCO će isplatiti plaću osobi X, doprinose za socijalna osiguranja, putne troškove i ostala nenovčana primanja i naknade.

U ovom slučaju osoba X pruža usluge kao inženjer dok je GCO u poslu ispunjavanja potreba za kratkoročnim zapošljavanjem. Prema svojoj prirodi usluge koje pruža osoba X nisu integralni dio poslovnih aktivnosti njegovog formalnog poslodavca. Međutim, te su aktivnosti integralan dio poslovnih aktivnosti društva HCO, inženjerskog društva. Sukladno navedenome, država H bi mogla smatrati da je HCO „ekonomski poslodavac" osobe X te da ima pravo oporezivati dohodak za rad obavljen u toj državi.

Iz gore navedenih primjera vidljivo da mogućnost utvrđivanja „ekonomskog poslodavca" različitog od „formalnog poslodavca" proizlazi iz dvije glavne situacije: upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe povezanih poreznih obveznika i iznajmljivanja radne snage.

3.4. Upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe povezanih poreznih obveznika

U slučaju upućivanja radnika u inozemna društva unutar iste grupe povezanih poreznih obveznika, jedno društvo, zbog trenutne potrebe posla ili organizacijske strukture unutar grupe povezanih društava, upućuje na određeno vrijeme ili do završetka nekog radnog zadatka svojeg zaposlenika u povezano društvo koje je rezident druge države. Zaposlenik i nadalje ostaje formalno zaposlen u prvospomenutom društvu, ali drugo povezano društvo za koje se rad obavlja i koje je rezident države gdje se rad obavlja (ekonomski poslodavac) isplaćuje plaću za odnosnog zaposlenika, bilo prvospomenutom društvu (formalni poslodavac) koji je isplaćuje zaposleniku, bilo direktno zaposleniku. Čest je i slučaj da „formalni poslodavac" isplaćuje plaću, a „ekonomski poslodavac" neke dodatke na plaću u novcu ili u naravi. U tom slučaju država „ekonomskog poslodavca" (a i država rezidentnosti zaposlenika, sukladno pravilima za otklanjanje dvostrukog oporezivanja) ima prava oporezivati ukupni primitak, odnosno dohodak, zaposlenika sukladno poreznim zakonima te države.

3.5. Iznajmljivanje radne snage

3.5.1. Formalni i ekonomski poslodavac u slučaju iznajmljivanja radne snage

Iznajmljivanje radne snage je pojam koji opisuje situaciju kada određeno društvo koje je osnovano radi zapošljavanja i daljnjeg iznajmljivanja radnika, iznajmljuje usluge svojih formalnih zaposlenika drugom društvu (za potrebu utvrđivanja činjenice „ekonomskog poslodavca" društvu druge države). „Formalni poslodavac" se često u praksi bavi iznajmljivanjem usluga određene stručnosti, npr. građevinskih radnika ili visokokvalificiranih inženjera. „Formalni poslodavac" se ne bavi djelatnošću za koju iznajmljuje svoje zaposlenike, npr. ne bavi se građevinskom ili inženjerskom djelatnošću, nego mu je osnovna djelatnost zapošljavanje („na određeno vrijeme" za određeni posao ili „na neodređeno") i iznajmljivanje radne snage prema potrebama tržišta.

Postavlja se pitanje pod koji od ova dva pojma svrstati situaciju kada društvo (ili drugi organizacijski oblik poduzetnika) koje se bavi određenom djelatnošću kao osnovnom djelatnošću, npr. inženjerski ured, u jednom trenutku radi manjka ugovorenih poslova ima trenutni višak zaposlenika te nekog od njih na određeno vrijeme (uz njegov pristanak) iznajmi drugom društvu koje se bavi istom djelatnošću i ima radi trenutnog povećanja poslovnih obveza potrebu za

kratkoročnim unajmljivanjem radnika, npr. inženjera. Smatramo da bi se ovaj slučaj mogao podvesti pod pojam „iznajmljivanje radne snage“, no nismo upoznati s konkretnim sudskim odlukama koje bi to razjasnile.

Pitanje kvalifikacije navedenih pojmova bi moglo iz teorijske prijeći u praktičnu sferu u slučajevima kada neko domaće porezno zakonodavstvo ili odredbe važećeg ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisuju različiti tretman za te oblike mobilnosti radne snage.

3.5.2. Iznajmljivanje radne snage na primjeru Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke

Razlika između upućivanja radnika u inozemna društva unutar iste grupe i iznajmljivanja radne snage ponekad je vidljiva i u interesima društava poslodavaca, pogotovo „formalnog poslodavca“. U slučaju iznajmljivanja radne snage većinom bi za „formalnog poslodavca“ bilo povoljnije da se porez plaća samo u državi rezidentnosti poreznog obveznika jer se na taj način moglo izbjeći povećano plaćanje porezne obveze (ako je u državi izvora porez veći nego u državi rezidentnosti) kao i izbjeći troškove poreznih prijava u državi izvora. U slučajevima upućivanja radnika u inozemna društva unutar iste grupe interes bi mogao biti drugačiji. Interes da se smatra za porezne svrhe da je radnik zaposlenik društva u državi izvora dohotka, tj. da mu je društvo iz države izvora „ekonomski poslodavac“, bi mogao biti u tome što se time umanjuje rizik da država izvora zaključi da društvo „formalni poslodavac“ ima ostvarenu „stalnu poslovnu jedinicu“ u državi izvora i na taj način oporezuje i dobit (dohodak) „formalnog poslodavca“, a ne samo dohodak odnosnog zaposlenika.

3.5.2.1. Iznimka u pravu na oporezivanje nesamostalnog rada u slučaju profesionalnog iznajmljivanja radne snage

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke ima dodatni stavak 3. u članku 15 „Nesamostalni rad“ te prva tri stavka odnosnog članka glase:

(1) U skladu s odredbama članaka od 16. do 19., plaće i slična primanja koje rezident države ugovornice ostvaruje od nesamostalnog rada oporezuju se samo u toj državi, osim kada se radi o nesamostalnom radu u drugoj državi ugovornici. Ako se radi o takvom nesamostalnom radu, primanje koje se od toga ostvaruje može se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici.

(2) Neovisno o odredbama stavka 1., primanje koje rezident države ugovornice ostvaruje od nesamostalnog rada u drugoj državi ugovornici, oporezuje se samo u prvospomenutoj državi:

a) ako primatelj u drugoj državi ne boravi duže od ukupno 183 dana u razdoblju od 12 mjeseci koje počinje ili završava za vrijeme dotične porezne godine, i

b) ako primanja isplati poslodavac koji nije rezident druge države ugovornice ili se ona isplate u njegovo ime, i

c) ako primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište koje poslodavac ima u toj drugoj državi.

(3) Odredbe stavka 2. ne primjenjuju se na primanja u okviru ustupanja zaposlenika.“

Napominjemo da je navedeni prijevod stavka 3. članka 15. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke po našem mišljenju pogrešan jer sugerira da se odnosi na ustupanje zaposlenika, pa bi se mogao tumačiti da se odnosi na upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe, dok tekst na njemačkom jeziku glasi:

(3) Die Bestimmungen des Absatzes 2 finden keine Anwendung auf Vergutungen fur Arbeit im Rahmen gewerbsmassiger arbeitnehmeruberlassung.

Iz navedenog teksta na njemačkom jeziku, kao i međunarodnih poreznih izvora jasno je da se stavak odnosi na „profesionalno iznajmljivanje radne snage“ („proffesional hiring-out of labour“). Savezna Republika Njemačka slične odredbe ima i s nekim drugim državama, npr. Republikom Austrijom i Republikom Slovenijom. Posebnost ugovaranja odnosnog stavka u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja proizašla je iz pojave, iz njemačke perspektive, inozemnih društava koja su se bavila iznajmljivanjem niskokvalificirane radne snage za poslodavce u Saveznoj Republici Njemačkoj. Društva za iznajmljivanje radne snage izmjenjivala su radnike za potrebe njemačkih gradilišta na način da je svaki pojedini radnik u Njemačkoj provodio manje od 183 dana u dvanaestomjesečnom periodu te su tako izbjegavala da Savezna Republika Njemačka dobije pravo oporezivanja tih radnika. Utvrđivanje postojanja „ekonomskog poslodavca“ u Njemačkoj je bilo prilično komplicirano jer su se, kao što je prethodno u ovom dijelu članka opisano, morale utvrditi i odvagnuti sve činjenice. Iz tog razloga Savezna Republika Njemačka je počela u svoje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ugrađivati navedeni stavak kojim se nedvosmisleno propisuje da i država izvora dohotka, odnosno država u kojoj se rad obavlja ima pravo taj dohodak oporezivati ukoliko se radi o „profesionalnom iznajmljivanju radne snage“ koje je prepoznato kao situacija u kojoj dolazi do najviše zlouporaba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Sukladno navedenome, zaključujemo da se odnosni stavak 3. odnosi samo na „iznajmljivanje radne snage“ kako je prethodno u ovom članku obrađeno, dok bi se upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe i dalje promatralo kroz tumačenje stavka 2. točke b) i potrebe utvrđivanja postojanja „ekonomskog poslodavca“.

3.5.2.2. Razlikovanje pojmova „iznajmljivanja radne snage“ i „upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe“

Distinkciju između „iznajmljivanja radne snage“ i „upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe“ i obuhvata stavka 3. samo za „iznajmljivanja radne snage“ potvrđuju i odluke njemačkih sudova, kao što je odluka suda u Düsseldorfu (-5 K 4110/10) koja tu razliku utvrđuje na primjeru Njemačko-austrijskog Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

U slučaju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke distinkcija između „iznajmljivanja radne snage“ i „upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe“ ima pored potrebe za dokazivanjem činjenica u slučaju dokazivanja postojanja „ekonomskog poslodavca“ i dodatno praktično pitanje.

Članak 23. „Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u državi prebivališta“ Ugovora propisuje da će se, u pravilu, dohodak koji se sukladno prethodnim člancima Ugovora može oporezivati u državi izvora dohotka izuzeti od oporezivanja u državi rezidentnosti poreznog obveznika koji je ostvario dohodak, **osim** ako se radi o taksativno navedenim vrstama dohotka, koje će se uračunati (odbiti) u poreznu obvezu u državi rezidentnosti poreznog obveznika. Između drugih tako taksativno navedenih vrsta dohotka, navode se i prihodi koji se mogu oporezivati prema članku 15. stavak 3., odnosno u slučajevima „iznajmljivanja radne snage“. To znači da će se dohoci hrvatskih poreznih rezidenata koji su formalno zaposlenici hrvatskog društva (ili

društva treće države) a koji rade za njemačkog poslodavca i potpadaju pod modalitet „iznajmljivanja radne snage“ moći oporezivati u Republici Hrvatskoj uz mogućnost uračunavanja u tuzemnu poreznu obvezu poreza plaćenog u Saveznoj Republici Njemačkoj, dok će se dohoci hrvatskih poreznih rezidenata koji su formalno zaposlenici hrvatskog društva (ili društva treće države) a koji rade za njemačkog poslodavca i potpadaju pod modalitet „upućivanje radnika u inozemna društva unutar iste grupe povezanih poreznih obveznika“ izuzeti od oporezivanja u Republici Hrvatskoj.

4. ZAKLJUČAK

Povećanjem poslovanja s inozemstvom porezni obveznici bi trebali više voditi računa o pravilnoj primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kako bi se izbjegle posljedice koje nosi nepravilna primjena samih ugovora (primjerice dvostruko oporezivanje bilo zaposlenika, bilo samih poslodavaca, prekršajne i kaznene sankcije zaposlenika/poslodavaca bilo od strane države izvora bilo od strane države rezidentnosti zaposlenika/poslodavaca zbog nepravilne primjene odredbi ugovora). Nadalje, želimo istaknuti da i poslodavci i zaposlenici trebaju voditi računa o pravilnoj primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prilikom ispitivanja financijske isplativosti pojedinih projekata kako se ne bi dogodila situacija da zbog nepravilne primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dođe u pitanje isplativost cijelog projekta (npr. ukoliko je u državi rada porezna stopa niža, a Republika Hrvatska s državom rada ima ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja gdje je propisana metoda uračunavanja, što za posljedicu može imati nadoporezivanje dohotka zaposlenika).

Važno je napomenuti da i u situacijama da se dogodilo dvostruko oporezivanje porezni obveznici mogu zatražiti otklanjanje dvostrukog oporezivanja (pod uvjetom da se radilo o pravilnoj primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja).

Vezano za pitanje principa „ekonomskog poslodavca“ ističemo da je u međunarodnoj poreznoj praksi propisano da će država rezidentnosti zaposlenika preuzeti gledište države izvora u situacijama kada država izvora (država rada) primjenjuje princip „ekonomskog poslodavca“ uz uvjet da je država izvora primijenila princip „ekonomskog poslodavca“ temeljem jasno definiranih objektivnih kriterija za utvrđivanje „ekonomskog poslodavca“.

Posebno naglašavamo da je potrebno voditi računa o specifičnosti Ugovora **između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu u slučajevima** „iznajmljivanja radne snage“.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
u suradnji s Hrvatskom revizorskom komorom
organizira **51. simpozij**

“AKTUALNE DILEME I IZAZOVI RAČUNOVODSTVA, REVIZIJE I POREZA U REPUBLICI HRVATSKOJ”

Hotel “Olympia”, Vodice 2. - 4. lipnja 2016.

2. 6. 2016. ČETVRTAK

9,00 sati Otvaranje simpozija: mr. sc. Bogomil Cota

9,00 sati PLENARNI DIO: DILEME I IZAZOVI U RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI
Moderator: prof. dr. sc. Lajoš Žager, prof. dr. sc. Danimir Gulin
1. Pregled izmjena MSFI i HSFI i utjecaj koncepta fer vrijednosti iz MSFI i HSFI na poreznu osnovicu
2. Pitanja kvalitete i svrhe Pravilnika o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja i upitnost potrebe propisivanja kontnog plana
3. Budućnost revizijske profesije u novom Zakonu o reviziji
4. Položaj i uloga HRK u novom Zakonu o reviziji

11,00 - 11,30 sati - Stanka

11,30 sati PANEL RASPRAVA: REVIZIJSKA PROFESIJA
Uvodničari panela: prof. dr. sc. Boris Tušek, Zdenko Balen, Željko Faber, doc. dr. sc. Sanja Sever Mališ

Revizijska profesija: dileme o modalitetima zakonskog reguliranja sustava edukacije, licenciranja i nadzora profesije (komorski versus agencijski model reguliranja profesije)

14,30 sati - Izlet u organizaciji HZRIF

3. 6. 2016. PETAK

8,30 sati PLENARNI DIO: POREZNE AKTUALNOSTI, MIROVINSKO OSIGURANJE I PLAĆE U JAVNOM SEKTORU
Moderator: prof. dr. sc. Branimir Marković
1. Sustav mirovinskog osiguranja danas i mogući pravci promjena
2. Očekivani i poželjni pravci pravnog uređenja plaća zaposlenih u javnom sektoru
3. Porezni učinci do sada provedenih poreznih reformi
4. Učinci PDV-a nakon pristupa Republike Hrvatske Europskoj uniji

11,00 - 11,30 sati - Stanka

11,30 sati PLENARNI DIO: JAVNA UPRAVA I FONDOVI EU
Moderator: prof. dr. sc. Boris Cota
1. Korištenje EU fondova, mogućnosti i perspektive
2. Uloga banaka u financiranju programa javnog sektora
3. Financijski aspekti, uvjeti i praćenja projekata neprofitnih organizacija

20,00 sati Svečana večera (Olympia)

4. 6. 2016. SUBOTA

9,00 sati PLENARNI DIO:
1. Postojeći sustav javne uprave i naznake promjena u funkciji povećanja efikasnosti

10,00 sati PANEL RASPRAVA: RAČUNOVODSTVENA PROFESIJA
Uvodničari panela: prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Branka Ramljak, Ivica Smiljan, Ivica Milčić, univ. spec.oec., Domagoj Bakran, mag. oec.

Doc. dr. sc. MIRJANA HLADIKA
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Porezni tretman dohotka od kapitala po osnovi primitaka od kamata iz inozemstva

U radu se objašnjava pojam dohotka od kapitala po osnovi kamata, definiraju se obveznici poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata, postupak utvrđivanja dohotka od kapitala po osnovi kamata i obračun poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata, obveze i prava koje proizlaze iz važećih propisa o oporezivanju dohotka od kapitala, te su dani primjeri utvrđivanja dohotka od kapitala po osnovi primitaka od kamata na štednju građana u slučajevima kada su primatelj kamata i isplatitelj kamata rezidenti različitih zemalja, pri čemu je ili primatelj kamata ili isplatitelj kamata rezident Republike Hrvatske. Također, u radu su objašnjene odredbe iz međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su sklopljeni između Republike Hrvatske i druge države ugovornice kojima su određene najviše stope poreza na kamate koje se u zemljama ugovornicama primjenjuju prilikom oporezivanja kamata koje njihovi rezidenti isplaćuju fizičkim i pravnim osobama rezidentima druge države ugovornice.

1. DOHODAK OD KAPITALA PO OSNOVI PRIMITAKA OD KAMATA – POJAM I UTVRĐIVANJE

Dohotkom od kapitala po osnovi isplaćenih kamata smatraju se ukupni primici od kamata, pri čemu se **kamatama** smatraju **primici od potraživanja svake vrste**, a osobito:[1]

1. primici od kamata na kunsku i deviznu štednju (po viđenju, oročenu ili rentnu štednju, uključujući i prinos, nagradu, premiju i svaku drugu nak-nadu ostvarenu iznad visine uloženih sredstava)
2. primici od kamata po vrijednosnim papirima
3. primici od kamata po osnovi danih zajmova
4. primici ostvareni na temelju podjele prihoda investicijskog fonda u obliku kamata, ako se ne oporezuju kao udjeli u dobiti na temelju podjele dobiti ili prihoda investicijskog fonda.

Kamate koje *ne podliježu oporezivanju* su:[2]

1. zatezne kamate
2. naplaćene kamate po sudskim rješenjima i rješenjima tijela lokalne i područne (regionalne) samouprave
3. kamate na pozitivno stanje na žiroračunu, tekućem i deviznom računu koje su ostvarene od banaka, štedionica i drugih financijskih institucija, i to najviše u visini koju ti isplatitelji plaćaju za pologe po viđenju. Navedeno izuzeće se primjenjuje ako je kamata za pologe po viđenju manja od najmanje kamate za oročenu štednju, odnosno ako iznosi najviše do 0,5% godišnje.[3]
4. primici od kamata koje su ostvarene ulaganjem u obveznice, neovisno o izdavatelju i vrsti obveznica
5. primici po osnovi prinosa na životno osiguranje s obilježjem štednje (isplaćena naknada iznad uplaćenih premija osiguranja) i prinosa po osnovi dobrovoljnog mirovinskog osiguranja.

Oporezivanju podliježu kamate koje su isplaćene ili pripisane **od 1. siječnja 2015. godine,** dok se kamate koje su obračunate do 31. prosinca 2014. godine ne oporezuju neovisno o tome kada se isplaćuju ili pripisuju. Iz navedenog proizlazi da se kamate, koje prema *Zakonu o porezu na dohodak* nisu bile oporezive do 31. prosinca 2014. godine, neće oporezivati kod njihove isplate (iako ona uslijedi nakon 1. siječnja 2015. godine). Međutim, obračunate kamate, na primjer na zajmove i pozajmice do 31. prosinca 2014. godine koje su bile oporezive po stopi od 40%, oporezivat će se po toj stopi u trenutku njihove isplate neovisno o tome kada će se te kamate isplaćivati.[4]

[1] Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 120/13., 125/13., 148/13., 83/14., 143/14., čl. 30. stavak 3.

[2] Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 120/13., 125/13., 148/13., 83/14., 143/14., čl. 30. stavak 15.

[3] Najmanja kamata za oročenu štednju ne odnosi se na namjenske oročene depozite koji služe za osiguranje tražbina banke.

[4] Na kamate koje su obračunate do 31. prosinca 2014. godine primjenjuju se odredbe *Zakona o porezu na dohodak* koji je bio na snazi do 31. prosinca 2014. godine.

2. POREZNA STOPA, TE NAČIN I ROKOVI IZVJEŠTAVANJA

2.1. Osnovica za obračun poreza na dohodak od kapitala po osnovi primitaka od kamata i porezna stopa

Poreznu osnovicu za obračun poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata čini **ukupan primitak od kamata.** Porez na dohodak od kapitala po osnovi kamata plaća se na kamate koje su obračunate **od 1. siječnja 2015. godine, po stopi od 12%,** uvećan za prirez porezu na dohodak, bez priznavanja osobnog odbitka.[5] Na iznos poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata obračunava se i plaća prirez porezu na dohodak, i to u slučaju kada porezni obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište na području općine ili grada koji je svojom odlukom propisao prirez porezu na dohodak.

Zagreb – Trešnjevka

ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE

Obrazac RPO

PRIJAVA U REGISTAR POREZNIH OBVEZNIKA

1. OSOBNI PODACI POREZNOG OBVEZNIKA	NADNEVAK PREDAJE
1.1. IME I PREZIME	OIB
1.2. IME RODITELJA	
1.3. MJESTO PREBIVALIŠTA/BORAVIŠTA	
1.4. ADRESA (ULICA I KUĆNI BROJ)	
2. RAZLOG UPISA U REGISTAR POREZNIH OBVEZNIKA	OZNAKA
2.1. PRIJAVA ILI PROMJENA PODATAKA O OSTVARIVANJU DOHOTKA OD OBRTA I SLOBODNIH ZANIMANJA	
2.2. PRIJAVA ILI PROMJENA PODATAKA O OSTVARIVANJU DOHOTKA OD POLJOPRIVREDE I ŠUMARSTVA KOJI SE OPOREZUJE KAO OBRT	
2.3. PRIJAVA ILI PROMJENA PODATAKA O OSTVARIVANJU DOHOTKA OD IMOVINE I IMOVINSKIH PRAVA	
2.4. PRIJAVA ILI PROMJENA PODATAKA O OSTVARIVANJU DOHOTKA IZRAVNO IZ INOZEMSTVA	
2.5. PRIJAVA ILI PROMJENA PODATAKA O OSTVARIVANJU DOHOTKA OD OBRTNIČKIH DJELATNOSTI KOJE SE PAUŠALNO OPOREZUJU	
2.6. PRIJAVA ILI PROMJENA PODATAKA O OSTVARIVANJU DOHOTKA OD DJELATNOSTI SLOBODNIH ZANIMANJA KOJE SE OPOREZUJU PO ODBITKU	
3. PODACI O OPUNOMOĆENIKU	
3.1. IME I PREZIME/NAZIV	OIB
3.2. MJESTO PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA/SJEDIŠTA	
3.3. ADRESA (ULICA I KUĆNI BROJ)	
4. NAPOMENE POREZNOG OBVEZNIKA	

M.P

Marko Markić

(POTPIS POREZNOG OBVEZNIKA)

2.2. Obveznici

Obveznik poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak je **fizička osoba stjecatelj primitka (primatelj kamata).**

Obveznik obračuna, obustave i plaćanja predujma poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak (ako je propisan u mjestu prebivališta ili uobičajenog boravišta poreznog obveznika) je **isplatitelj kamata** (banka, štedionica ili drugi isplatitelji), i to **istodobno s isplatom ili pripisom kamata.** Također, obveznik obračuna, obustave i plaćanja predujma poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata je **stjecatelj kamata iz inozemstva** (bez posredovanja tuzemnog isplatitelja i ako međunarodnim ugovorom nije drugačije određeno), i to **u roku 8 dana od dana isplate ili pripisa kamata.**

Porezni obveznici koji ostvaruju dohodak od kapitala dužni su isplatitelju dohotka dati sljedeće podatke neophodne za točan obračun i uplatu poreza, i to: ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB), adresu prebivališta ili uobičajenog boravišta, te broj bankovnog računa (tekućeg ili žiroračuna).

Isplatitelj kamata dužan je na kraju godine, ili u slučaju prestanka djelatnosti, poreznim obveznicima izdati **potvrde** o visini pojedinačnih i ukupnih godišnjih primitaka po izvorima dohotka, iznosu dohotka, nadnevku uplate poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak, iznosu obustavljenog i uplaćenog poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak, te iznosu neto isplate.[6]

2.3. Prijava u Registar poreznih obveznika

Obveznici poreza na dohodak od kapitala koji primitke od kapitala (prema tome i primitke od kamata) ostvaruju **iz inozemstva** dužni su se **u roku 8 dana od dana primitka** prijaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu radi upisa u **Registar poreznih obveznika (RPO).** Prijava se vrši putem **RPO obrasca** koji je dostupan na stranicama Porezne uprave i koji služi za utvrđivanje obveze poreza na dohodak.[7]

Primatelj dohotka iz inozemstva obvezan je upisati se u Registar poreznih obveznika neovisno o visini dohotka, učestalosti primitka ili mjestu oporezivanja dohotka iz inozemstva. Prijava u Registar poreznih obveznika znači da je primatelj dohotka iz inozemstva postao obveznik poreza na dohodak, a ne nekih drugih poreza.

2.4. Podnošenje JOPPD obrasca Poreznoj upravi

JOPPD obrazac je Izvješće o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja na određeni dan. Obveznik podnošenja JOPPD obrasca je isplatitelj primitaka ili sam porezni obveznik, odnosno fizička osoba koja je primatelj primitka. JOPPD obrazac podnosi se nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu poreznog obveznika. JOPPD obrazac bi se u pravilu trebao podnositi u elektroničkom obliku putem sustava *ePorezna,* no iznimno obrazac JOPPD u papirnatom obliku može dostaviti isplatitelj primitka, obveznik obračunavanja doprinosa ili sam porezni obveznik ako iskazuje podatke za 3 ili manje fizičkih osoba. Ova iznimka se ne odnosi na isplatitelje koji su u Financijskoj agenciji pribavili elektronički certifikat.[8]

Isplatitelj kamata dužan je na dan isplate kamata, a najkasnije sljedeći dan,[9] nadležnoj ispostavi Porezne uprave na **Obrascu JOPPD** dostaviti izvješće o isplaćenim primicima (kamatama), obračunatom i plaćenom porezu na dohodak od kapitala po osnovi kamata, te prirezu porezu na dohodak.

Tuzemni isplatitelji primitaka od kamata imaju obvezu podnošenja **Obrasca JOPPD** kada te primitke isplaćuju nerezidentima, neovisno o tome da li sukladno ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Republika Hrvatska ima pravo oporezivanja tog primitka ili ne.[10]

Rezident Republike Hrvatske koji je ostvario dohodak od kapitala iz inozemstva dužan je **u roku 8 dana** od dana naplate dohotka od kapitala iz inozemstva **uplatiti predujam poreza na dohodak i**

[5] Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 120/13., 125/13., 148/13., 83/14., 143/14., čl. 51. stavak 2.

[6] Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. – ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13., 160/13., 157/14., 137/15., čl. 79. stavak 1.

[7] RPO obrazac dostupan je na stranicama Porezne uprave: http://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Documents/POREZ%20NA%20DOHODAK/RPO.pdf [27. 2. 2016.].

[8] Ministarstvo financija – Porezna uprava (2015.) *Sadržaj, način popunjavanja i rokovi dostavljanja izvješća o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima,* dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/obrazac_joppd/Documents/JOPPD_Obrazac_web.pdf [25. 2. 2016.].

[9] Ako isplatitelji kamata, od kojih se utvrđuje dohodak od kapitala vode svoje sustave (stanje po računima, obračuni kamata, knjiženja i ostale obrade) na razini dana i po noćnim obradama po principu dnevnih stanja, istodobnim obračunom, obustavom i uplatom predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak smatra se i prvi radni dan koji slijedi iza takve obrade.

[10] Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. – ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13., 160/13., 157/14., 137/15., čl. 76. stavak 2.

prirez porezu na dohodak, osim ako međunarodnim ugovorom nije drugačije uređeno. Također, rezident Republike Hrvatske dužan je **najkasnije 8 dana od dana naplate dohotka (primitka)** nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu **podnijeti popunjeni Obrazac JOPPD.**

Ako je odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je Republika Hrvatska sklopila s državom u kojoj je rezident ostvario primitak od kapitala propisano da se taj dohodak oporezuje samo u toj državi ugovornici (odnosno u državi izvora dohotka), tada rezident Republike Hrvatske za primitke od kapitala iz te države nema obvezu plaćanja predujma poreza na dohodak od kapitala u Hrvatskoj, niti ima obvezu podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak. Rezident Republike Hrvatske je dužan podnijeti **Obrazac JOPPD najkasnije do 15. dana u mjesecu za primitak koji je ostvaren u prethodnom mjesecu,** ukoliko ostvaruje primitke od kapitala iz inozemstva, a sukladno ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja taj se primitak oporezuje samo u državi izvora.

Obrazac JOPPD podnosi se **na dan isplate ili najkasnije sljedeći dan,** i za kamate koje tuzemni isplatitelji isplaćuju rezidentima drugih država u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a te se kamate u Hrvatskoj mogu oporezivati do stope koja je utvrđena u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ovdje je važno napomenuti da će se odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja primijeniti jedino u slučaju kada isplatitelj kamata (prije isplate kamata) ima ovjeren „Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na kamate prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i _____" od strane inozemnog poreznog tijela (odnosno, poreznog tijela države čiji je primatelj kamata rezident). Također, **Obrazac JOPPD** podnosi se na dan isplate ili najkasnije sljedeći dan i za kamate koje tuzemni isplatitelji isplaćuju rezidentima drugih država s kojima Republika Hrvatska nije zaključila ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (u tom slučaju se kamate oporezuju sukladno odredbama tuzemnih propisa, odnosno *Zakona o porezu na dohodak* prema kojem se kamate oporezuju po stopi od 12%).

Iznimno, podaci o primicima po osnovi kamata koji su isplaćeni fizičkim osobama, ako ti primici ne podliježu oporezivanju u Hrvatskoj sukladno odredbama *Zakona o porezu na dohodak* ili *ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,* dostavljaju se na način, prema vrstama i u roku kako je to propisano glavom IX. *Općeg poreznog zakona*.

Od 1. ožujka 2015. godine, **poslovne banke** dostavljaju podatke o obračunatom i uplaćenom predujmu poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak na posebnom obrascu za kamate (vrsta izvješća 5[11]). Ovaj obrazac podnosi se samostalno od ostalih obrazaca, te je moguće u jednom danu podnijeti jedan obrazac vrste izvješća 1 i jedan obrazac vrste izvješća 5.

Primatelji kamata iz inozemstva ili od drugih fizičkih osoba dostavljaju podatke o obračunatom i uplaćenom predujmu poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak na Obrascu JOPPD, vrsta izvješća 8, 9, odnosno 10.

Ostali isplatitelji kamata izvještavaju o obračunatom i uplaćenom predujmu poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak na **Obrascu JOPPD** u kojem je na stranici A dodano polje V.6. *Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kamata.*

[11] Posebno izvješće oznake 5 predviđeno je samo za poslovne banke.

2.5. Obveza podnošenja godišnje porezne prijave

Porezni obveznik koji je u poreznom razdoblju ostvario dohodak od kapitala po osnovi kamata iz inozemstva **nije obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu** ako je u roku 8 dana od dana isplate primitka od kamata platio porez na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prirez porezu na dohodak prema odredbama tuzemnog *Zakona o porezu na dohodak,* te je u tom istom roku nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu predao JOPPD obrazac.

Ako rezident Republike Hrvatske odluči da neće u Hrvatskoj platiti predujam poreza na dohodak od kapitala iz inozemstva ostvaren u državi s kojom Republika Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sukladno čl. 2. stavku 4. *Pravilnika o porezu na dohodak* (osim ako Republika Hrvatska sukladno ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nema pravo oporezivanja tog primitka), tada Obrazac JOPPD podnosi najkasnije do 15. dana u mjesecu za primitak koji je ostvaren u prethodnom mjesecu, te u tom slučaju **mora podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak** do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu.

Obvezu podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu **ima** rezident ako je u Hrvatskoj plaćen predujam poreza na dohodak od kapitala iz inozemstva u manjem iznosu od iznosa što se mora obračunati prema odredbama *Zakona o porezu na dohodak.*

Obvezu podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak nema građanin, rezident Republike Hrvatske, koji ostvaruje primitke od kamata iz inozemstva, ako je prema odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je Republika Hrvatska sklopila s državom u kojoj je rezident ostvario primitak od kamata propisano da se taj dohodak oporezuje samo u toj državi ugovornici, odnosno u državi izvora dohotka.

Ukoliko bi porezni obveznik **dobrovoljno** podnio godišnju poreznu prijavu radi ostvarivanja određenih prava (ostvarivanja prava na neiskorišteni osobni odbitak, prava na ravnomjerno godišnje oporezivanje odnosno godišnje izravnanje porezne osnovice, ili drugih prava propisanih zakonima), obvezan je u godišnjoj poreznoj prijavi iskazati ukupno ostvareni dohodak u poreznom razdoblju, prema čl. 5. *Zakona o porezu na dohodak.*

3. OPOREZIVANJE DOHOTKA OD KAPITALA PO OSNOVI PRIMITAKA OD KAMATA IZ INOZEMSTVA

3.1. Određivanje rezidentnosti

Rezident je fizička ili pravna osoba koju zakon određene države tretira kao domaću osobu, a kriterij za određivanje rezidentnosti je prostor, a ne državljanstvo. Prema tome, rezidenti su sve pravne i fizičke osobe sa stalnim boravkom u određenoj državi, bez obzira na državljanstvo fizičke osobe, a u poreznom smislu rezident neke države znači biti obvezan plaćati porez na sve ostvarene primitke u toj državi, neovisno o tome u kojoj su državi ti primici ostvareni.

Problematika određivanja rezidentnosti poreznog obveznika sve je naglašenija i značajnija uslijed sve veće mobilnosti osoba i kapitala, a odredbe koje uređuju pitanje rezidentnosti nalaze se u tuzemnim propisima i međunarodnim ugovorima. S obzirom da je u ovome članku riječ o fizičkim osobama koje su obveznici poreza na dohodak, u nastavku su dane definicije rezidenta i nerezidenta sukladno članku 3., odnosno članku 4. *Zakona o porezu na dohodak:*

1) **Rezident** je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište, i fizička osoba koja u Republici

Hrvatskoj nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlena je u državnoj službi Republike Hrvatske i po toj osnovi prima plaću.

2) **Nerezident** je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema ni prebivalište niti uobičajeno boravište, a u Republici Hrvatskoj ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama *Zakona o porezu na dohodak.*

Osim u tuzemnim propisima, način određivanja rezidentnosti posebno je uređen u međunarodnim ugovorima, a budući da su svi međunarodni ugovori sastavljeni prema modelu OECD-a, to je i određivanje rezidentnosti uređeno na sličan način:

- **Rezident države ugovornice** je svaka osoba koja, prema zakonima te države, u njoj podliježe oporezivanju na temelju svog prebivališta ili boravišta.

Što se tiče problematike određivanja prebivališta ili uobičajenog boravišta, relevantan je tuzemni propis *Opći porezni zakon* (Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15.).

Sukladno čl. 38. *Općeg poreznog zakona,* porezni obveznik ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Boravak u stanu nije obvezan.

Ako porezni obveznik u Republici Hrvatskoj ima u vlasništvu ili u posjedu više stanova, prebivalište mjerodavno za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji, a za poreznog obveznika samca prema mjestu u kojem se pretežno zadržava, ili prema mjestu iz kojeg pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti.

Ako porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u tuzemstvu.

Uobičajeno boravište u smislu *Općeg poreznog zakona,* ima porezni obveznik u onome mjestu u kojem se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on u tom mjestu, ili na tom području ne boravi samo privremeno. Uobičajenim boravištem smatra se stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju od najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine, pri čemu, za određivanje uobičajenog boravišta, nisu važni kratkotrajni prekidi boravka koji ne traju dulje od jedne godine.

Ako bi se na temelju prethodnih odredbi o određivanju prebivališta ili uobičajenog boravišta za neku fizičku osobu moglo zaključiti da je rezident obiju država ugovornica, tada se rezidentnost te fizičke osobe određuje prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, na sljedeći način:

1) fizička osoba se smatra rezidentom samo one države u kojoj ima prebivalište, a ako ima prebivalište u objema državama, smatrat će se da je rezident samo one države s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose (središte životnih interesa)
2) ako se ne može odrediti u kojoj državi fizička osoba ima središte životnih interesa, ili ako ni u jednoj državi nema prebivalište, smatrat će se da je rezident samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište
3) ako fizička osoba ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatrat će se da je rezident samo one države čiji je državljanin
4) ako je fizička osoba državljanin obiju država ili nije državljanin ni jedne od njih, nadležna tijela država ugovornica nastojat će riješiti pitanje dogovorno.

Kada je jasno određena rezidentnost pojedine osobe, tada je jednostavno odrediti i način na koji će platiti porez na primitke iz inozemstva.

3.2. Plaćanje poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata prema međunarodnim ugovorima

Prava oporezivanja nerezidenata uređena su prema propisima utvrđenim međunarodnim ugovorima između pojedinih država (Republike Hrvatske i druge države ugovornice), stoga i oporezivanje dohotka od kamata ovisi o tome ima li država isplatitelj dohotka od kamata sklopljen međunarodni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s državom rezidentnosti osobe kojoj se primitak od kamata isplaćuje. Ukoliko je između Republike Hrvatske i države koja isplaćuje primitak od kamata sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tada se taj ugovor primjenjuje i prava iz ugovora se ostvaruju, i to na temelju obrasca **„Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na kamate prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i _____ "** (dalje u tekstu: Zahtjev).[12]

U odredbama međunarodnih ugovora koje je Republika Hrvatska sklopila s pojedinim državama pojavljuju se različite stope po kojima se porez na kamate može obračunavati i plaćati u državi isplatitelja **ako je stvarni korisnik kamate fizička osoba.** Stvarni korisnik je fizička osoba koja je rezident druge države članice Europske unije i kojoj je kamata isplaćena, ili fizička osoba kojoj je isplata kamate osigurana, osim ako ta osoba ne pruži dokaz da kamata nije primljena ili da isplata nije osigurana u njegovu osobnu korist.[13]

U nastavku su dani izvodi iz međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz kojih su vidljive stope po kojima društvo isplatitelj kamate može oporezivati kamate fizičkim osobama, rezidentima Hrvatske:[14]

1. **po stopi od 5% mogu oporezivati:**
   Austrija, Bugarska, Čile[15], Danska, Gruzija, Iran, Izrael[16], Republika Koreja, Moldova, Oman, Slovenija, Švicarska, Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije i Sjeverne Irske
2. **po stopi od 10% mogu oporezivati:**
   Albanija, Armenija, Azerbajdžan, Belgija, Bjelorusija, Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Estonija, Grčka, Indija, Indonezija, Island, Italija, Izrael[17], Jordan, Kanada, Kina, Latvija, Litva, Makedonija, Malezija, Maroko, Poljska, Portugal, Rumunjska, Ruska Federacija, San Marino, Sirija, Slovačka, Srbija, Turkmenistan, Turska, Ukrajina
3. **po stopi od 15% mogu oporezivati:**
   Čile[18]
4. **države koje ne oporezuju kamate rezidentima Hrvatske:**
   Češka, Finska, Francuska, Irska, Južnoafrička Republika, Katar, Kuvajt, Mađarska, Malta, Mauricijus, Nizozemska, Njemačka, Norveška, Španjolska, Švedska

Prethodno su navedene najviše stope koje se u državama ugovornicama primjenjuju prilikom oporezivanja kamata koje njihovi

[12] Obrazac zahtjeva dostupan je na internetskim stranicama Porezne uprave.

[13] Opći porezni zakon, Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15., čl. 197.

[14] Porezna uprava, Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Dvostruko-oporezivanje.aspx [26. 2. 2016.].

[15] Porez na kamate obračunava se po stopi od 5% na bruto iznos kamata ostvarenih od zajmova koje odobre banka i osiguravajuća društva.

[16] Porez na kamate obračunava se po stopi od 5% na bruto iznos kamata u slučaju kad su kamate nastale u državi ugovornici i isplaćene na svaki zajam bilo koje vrste koji je odobrila banka druge države ugovornice.

[17] Porez na kamate obračunava se po stopi od 10% na bruto iznos kamata u svim drugim slučajevima.

[18] Porez na kamate obračunava se po stopi od 15% na bruto iznos kamata u svim drugim slučajevima.

rezidenti isplaćuju fizičkim i pravnim osobama rezidentima druge države ugovornice. U pravilu se kamate oporezuju u državi u kojoj je porezni obveznik rezident, no ugovorom se može odrediti da se one oporezuju i u državi u kojoj su ostvarene, i to do maksimalnih stopa određenih u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a koje su gore navedene.

Ako prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja država u kojoj je ostvaren dohodak od kapitala po osnovi kamata ima pravo oporezivati primitak od kamata koji isplati njezin rezident, tada porezni obveznik (rezident druge države ugovornice – Republike Hrvatske) nije obvezan uplatiti predujam poreza na dohodak po osnovi tog primitka u Hrvatskoj u roku 8 dana, ali je obvezan o tome pisanim putem obavijestiti Poreznu upravu u roku 8 dana od dana isplate primitka. Porezni obveznik rezident Republike Hrvatske koji ne uplati predujam poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata iz inozemstva u roku 8 dana od dana ispate primitka od kamata, dužan je **podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak** do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu.

Ako je porez na dohodak od kapitala po osnovi kamata plaćen i u inozemstvu i u Republici Hrvatskoj, tada porezni obveznik (rezident Republike Hrvatske) može taj porez koji je plaćen u inozemstvu uračunati u tuzemnu poreznu obvezu sukladno odredbama članka 82. *Pravilnika o porezu na dohodak,* i to do visine obračunatog tuzemnog poreza na dohodak iz inozemstva (uz uvjet da se preda godišnja porezna prijava).

Iz navedenog proizlazi sljedeće: ako je u inozemstvu plaćeno manje poreza od maksimalno utvrđenog iznosa prema tuzemnom *Zakonu o porezu na dohodak,* tada se priznaje stvarno plaćeni iznos poreza u inozemstvu; ako je u inozemstvu plaćen veći iznos poreza na dohodak, tada se priznaje porez do visine maksimalnog iznosa poreza prema tuzemnom *Zakonu o porezu na dohodak.*[19]

Na primjer, između Republike Hrvatske i Italije sklopljen je ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezom na dohodak, te se prema tom ugovoru kamate nastale u državi ugovornici koje se isplaćuju rezidentu druge države mogu oporezovati i u toj drugoj državi, ali i u državi ugovornici u kojoj i nastaju, s time da takav porez u državi isplatitelja kamata ne može prijeći svotu od 10% bruto iznosa kamata. Jednako tako, ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Njemačke uređeno je da se kamate nastale u državi ugovornici, a isplaćene rezidentu druge države ugovornice, mogu oporezivati samo u toj drugoj državi ugovornici, ako je ta osoba stvarni korisnik. Drugim riječima, to znači da ako rezident Republike Hrvatske ostvari dohodak od kamata u Njemačkoj, tako ostvareni dohodak će se oporezivati samo u Republici Hrvatskoj sukladno odredbama tuzemnog *Zakona o porezu na dohodak* (porez po stopi od 12% uvećan za prirez porezu na dohodak). Ovdje je važno napomenuti da se odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne primjenjuju automatizmom, već uz **uvjet** da je primatelj kamata predao isplatitelju kamata, prije same isplate kamata, obrazac *Zahtjev* koji je ovjeren od strane inozemnog poreznog tijela (poreznog tijela države čiji je primatelj kamata rezident).

Rezident Republike Hrvatske koji je u inozemstvu platio porez na dohodak od kapitala po osnovi kamata, dužan je platiti taj porez i u Hrvatskoj, osim ako odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je Republika Hrvatska sklopila s državom u kojoj je rezident ostvario dohodak od kapitala po osnovi kamata propisano da se dohodak od kapitala oporezuje samo u toj državi ugovornici (u državi u kojoj je dohodak od kapitala po osnovi kamata ostvaren). Rezident Republike Hrvatske koji je ostvario primitak od kamata koji se oporezuje samo u državi izvora, obvezan je u nadležnoj ispostavi Porezne uprave upisati se u registar poreznih obveznika i podnijeti popunjen obrazac JOPPD najkasnije do 15. dana u mjesecu za primitak koji je ostvaren u prethodnom mjesecu.

Rezident Republike Hrvatske koji je ostvario primitak od kamata koji se oporezuje u obje države ugovornice obvezan je upisati se u registar poreznih obveznika, te platiti predujam poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prirez porezu na dohodak u roku 8 dana od dana naplate primitka. Međutim, rezident Republike Hrvatske to ne mora učiniti ako u istom roku nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostavi izjavu u pisanom obliku o obustavi plaćanja predujma poreza na dohodak u tuzemstvu. Nakon toga, obvezan je najkasnije do 15. dana u mjesecu za primitak koji je ostvaren u prethodnom mjesecu podnijeti popunjeni obrazac JOPPD, a do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu dužan je podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak.

Ako je rezident Republike Hrvatske platio porez na dohodak u inozemstvu, tada se porez plaćen u inozemstvu uračunava u tuzemni porez na dohodak, osim u slučaju ako je drukčije određeno ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Iznos poreza na inozemni dohodak koji je plaćen u inozemstvu može se uračunati samo ako odgovara tuzemnom porezu na dohodak do visine obračunatog tuzemnog poreza na inozemni dohodak, i to u godišnjem obračunu poreza u godišnjoj prijavi poreza na dohodak, na osnovi **potvrde inozemnog poreznog tijela** o uplaćenom porezu u inozemstvu.

4. PRIMJERI UTVRĐIVANJA DOHOTKA OD KAPITALA PO OSNOVI PRIMITAKA OD KAMATA NA ŠTEDNJU GRAĐANA IZ INOZEMSTVA

Prema *Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak* (Nar. nov., br. 143/14.) od 1. siječnja 2015. godine oporezuju se **primici od kamata na kunsku i deviznu štednju fizičkih osoba** (vlasnika štednje) te možebitna premija na štednju. Porezu na dohodak od kapitala podliježu kamate na oročenu štednju koje su obračunate od 1. siječnja 2015. godine, dok kamate koje su obračunate do 31. prosinca 2014. godine ne podliježu oporezivanju, neovisno o tome kada se isplaćuju ili pripisuju.

Osnovicu za obračun poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak čini kamata koja je obračunata za razdoblje od 1. siječnja 2015. godine do datuma isplate, ili pripisa kamate, i možebitna premija na štednju.

Iz obveze plaćanja poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak izuzete su kamate po osnovi tekućih računa, žiroračuna, deviznih i ostalih transakcijskih računa, te *a vista* štednja (štedne knjižice).

Rezidenti Republike Hrvatske su obveznici poreza na obračunatu kamatu i možebitnu premiju na štednju u visini od 12% iznosa kamate podložne oporezivanju, uvećano za možebitni prirez ovisno o mjestu prebivališta ili boravišta primatelja kamate. **Nerezidenti** su obveznici samo poreza na obračunatu kamatu i možebitnu premiju

[19] Ako je u inozemstvu plaćen porez na primitak od kamata u iznosu od 10 kuna, a prema tuzemnom *Zakonu o porezu na dohodak* porez na primitak od kamata iznosi 12 kuna, tada se primatelju kamata, koji je porezni obveznik, plaćeni iznos poreza na primitak od kamata u inozemstvu u cijelosti (10 kuna) uračunava u tuzemni porez na dohodak. Ako je u inozemstvu plaćen porez na primitak od kamata u iznosu od 15 kuna, a prema tuzemnom *Zakonu o porezu na dohodak* porez na primitak od kamata iznosi 12 kuna, tada se primatelju kamata, koji je porezni obveznik, plaćeni iznos poreza na primitak od kamata u inozemstvu uračunava u tuzemni porez na dohodak samo do maksimalnog iznosa poreza na primitak od kamata prema *Zakonu o porezu na dohodak,* odnosno priznaje se samo plaćen porez na primitak od kamata u inozemstvu u iznosu od 12 kuna.

na štednju u visini od 12% iznosa kamate koja se oporezuje. U slučaju dostave dodatne dokumentacije koju je propisala Porezna uprava, nerezidenti su obveznici poreza na obračunatu kamatu i možebitnu premiju na štednju u visini porezne stope koja je definirana ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i države prebivališta ili uobičajenog boravišta klijenta nerezidenta.

Slučaj 1. Isplata kamate na štednju u drugoj državi – vlasnik štednje (fizička osoba) je hrvatski rezident, a banka je rezident Italije *(pravo oporezivanja imaju Republika Hrvatska i Italija – država rezidentnosti inozemne banke)*

Građanin Marko Markić iz Zagreba je u banci X d.d. sa sjedištem u Italiji na dan 5. 2. 2015. godine oročio 50.000 EUR-a na 12 mjeseci (godinu dana). Godišnja kamatna stopa iznosi 3,50%. Za obračun kamata primjenjuje se jednostavni kamatni račun. Kamate se isplaćuju po isteku oročenja na žiroračun građanina Marka Markića. Srednji tečaj EUR-a prema tečajnoj listi Hrvatske narodne banke na dan 5. 2. 2016. godine iznosio je 7,648860 kn.

Prema čl. 11. Međunarodnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanja izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak s Italijom, pravo oporezivanja kamata ima Italija po stopi od 10%, ali pravo oporezivanja ima i Republika Hrvatska.

Građanin Marko Markić podnio je banci X d.d. sa sjedištem u Italiji ovjereni zahtjev za neoporezivanje primitaka od kamata na deviznu štednju.

Objašnjenje:

iznos kamata na štednju = iznos glavnice x kamatna stopa x broj mjeseci za koje se računa kamata / 12 x 100

iznos kamata na štednju = 50.000 EUR x 3,50% x 12/12 x 100 = 1.750 EUR x 7,648860 kn/EUR = 13.386 kn.

Obračun dohotka od kapitala po osnovi kamata na deviznu štednju:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Dohodak od kapitala po osnovi kamata na štednju	13.386,00
2.	Porez na dohodak od kapitala po osnovi kamata na štednju (1. x 12%)	1.606,32
3.	Prirez porezu na dohodak (2. x 18%)	289,14
4.	Neto dohodak od kapitala po osnovi kamata na štednju – ostvareni primitak (1. – 2. – 3.)	11.490,54

Osnovicu za obračun poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata čini kamata koja je obračunata za razdoblje 5. 2. 2015. – 5. 2. 2016., te porezna osnovica iznosi 13.386 kn.

S obzirom da je građanin Marko Markić podnio banci X d.d. ovjereni zahtjev za neoporezivanjem primitaka od kamata na deviznu štednju, banka X d.d. ne obračunava i ne uplaćuje porez na kamate po stopi od 10% koja je utvrđena u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Republike Italije, te isplaćuje Marku Markiću primitak od kamata u iznosu od 13.386 kn.

Građanin Marko Markić dužan je u roku 8 dana od dana naplate primitka od kamata upisati se u registar poreznih obveznika, te sam obračunati, obustaviti i uplatiti predujam poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak, u kunskoj protuvrijednosti prema srednjem tečaju HNB-a na dan isplate, odnosno na dan 5. 2. 2016. godine.

Porez na dohodak od kapitala po osnovi kamata na štednju iznosi 1.606,32 kn, a prirez porezu na dohodak iznosi 289,14 kn. Nakon obračuna i plaćanja poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak, građanin Marko Markić ostvario je neto primitak od kamata na deviznu štednju u inozemstvu u iznosu od 11.490,54 kn.

Građanin Marko Markić dužan je u roku 8 dana nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu dostaviti podatke o obračunatom i uplaćenom predujmu poreza na dohodak od kapitala po osnovi kamata i prireza porezu na dohodak na obrascu JOPPD, vrsta izvješća 8. Građanin Marko Markić podnio je JOPPD obrazac na dan primitka kamata, odnosno na dan 5. 2. 2016. godine.

U nastavku se prikazuje primjer ispunjavanja JOPPD obrasca za ovaj slučaj.

JOPPD obrazac za dohodak od kapitala po osnovi primitaka od kamata na štednju – primatelj kamata je hrvatski rezident, a isplatitelj kamata je rezident Italije

MINISTARSTVO FINANCIJA, POREZNA UPRAVA
SREDIŠNJI REGISTAR OSIGURANIKA

OBRAZAC JOPPD
- stranica A -

I Z V J E Š Ć E
o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja na dan 5. 2. 2016.

I.	**OZNAKA IZVJEŠĆA**	**16036**	**II.**	**VRSTA IZVJEŠĆA**	**8**
III.	**PODACI O:**		**III.1. PODNOSITELJU IZVJEŠĆA**		**III.2. OBVEZNIKU PLAĆANJA**
1	Naziv/ime i prezime		**Marko Markić**		
2	Adresa		**Zagrebačka 1**		
3	Adresa elektroničke pošte		**Marko.markić@zg.hr**		
4	OIB		**99887766554**		
5	Oznaka podnositelja		4		
IV.1.	**BROJ OSOBA ZA KOJE SE PODNOSI IZVJEŠĆE**	**1**	**IV.2.**	**BROJ REDAKA NA POPISU POJEDINAČNIH OBRAČUNA SA STRANICE B**	**1**
V.	**PODACI O UKUPNOM IZNOSU OBRAČUNANOG PREDUJMA POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK**				**I Z N O S**
1.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi nesamostalnog rada (1.1.+1.2.)				
1.1.	Ukupan zbroj stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka/osiguranika (plaća)				
1.2.	Ukupan zbroj stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka/osiguranika (mirovina)				
2.	**Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kapitala**				
3.	**Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od imovinskih prava i posebnih vrsta imovine**				
4.	**Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od osiguranja**				
5.	**Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi primitka od kojeg se utvrđuje drugi dohodak**				
6.	**Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kamata**				**1.895,46**

Primici od kamata su ostvareni na dan 5. 2. 2016. godine, a na isti dan obračunat je i uplaćen porez na dohodak od kapitala po osnovi primitaka od kamata i prirez porezu na dohodak, te se i JOPPD obrazac podnosi na dan primitka od kamata, odnosno na dan 5. 2. 2016. godine. Prema tome, u rubriku *na dan* upisuje s datum 5. 2. 2016. godine, a u polje *oznaka izvješća* upisuje se broj 16036 što označava datum 5. 2. 2016. godine. Oznaka izvješća JOPPD obrasca sastoji se od 5 brojeva, od kojih prva dva označavaju godinu, a ostala tri broja označavaju dan u godini (svaki dan u godini ima svoju oznaku te se oznaka izvješća ne može ponavljati). Sve oznake za svaki datum u godini mogu se promaći u *Šifarniku datuma izvješća ovisno o danu podnošenja* na stranicama Porezne uprave.[20]

[20] Ministarstvo financija – Porezna uprava, *Šifarnik datuma izvješća ovisno o danu podnošenja*, dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/obrazac_joppd/Documents/%C5%A0ifarnik%20dana%20u%20godini%20-%202016.pdf [25. 2. 2016.].

Obveznik podnošenja JOPPD obrasca je **fizička osoba – primatelj kamata** Marko Markić. Kada fizička osoba podnosi izvješće o obračunatom i uplaćenom predujmu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka ostvarenog izravno iz inozemstva (prema tome i za dohodak od kamata koji je ostvaren u inozemstvu), u polje *vrsta izvješća* upisuje se oznaka 8. S obzirom da je fizička osoba obveznik podnošenja JOPPD obrasca, kao *oznaka podnositelja* na stranici A stavlja se oznaka 4 – ostale fizičke osobe.

Osim zaglavlja na stranici A ispunjava se samo redak V.6. – *Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kamata* u koji se upisuje ukupan iznos poreza na dohodak od kamata i prirez porezu na dohodak koji je građanin Marko Markić obračunao i uplatio na temelju dohotka od kapitala po osnovi kamata koji je ostvario u inozemstvu (u Italiji).

Prema obračunu, građanin Marko Markić uplatio je porez na dohodak od kapitala po osnovi kamata na štednju u iznosu od 1.606,32 kn, te prirez porezu na dohodak u iznosu od 289,14 kn. Prema tome, u redak V.6. upisuje se iznos 1.895,46 kn (zbroj stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B obrasca JOPPD).

	I. OIB podnositelja izvješća 99887766554				II. Oznaka izvješća 16036			III. Vrsta izvješća 8								IV. Redni broj stranice 1 / 1			
1. Redni broj	2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	4. OIB stjecatelja/osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
	3. Šifra općine/grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
1.	01333	99887766554	1103	0	0	0	0	13.386,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.606,32	0	2	0,00
	99380	Marko Markić	1004	0	0	1.1.2016.	31.12.2016.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.386,00	13.386,00	289,14	0,00	11.490,54	

S obzirom da se radi o samo jednom primitku od kamata koji je građanin Marko Markić ostvario iz inozemstva (iz Italije) na dan 5. 2. 2016. godine, na stranici B obrasca JOPPD bit će samo jedan redak. Kako je prikazano na JOPPD obrascu pod polje 2. *Šifra općine/grada prebivališta/boravišta* unosi se šifra iz *Šifarnika gradova i općina*[21] po mjestu prebivališta ili uobičajenog boravišta stjecatelja kamata (poreznog obveznika). S obzirom da je primatelj kamata, građanin Petar Perić iz Zagreba, u polje 2. upisuje se šifra 01333. Pod polje 3. *Šifra općine/grada rada* unosi se šifra države u kojoj je ostvaren dohodak od kamata iz *Šifranika država.*[22] S obzirom da je dohodak od kamata ostvaren u Italiji, u polje 3. upisuje se šifra 99380.

U polje 6.1. *Oznaka stjecatelja/osiguranika* unosi se šifra 1103 *Stjecatelj primitka od kojega se utvrđuje dohodak od kapitala po osnovi prihoda od kamata ostvaren iz inozemstva ili druge države članice Europske unije,* a u polje 6.2. *Oznaka primitka/obveze doprinosa* unosi se šifra 1004 *Primici od kojih se utvrđuje dohodak od kapitala po osnovi kamata na štednju.*

Razdoblje obračuna dohotka od kapitala po osnovi kamata na štednju je cijela godina pa se stoga u polje 10.1. *Razdoblje obračuna od* upisuje 1. 1. 2016., a u polje 10.2. *Razdoblje obračuna do* upisuje se 31. 12. 2016. U polja od 11. do 14.2., te u polje 16.2. upisuju se traženi obračunati iznosi.

S obzirom da se prema *Pravilniku o porezu na dohodak* (čl. 90. stavak 1. i stavak 2.) primici od kapitala (prema tome i primici od kamata) mogu uplaćivati na žiroračun, što je i ovdje slučaj, to se u polje 16.1. *Oznaka načina isplate* upisuje oznaka 2.

S obzirom da je građanin Marko Markić u roku 8 dana od dana primitka kamata uplatio porez i prirez porezu na dohodak sukladno odredbama *Zakona o porezu na dohodak*, on po toj osnovi nema obvezu podnošenja godišnje prijave poreza na dohodak za 2016. godinu.

Naime, od 2016. godine primjenjuje se poseban postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak prema kojem Porezna uprava poreznim obveznicima o kojima ima sve podatke potrebne za oporezivanje dostavlja *privremena porezna rješenja,* tako da oni više nemaju obvezu podnošenja godišnje porezne prijave.

[21] Ministarstvo financija – Porezna uprava, *Šifarnik gradova i općina* dostupan je na mrežnoj stranici Porezne uprave: http://www.porezna-uprava.hr/obrazac_joppd/Documents/%C5%A0ifrarnik%20gradova%20i%20op%C4%87ina.pdf [25. 2. 2016.].

[22] Ministarstvo financija – Porezna uprava, *Šifarnik država* dostupan je na mrežnoj stranici Porezne uprave: http://www.porezna-uprava.hr/obrazac_joppd/Documents/%C5%A0ifarnik%20dr%C5%BEava.pdf [25. 2. 2016.].

Slučaj 2. Obračun i plaćanje poreza na kamate na štednju građana – vlasnik štednje (fizička osoba) je inozemni rezident, a banka je rezident Republike Hrvatske *(pravo oporezivanja ima samo država u kojoj je primatelj kamata rezident)*

Fizička osoba B. P. iz Berlina je u banci X d.d. sa sjedištem u Republici Hrvatskoj na dan 5. 2. 2015. godine oročila 70.000 EUR-a na 12 mjeseci (godinu dana). Godišnja kamatna stopa iznosi 3,20%. Za obračun kamata primjenjuje se jednostavni kamatni račun. Kamate se isplaćuju po isteku oročenja. Srednji tečaj EUR-a prema tečajnoj listi Hrvatske narodne banke na dan 5. 2. 2016. godine iznosio je 7,648860 kn.

Prema čl. 11. Međunarodnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanja izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak od kamata s Njemačkom, pravo oporezivanja kamata ima samo država ugovornica čiji je primatelj kamata rezident, i ako je on stvarni korisnik kamata.

Fizička osoba B. P. podnijela je banci X d.d. ovjereni propisani obrazac za umanjenje porezne obveze.

Objašnjenje:

iznos kamata na štednju = iznos glavnice x kamatna stopa x broj mjeseci za koje se računa kamata / 12 x 100

iznos kamata na štednju = 70.000 EUR x 3,20% x 12/12 x 100 = 2.240 EUR x 7,648860 kn/EUR = 17.133,45 kn.

U ovom slučaju banka X d.d. ne obračunava i ne isplaćuje porez na dohodak, već ukupno obračunate kamate isplaćuje fizičkoj osobi B. P., a on je, sukladno odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, obveznik plaćanja poreza na dohodak od kamata u Njemačkoj čiji je i rezident.

Primatelji kamata (vlasnici štednje) koji imaju status nerezidenta mogu na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji je država njihove rezidentnosti sklopila s Republikom Hrvatskom, podnijeti isplatitelju kamata (banci) zahtjev za neoporezivanje primitaka od kamata na kunsku i deviznu štednju (osim ako ugovorom nije stipulirano oporezivanje kamata), odnosno zahtjev za oporezivanje kamata prema stopi iz ugovora (ako je ugovorom stipulirano oporezivanje kamata po stopi manjoj od 12%). Ukoliko nerezident (primatelj kamata) ne dostavi dokumentaciju/zahtjev isplatitelju kamata, tada je isplatitelj kamata (rezident Republike Hrvatske) dužan dohodak od kamata koji je ostvario nerezident oporezivati prema odredbama tuzemnog *Zakona o porezu na dohodak.*

Dakle, za primjenu odredbi iz ugovora, **podnositelj zahtjeva – nerezident** je dužan popunjeni i **ovjereni obrazac Zahtjeva** dostaviti isplatitelju kamata (banci) prije pripisa, odnosno prije isplate kamata. Obrazac Zahtjev treba biti ovjeren od nadležnog inozemnog tijela (porezno tijelo države čiji je podnositelj zahtjeva rezident), te se ovjereni zahtjev podnosi za svaku isplatu. Iznimno, ako se radi o učestalim mjesečnim isplatama, tada se ovjereni zahtjev podnosi pri prvoj isplati, a potom ga je potrebno podnositi svakih šest mjeseci.[23] Obrasci se sastoje od četiri primjerka, i to po jedan primjerak za podnositelja zahtjeva, za isplatitelja dohotka, za inozemno porezno tijelo i za Poreznu upravu Republike Hrvatske.

Ako tuzemni isplatitelj u trenutku isplate primitka nerezidentu raspolaže ovjerenim primjercima obrasca Zahtjeva, tada će primijeniti odgovarajuće odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ukoliko tuzemni isplatitelj u trenutku isplate primitka nerezidentu ne raspolaže ovjerenim primjercima obrasca Zahtjeva, obvezan je primijeniti odredbe tuzemnog *Zakona o porezu na dohodak* prilikom isplate primitka.

U slučaju da tuzemni isplatitelj (rezident) u trenutku isplate primitka nerezidentu nije raspolagao ovjerenim primjercima obrasca Zahtjeva, te je prilikom isplate primitka primijenio odredbe tuzemnog *Zakona o porezu na dohodak,* nerezident može **u roku tri godine** od isteka godine u kojoj je primitak isplaćen, dostaviti Ministarstvu financija, Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb, ovjereni obrazac Zahtjeva radi povrata više plaćenog poreza u odnosu na porez koji bi prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trebao biti plaćen.

Tuzemni isplatitelj primitaka obvezan je nerezidentima pri svakoj isplati primitaka od kojih se utvrđuje dohodak (uključujući i dohodak od kapitala po osnovi kamata), obračunati, obustaviti i uplatiti porez na dohodak (uključujući i dohodak od kapitala po osnovi kamata) u skladu s odredbama *Zakona o porezu na dohodak,* ako ti nerezidenti imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U navedenom slučaju, ispostava Porezne uprave mjesno nadležna prema sjedištu isplatitelja na zahtjev nerezidenta izdaje potvrdu o porezu na dohodak plaćenom u Republici Hrvatskoj.[24]

Literatura:

1. Ministarstvo financija – Porezna uprava (2015.) *Sadržaj, način popunjavanja i rokovi dostavljanja izvješća o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima,* dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/obrazac_joppd/Documents/JOPPD_Obrazac_web.pdf.
2. Ministarstvo financija - Porezna uprava, *Šifarnik datuma izvješća ovisno o danu podnošenja,* dostupno na: http://www.porezna uprava.hr/obrazac_joppd/Documents/%C5%A0ifarnik %20dana %20u%20godini%20-%202016.pdf.
3. Ministarstvo financija – Porezna uprava, *Šifarnik država* dostupan je na mrežnoj stranici Porezne uprave: http://www.porezna-uprava.hr/obrazac_joppd/Documents/%C5%A0ifarnik%20dr%C5%BEava.pdf.
4. Ministarstvo financija - Porezna uprava, *Šifarnik gradova i općina* dostupan je na mrežnoj stranici Porezne uprave http://www.porezna-uprava.hr/obrazac_joppd/Documents%C5%A0ifrarnik %20 gradova%20i%20op%C4%87ina.pdf.
5. Ministarstvo financija – Porezna uprava (2015.) *Oporezivanje dohotka od kapitala,* X. dopunjeno i izmijenjeno izdanje.
6. Opći porezni zakon, Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15.
7. Porezna uprava, *Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.* Dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Dvostruko-oporezivanje.aspx.
8. Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. – ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13., 160/13., 157/14., 137/15.
9. Zakon o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 120/13., 125/13., 148/13., 83/14., 143/14.

[23] Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. – ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13., 160/13., 157/14., 137/15., čl. 80. stavak 6.

[24] Pravilnik o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. – ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13., 160/13., 157/14., 137/15., čl. 80. stavak 1. i 2.

Mr. sc. TANJA RAŠIĆ KRAJNOVIĆ
Porezna uprava, Područni ured Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Obračun PDV-a na isporuke stranog poreznog obveznika u tuzemstvu (primjena članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u)

Ako na području Republike Hrvatske obavlja oporezive isporuke dobara ili usluga porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik, kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga. Obveza obračuna PDV-a propisana je člankom 75. stavak 2. Zakona o PDV-u, a odnosi se na porezne obveznike i osobe koje nisu porezni obveznici, ali su registrirane za potrebe PDV-a, i to u slučaju kada im isporuke obavljaju porezni obveznici iz EU ili iz trećih zemalja. Autorica u članku kroz primjere pojašnjava obveze vezane za prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u

1. UVOD

Od ulaska Republike Hrvatske[1] u Europsku uniju[2] na snazi su odredbe Zakona[3] i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost[4] prema kojima se na isporuke dobara ili usluga oporezive u tuzemstvu, koje obavlja strani porezni obveznik[5], primjenjuje prijenos porezne obveze, odnosno PDV plaća porezni obveznik primatelj isporuke dobara ili usluga, te pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a.

Zakonodavac je iskoristio mogućnost propisivanja ove odredbe, koja je kao takva dana Direktivom Vijeća 2006/112/EZ[6] u članku 194.[7] Pri tome nije limitiran opseg isporuka dobara i obavljenih usluga na koje se ona primjenjuje.

Ovakav postupak obračuna PDV-a donosi određene prednosti za isporučitelja i primatelja isporuke, ali i za poreznu administraciju, a najznačajnija je da predstavlja mehanizam zaštite državnog proračuna.[8]

Bitno je naglasiti da je zakonodavac izabrao mogućnost propisivanja odredbe o prijenosu porezne obveze sukladno Direktivi, a kada je propisana primjena ove odredbe postala je obligatorna. Međutim, njena primjena naišla je na nerazumijevanje od strane sudionika isporuka i u velikom broju slučajeva jednostavno nije primjenjivana. Iz tog razloga, a uzimajući u obzir i prilagodbu sudionika isporuka na brojne novine u propisima koji uređuju oporezivanje PDV-om, Porezna uprava je dopustila možebitna odstupanja od njene primjene pod određenim uvjetima, ali najkasnije do 31. prosinca 2014. godine.[9]

Cilj ovog članka je na primjerima pojasniti primjenu odredbe o prijenosu porezne obveze, te pojasniti njene prednosti i nedostatke.

2. ČLANAK 75. STAVAK 2. ZAKONA O PDV-u

Primjena odredbe o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u[10] ograničena je na isporuke oporezive u tuzemstvu koje obavlja strani porezni obveznik, i to primatelju isporuke na kojeg je moguće prenijeti poreznu obvezu.

Stranim poreznim obveznikom (koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu) smatra se porezni obveznik sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u drugoj državi članici EU ili u trećoj zemlji neovisno o tome ima li ili nema dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj.[11]

Pri tome se porezni obveznik koji u tuzemstvu ima stalnu poslovnu jedinicu smatra stranim poreznim obveznikom (koji nema sjedište u tuzemstvu) ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) porezni obveznik obavlja oporezivu isporuku dobara i usluga u tuzemstvu
b) poslovna jedinica koju ima porezni obveznik u tuzemstvu ne sudjeluje u toj isporuci dobra i obavljenih usluga.[12]

Primatelj isporuke na kojeg je moguće prenijeti poreznu obvezu definiran je odredbama Pravilnika o PDV-u,[13] a to je:

a) svaki porezni obveznik uključujući i malog poreznog obveznika, neovisno o tome ima li ili nema PDV identifikacijski broj[14]

[1] U daljnjem tekstu: RH.

[2] U daljnjem tekstu: EU.

[3] Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 148/13., 143/14.; Rješenje USRH 99/13., 153/13., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) - članak 75. stavak 2.

[4] Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. - ispravak, 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u) - članak 150.

[5] Porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu.

[6] Od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva).

[7] Članak 194. Direktive:
„1. Ako oporezivu isporuku dobara ili pružanje usluga obavlja porezni obveznik koji nije osnovan u državi članici u kojoj treba platiti porez, države članice mogu predvidjeti da osoba koja je dužna platiti PDV bude osoba kojoj se isporučuju ta dobra ili pružaju te usluge.
2. Države članice propisuju uvjete za primjenu stavka 1.“

[8] Više u članku.

[9] Više u članku.

[10] *“Ako oporezive isporuke dobara ili usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik, odnosno pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a, kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga.“*

[11] Članak 150. stavak 4. Pravilnika o PDV-u, u daljnjem tekstu: HR PDV ID broj.

[12] Članak 75. stavak 4. Zakona o PDV-u.

[13] Članak 150. stavak 3. Pravilnika o PDV-u.

[14] U daljnjem tekstu: PDV ID broj.

b) pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima dodijeljen PDV ID broj
c) porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a ima dodijeljen HR PDV ID broj.

Strani porezni obveznik[15] koji ne može prenijeti poreznu obvezu temeljem članka 75. stavka 2. Zakona na primatelja u tuzemstvu obvezan je registrirati se za potrebe PDV-a u RH[16] i na obavljene oporezive isporuke obračunati i platiti PDV.[17]

2.1. Problemi u primjeni i dopune propisa

Problemi u primjeni članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u očitovali su se u tome da isporučitelj u brojnim situacijama nije prenosio poreznu obvezu, nego je zaračunavao hrvatski PDV, a proizašli su iz nerazumijevanja, odnosno neprihvaćanja navedene odredbe, te radi pogrešne pretpostavke da strani porezni obveznik kojem je dodijeljen HR PDV ID broj više nema status stranog poreznog obveznika. Od propisivanja zakonska odredba je jasna i izričita, te činjenica da isporučitelj (strani porezni obveznik) ima dodijeljen HR PDV ID broj nikad nije bila relevantna za njenu primjenu. U skladu s tim jasne su bile i odredbe članka 150. Pravilnika o PDV-u[18] i Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o PDV-u[19], koje su pojašnjavale kategoriju „primatelja" isporuke na kojeg je moguće prenijeti poreznu obvezu. U tom dijelu Pravilnik o PDV-u bio je ograničen na osobe registrirane za potrebe PDV-a (porezne obveznike i pravne osobe koje nisu porezni obveznici). Međutim, Zakon je kao primatelja definirao „poreznog obveznika" koji obuhvaća poreznog obveznika upisanog u registar obveznika PDV-a i malog poreznog obveznika bez uvjeta da su registrirani za potrebe PDV-a, te se odredba o prijenosu porezne obveze odnosila na sve porezne obveznike kao primatelje isporuka. **Potrebno je naglasiti da je i strani porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu osoba na koju se može prenijeti porezna obveza.**

Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o PDV-u[20] odredbe koje definiraju prijenos porezne obveze i porezni status primatelja isporuke na kojeg se može prenijeti porezna obveza dopunjene su na način da su isti taksativno navedeni[21] kako bi se olakšala njihova primjena. Opseg primatelja nije promijenjen, samo je detaljno propisan, s iznimkom malog poreznog obveznika koji je sada naveden kao primatelj na kojeg se može prenijeti porezna obveza bez obzira na činjenicu posjeduje li PDV ID broj. Također je naglašeno da je registracija za potrebe PDV-a bilo redovnog poreznog obveznika (upisanog u registar obveznika PDV-a) ili malog poreznog obveznika potpuno irelevantna za primjenu odredbe o prijenosu porezne obveze. Registracija za potrebe PDV-a bitna je za pravne osobe koje nisu porezni obveznici (javnopravna tijela i dr. iz čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u), te za strane porezne obveznike kao primatelje isporuka. To iz razloga što se pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, u vezi određivanja mjesta obavljanja usluga smatra poreznim obveznikom, a strani porezni obveznik kao primatelj isporuke može obračunati hrvatski PDV samo ako mu je dodijeljen HR PDV ID broj, čime se ujedno upisuje u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Zadržana je odredba koja pojašnjava status stranog poreznog obveznika, te je dodana odredba koja naglašava situaciju kada je u slučaju nemogućnosti prijenosa porezne obveze potrebna registracija stranog poreznog obveznika za potrebe PDV-a u tuzemstvu pri čemu on zaračunava hrvatski PDV.[22] Iako se navedeno iščitava iz odredbi o registraciji stranih poreznih obveznika za potrebe PDV-a u tuzemstvu, dodano je kako bi se otklonila bilo koja mogućnost nerazumijevanja odredbe o prijenosu porezne obveze, te omogućila njena pravilna primjena u praksi.

Jedina novina vezana uz primjenu odredbe o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, koju Pravilnik o PDV-u[23] propisuje od 1. siječnja 2015. godine, je praćenje isporuka koje mu podliježu putem obveze podnošenja *Prijave za isporuke dobara i usluga iz članka 75. stavka 2. Zakona* **(Obrazac - INO PPO). Obveza podnošenja ovog obrasca propisana je samo za strane porezne obveznike registrirane za potrebe PDV-a u tuzemstvu.**

Razdoblje oporezivanja za koje se podnosi prijava je od prvog do posljednjeg dana u mjesecu, a podnosi se u elektroničkom obliku najkasnije **do 20-og dana u mjesecu** koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja. U prijavu se ne upisuju vrijednosti isporuka dobara i usluga koje su oslobođene PDV-a u tuzemstvu. Ako strani porezni obveznik u razdoblju oporezivanja nije obavljao isporuke dobara ili usluga iz članka 75. stavka 2. Zakona, nije obvezan podnijeti prijavu.

2.2. Usklađenje prakse s propisom – prijelazno razdoblje

Kako je ranije navedeno u praksi je odredba o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u često „ignorirana" na način da su neki strani porezni obveznici registrirani za potrebe PDV-a u tuzemstvu pri isporukama dobara ili usluga oporezivih u tuzemstvu umjesto primjene prijenosa porezne obveze, zaračunavali hrvatski PDV pod HR PDV ID brojem. Takvo postupanje rezultiralo je više zaračunatim PDV-om, koji je isporučitelj morao uplatiti u državni proračun[24], a porezni obvezniki primatelj isporuke nije imao pravo odbitka pretporeza temeljem istoga.[25]

Porezna uprava je navedenu situaciju riješila na način da je dopustila različita postupanja u razdoblju prilagodbe na nova pravila pod uvjetom da državni proračun ne bude oštećen, ali najkasnije do 31. prosinca 2014. godine, a kako bi se izbjegla dodatna administracija vezano uz ispravke računa, poreznih prijava i povrata poreza. U tom smislu je objavljeno Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave,[26] koje u bitnome navodi sljedeće:

"...U vezi stranih poreznih obveznika koji su upisani u registar obveznika PDV-a i imaju dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj, a koji su se neovisno o obveznoj primjeni odredbi članka 75. stavka 2.

---

[15] Koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu.

[16] Sukladno članku 77. stavku 5. točki a) Zakona.

[17] Članak 150. stavak 5. Pravilnika o PDV-u.

[18] (Nar. nov., br. 79/13.) *"Osoba iz članka 75. stavka 2. Zakona koja plaća PDV je osoba registrirana za potrebe PDV-a u tuzemstvu."*

[19] (Nar. nov., br. 160/13.) čl. 48. (stavci 2. do 4.): *"Članak 150. mijenja se i glasi:...*

(2) Osoba iz članka 75. stavka 2. Zakona koja plaća PDV je osoba registrirana za potrebe PDV-a u tuzemstvu. Osoba registrirana za potrebe PDV-a u tuzemstvu obvezna je platiti PDV, ako joj isporuke dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u tuzemstvu obavi porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu.

(3) PDV prema članku 75. stavku 2. Zakona plaćaju i osobe iz članka 6. stavka 5. Zakona koje su registrirane za potrebe PDV-a, odnosno kojima je dodijeljen PDV identifikacijski broj, ako im isporuke dobara ili usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu.

(4) Poreznim obveznikom iz članka 75. stavka 2. Zakona koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu smatra se porezni obveznik sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u drugoj državi članici Europske unije, odnosno u trećoj zemlji."

[20] (Nar. nov., br. 157/14.) članak 28.

[21] Članak 28. (izmijenjeni članak 150. stavak 3. Pravilnika): *"Ako isporuke dobara i usluga za koje je mjesto oporezivanja u tuzemstvu obavi porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV prema članku 75. stavku 2. Zakona plaća primatelj tih isporuka i to:*

a) svaki porezni obveznik uključujući i malog poreznog obveznika, neovisno o tome ima li ili nema PDV identifikacijski broj,

b) pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima dodijeljen PDV identifikacijski broj,

c) porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a ima dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj."

[22] Članak 28. (izmijenjeni članak 150. stavak 5. Pravilnika).

[23] Članak 29. Pravilnika o izmjenama i dopunama Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 157/14) - članak 150.a Pravilnika.

[24] Članak 79. stavak 10. Zakona o PDV-u.

[25] Članak 135. stavak 2. Pravilnika o PDV-u.

[26] Klasa: 410-19/14-01/599, urbroj: 513-07-21-01/15-2 od 15. siječnja 2015. godine.

Zakona o PDV-u u svom poslovanju do 31. prosinca 2014. godine ponašali kao tuzemni porezni obveznici i zaračunavali PDV na obavljene isporuke napominjemo da se primjenjuje sljedeće.

Uzimajući u obzir činjenicu da je PDV koji obračunava jedan porezni obveznik drugom neutralan za državni proračun u slučaju kada je strani porezni obveznik izdavao račune za obavljene isporuke drugom poreznom obvezniku sa zaračunanim PDV-om koji je porezni obveznik - isporučitelj iskazivao u prijavi PDV-a kao obvezu i uredno podmirivao svoje obveze, a koji je porezni obveznik - primatelj iskazivao kao pretporez u prijavi PDV-a u tom slučaju kako bi se izbjegli dodatni problemi koji bi mogli proizići zbog ispravaka računa i povrata plaćenog PDV-a nije potrebno da strani porezni obveznik - isporučitelj izvrši ispravak svih do sada izdanih računa zbog primjene članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u. Međutim, skrećemo pažnju da je strani porezni obveznik – isporučitelj u buduće obvezan primjenjivati odredbe članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u na ispravan način. ...”

2.3. Izdavanje računa

Kod izdavanja računa za isporuke dobara i usluga čije je mjesto oporezivanja u tuzemstvu primjenjuju se pravila hrvatskog Zakona o PDV-u.[27]

Međutim, ako strani porezni obveznik sa sjedištem[28] u EU obavlja isporuke dobara i usluga čije je mjesto oporezivanja u tuzemstvu osobi koja je kao primatelj obvezna platiti PDV prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u, prilikom izdavanja računa primjenjuje pravila države članice u kojoj ima sjedište,[29] **što znači da u računu navodi PDV ID broj izdan u državi sjedišta**.[30]

Ali ako strani porezni obveznik ima sjedište[31] izvan EU, a obavlja isporuke dobara i usluga čije je mjesto oporezivanja u tuzemstvu osobi koja je kao primatelj obvezna platiti PDV prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u, prilikom izdavanja računa primjenjuje pravila hrvatskog Zakona o PDV-u, što znači da u računu navodi svoj HR PDV ID broj.[32]

Naime, osnovno je pravilo da država članica u kojoj se obavlja isporuka utvrđuje pravila o izdavanju računa, a kada je isporučitelj strani porezni obveznik sa sjedištem[33] u EU primjenjuje se izuzetak od tog pravila.

2.4. Iskazivanje u prijavama

Isporuke dobara i usluga na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze na primatelja temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u strani porezni obveznik (isporučitelj) ne iskazuje u prijavi PDV-a (PDV-obrascu) neovisno o tome je li mu dodijeljen HR PDV ID broj.

Strani porezni obveznik koji ima dodijeljen HR PDV ID broj obvezan je podnijeti *Prijavu za isporuke dobara i usluga iz članka 75. stavka 2. Zakona* (Obrazac - INO PPO).[34]

Obračunati PDV na primljene isporuke u skladu s člankom 75. stavkom 2. Zakona primatelj iskazuje u PDV-obrascu[35] pod rednim brojem II. 11., II. 12. ili II. 13. ovisno o stopi PDV-a, dok pretporez iskazuje pod rednim brojem III. 11., III. 12. ili III. 13. pod uvjetom da ima pravo na odbitak pretporeza.

Primljene isporuke se ne iskazuju u PDV-S obrascu.

3. PRIMJENA ČLANKA 75. STAVKA 2. ZAKONA O PDV-u U PRAKSI

Kod primjene članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u svaku transakciju u kojoj sudjeluje strani porezni obveznik treba sagledati u širem kontekstu, odnosno uzeti u obzir transakcije koje prethode i koje slijede nakon trensakcije čiji je porezni tretman potrebno definirati. Naime, iz uvjeta koji prethode određenoj transakciji ili slijede nakon nje proizlaze i moguće administrativne obveze stranog poreznog obveznika. Primjerice, isporuka dobara, na koju se primjenjuje prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, može uslijediti nakon kupnje dobara u tuzemstvu, uvoza dobara, stjecanja ili premještanja dobara unutar EU. Ako strani porezni obveznik ta dobra isporučuje primatelju na kojeg se može prenijeti porezna obveza temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, sam prijenos nije upitan bez obzira na porezni status isporučitelja u tuzemstvu. Naime, posjedovanje HR PDV ID broja se ne može ni u kojem slučaju izjednačavati sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem te se tako prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u primjenjuje i u slučaju kada je stranom poreznom obvezniku dodijeljen HR PDV ID broj. Međutim, potrebno je uzeti u obzir da je strani porezni obveznik (sa sjedištem u EU), koji nema dodijeljen HR PDV ID broj, a isporučuje dobra koja prethodno premješta ili stječe unutar EU, obvezan za premještanje, odnosno stjecanje dobara ishoditi HR PDV ID broj, a onda isporuku u kojoj prenosi poreznu obvezu treba iskazati u Obrascu - INO PPO.

Nadalje, strani porezni obveznik kojem je iz nekog razloga dodijeljen HR PDV ID broj PDV plaćen prilikom nabave dobara u tuzemstvu ili prilikom uvoza dobara u tuzemstvo iskazuje u PDV-obrascu i na taj način koristi pretporez, dok strani porezni obveznik kojem nije dodijeljen HR PDV ID broj PDV plaćen prilikom nabave dobara u tuzemstvu ili prilikom uvoza dobara u tuzemstvo potražuje podnošenjem Zahtjeva za povrat[36] putem elektroničkog portala države članice u kojoj ima sjedište.[37]

Kako primijeniti odredbe članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u u realnim situacijama i na što treba obratiti pozornost bit će pojašnjeno kroz sljedeće primjere.

U svakom pojedinom slučaju potrebno je utvrditi sljedeće:

- o kakvoj isporuci dobra ili usluzi se radi
- porezni status isporučitelja i primatelja isporuke
- mjesto obavljanja isporuke dobra ili usluge (temeljem koje odredbe Zakona[38])
- mjesto sjedišta[39] isporučitelja (stranog poreznog obveznika)
- posjeduje li isporučitelj HR PDV ID broj, odnosno treba li ga zatražiti.

Primjer 1. Strani porezni obveznik A sa sjedištem u Austriji (AT) kupi dobra od tuzemnog poreznog obveznika B(HR). Dobra se nalaze na skladištu poreznog obveznika B u Virovitici. Odmah po kupnji strani porezni obveznik A(AT) proda predmetna dobra tuzemnom

[27] Članak 78. stavak 9. Zakona o PDV-u, a sukladno članku 219.a stavku 1. Direktive.

[28] Ili stalnom poslovnom jedinicom iz koje se obavljaju isporuke ili prebivalištem ili uobičajenim boravištem.

[29] Članak 78. stavak 10. Zakona o PDV-u, a sukladno članku 219.a stavku 2. Direktive.

[30] Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/14-01/599, urbroj: 513-07-21-01/15-2 od 15. 1. 2015.

[31] Ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju isporuke ili prebivalište ili uobičajenim boravištem.

[32] Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/14-01/599, urbroj: 513-07-21-01/15-2 od 15. 1. 2015.

[33] Ili stalnom poslovnom jedinicom iz koje se obavljaju isporuke ili prebivalištem ili uobičajenim boravištem

[34] Članak 150.a Pravilnika o PDV-u.

[35] Članci 175. i 176. Pravilnika o PDV-u.

[36] Članak 68. Zakona o PDV-u.

[37] Članak 70. Zakona o PDV-u.

[38] Navedeno je bitno iz razloga što se primjerice za primljene usluge čije se mjesto obavljanja utvrđuje prema općem načelu ne primjenjuju odredbe članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, kao ni za stjecanje dobara unutar EU.

[39] Ili stalne poslovne jedinice iz koje se obavljaju isporuke ili prebivališta ili uobičajenog boravišta.

poreznom obvezniku C(HR), koja on preuzme sa skladišta poreznog obveznika B(HR). Strani porezni obveznik A(AT) nema HR PDV ID broj.

Isporuka dobara koja se nalaze u tuzemstvu sukladno članku 12. Zakona o PDV-u oporeziva je u tuzemstvu. Budući da je isporučitelj strani porezni obveznik sa sjedištem u drugoj državi članici, a primatelj isporuke je tuzemni porezni obveznik, kod isporuke se primjenjuje prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Strani porezni obveznik A(AT) će PDV plaćen prilikom kupnje dobara od tuzemnog poreznog obveznika B(HR) zatražiti podnošenjem Zahtjeva za povrat putem elektroničkog portala u Austriji.

Kada isporučuje dobra strani porezni obveznik A(AT) tuzemnom poreznom obvezniku C(HR) ne zaračunava PDV, niti podnosi obrasce PDV i INO PPO.

Račun izdaje sukladno austrijskim propisima i pod AT PDV ID brojem, uz napomenu „prijenos porezne obveze" ili „reverse charge" i poziv na članak 75. stavak 2. hrvatskog Zakona o PDV-u.

Primatelj isporuke tuzemni porezni obveznik C(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 11., II. 12. ili II. 13. ovisno o stopi PDV-a, te istovremeno koristi odbitak pretporeza[40] pod rednim brojem III. 11., III. 12. ili III. 13. Stoga, u slučaju kada ima pravo na odbitak pretporeza, primatelj isporuke PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

Zaključno, strani porezni obveznik A(AT) nema administrativnih obveza u tuzemstvu, niti plaća PDV u tuzemstvu, a tuzemni primatelj isporuke C(HR) iskazuje obvezu PDV-a, ali samo kao obračunsku kategoriju.

Primjer 2. Što da je primatelj isporuke kupac C(HR) mali porezni obveznik?

Prava i obveze isporučitelja A(AT) ostaju nepromijenjene u odnosu na *Primjer 1.*

Primatelj isporuke tuzemni mali porezni obveznik C(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 11., II. 12. ili II. 13. ovisno o stopi PDV-a, te plaća iskazani iznos jer nema pravo odbitka pretporeza.[41]

Ako mali porezni obveznik C(HR) ima dodijeljen PDV ID broj, PDV obrazac podnosi elektroničkim putem.

Međutim, ako mali porezni obveznik C(HR) nema dodijeljen PDV ID broj, za predmetnu nabavu dobara ne treba PDV ID broj, **a PDV obrazac će podnijeti u papirnatom obliku.**

Primjer 3. Strani porezni obveznik S sa sjedištem u Sloveniji (SI) kupi dobra od poreznog obveznika M sa sjedištem u Mađarskoj (HU). Dobra se nalaze na skladištu poreznog obveznika M(HU) i on ih isporučuje poreznom obvezniku S(SI) u Zagreb. Odmah po stjecanju strani porezni obveznik S(SI) proda predmetna dobra tuzemnom poreznom obvezniku A(HR). Strani porezni obveznik S(SI) prije ovih transakcija nije imao HR PDV ID broj.

Budući da se u prvoj transakciji radi o isporuci dobara između dva porezna obveznika, a dobra se otpremaju iz Mađarske u Hrvatsku, kupac dobara strani porezni obveznik S(SI) ima oporezivo stjecanje dobara u tuzemstvu,[42] te je dužan obračunati hrvatski PDV.[43] Kako bi obavio stjecanje u RH strani porezni obveznik S(SI) dužan je ishoditi HR PDV ID broj,[44] a PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju u hrvatskom PDV-obrascu[45] (uz ispunjenje uvjeta za odbitak pretporeza), i to obvezu pod rednim brojem II. 5., II. 6. ili II. 7. ovisno o poreznoj stopi, a pretporez pod rednim brojem III. 5., III. 6. ili III. 7. Za obavljeno stjecanje podnosi i PDV-S obrazac.

U drugoj transakciji radi se o isporuci dobara koja se nalaze u tuzemstvu, te je mjesto oporezivanja sukladno članku 12. Zakona o PDV-u tuzemstvo. Budući da je isporučitelj strani porezni obveznik sa sjedištem u drugoj državi članici, a primatelj isporuke je tuzemni porezni obveznik, kod isporuke se primjenjuje prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Isporuku tuzemnom poreznom obvezniku A(HR) isporučitelj S(SI) ne iskazuje u obrascu PDV, ali budući da mu je dodijeljen HR PDV ID broj podnosi Obrazac-INO PPO.

Račun izdaje sukladno slovenskim propisima i pod SI PDV ID brojem, uz napomenu „prijenos porezne obveze" ili „reverse charge" i poziv na članak 75. stavak 2. hrvatskog Zakona o PDV-u.

Primatelj isporuke tuzemni porezni obveznik A(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 11., II. 12. ili II. 13. ovisno o stopi PDV-a, te istovremeno koristi odbitak pretporeza[46] pod rednim brojem III. 11., III. 12. ili III. 13. Stoga, u slučaju kada ima pravo na odbitak pretporeza, primatelj isporuke PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

Zaključno, strani porezni obveznik S(SI) ima administrativne obveze u tuzemstvu, ali radi okolnosti iz prve transakcije vezane uz njegovu nabavu dobara. Stoga je dužan ishoditi HR PDV ID broj i podnijeti obrasce PDV i PDV-S za stjecanje dobara, a za daljnju isporuku Obrazac-INO PPO. Međutim, ne plaća PDV u tuzemstvu (stjecanje mu je obračunska kategorija), a tuzemni primatelj isporuke A(HR) iskazuje obvezu PDV-a, ali također samo kao obračunsku kategoriju.

Primjer 4. Što da je strani porezni obveznik S(SI) iz primjera 3. mali porezni obveznik u Sloveniji? Mijenja li to njegove obveze vezano uz obavljene transakcije u RH?

Strani porezni obveznik S(SI) je „mali porezni obveznik" u svojoj državi sjedišta. Međutim, za transakcije obavljene u RH smatra se poreznim obveznikom jer se na strane porezne obveznike u tuzemstvu ne primjenjuju odredbe članka 90. Zakona o PDV-u.[47]

Primjer 5. Strani porezni obveznik D sa sjedištem u Njemačkoj (DE) obavi uslugu projektiranja vezano uz nekretninu koja će se graditi u tuzemstvu Ministarstvu turizma Republike Hrvatske MT(HR). MT(HR) ima dodijeljen PDV ID broj iz razloga odustanka od praga stjecanja.[48] Strani porezni obveznik D(DE) nema dodijeljen HR PDV ID broj.

Radi se o usluzi vezanoj uz nekretninu čije je mjesto oporezivanja sukladno članku 19. Zakona o PDV-u tuzemstvo. Budući da uslugu obavlja strani porezni obveznik sa sjedištem u drugoj državi članici, a primatelj je pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima dodijeljen PDV ID broj, primjenjuje se prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Strani porezni obveznik D(DE) uslugu ne iskazuje u PDV-obrascu, niti podnosi Obrazac-INO PPO.

[40] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[41] Članak 90. stavak 2. Zakona o PDV-u.

[42] Članak 27. Zakona o PDV-u.

[43] članak 75. stavak 1. točka 3. Zakona o PDV-u.

[44] Članak 77. stavak 5. točka b) Zakona o PDV-u.

[45] Članci 175. i 176. Pravilnika o PDV-u.

[46] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[47] Članak 90. stavak 1. Zakona o PDV-u:

"»Malim poreznim obveznikom« u smislu ovoga Zakona smatra se pravna osoba sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, odnosno fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 230.000,00 kuna."

[48] Primjer je izmišljen za potrebe članka, a pretpostavka je da MT(RH) ima dodijeljen PDV ID broj, te da nije upisano u registar obveznika PDV-a.

Račun izdaje sukladno njemačkim propisima i pod njemačkim PDV ID brojem, uz napomenu „prijenos porezne obveze“ ili „reverse charge“ i poziv na članak 75. stavak 2. hrvatskog Zakona o PDV-u.

Primatelj usluge MT(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 13., ali nema pravo odbitka pretporeza jer nije porezni obveznik i primljenu uslugu koristi u negospodarske svrhe, te plaća iskazani iznos.

Zaključno, strani porezni obveznik D(DE) nema administrativnih obveza u tuzemstvu, niti plaća PDV u tuzemstvu, a tuzemni primatelj isporuke MT(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV-obrascu i plaća porez.

Primjer 6. Strani porezni obveznik L sa sjedištem u Nizozemskoj (NL) uveze u RH dobra iz Turske, koja proda stranom poreznom obvezniku T sa sjedištem u Italiji (IT), a on ih dalje preproda tuzemnom povezanom društvu H. Strani porezni obveznik L(NL) nema HR PDV ID broj, a strani porezni obveznik T(IT) ima HR PDV ID broj jer u RH povremeno obavlja stjecanje dobara.

U prvoj transakciji radi se o oporezivom događaju, odnosno uvozu dobara, temeljem kojeg strani porezni obveznik L(NL) plaća hrvatski PDV. Radi ovog oporezivog događaja nije potrebna registracija za potrebe PDV-a u RH, a strani porezni obveznik L(NL) plaćeni PDV pri uvozu dobara u RH potražuje podnošenjem Zahtjeva za povrat[49] putem elektroničkog portala u Nizozemskoj.

U drugoj transakciji dolazi do isporuke dobara u tuzemstvu između dva strana porezna obveznika. Mjesto oporezivanja isporuke je tuzemstvo sukladno članku 12. Zakona o PDV-u. Budući je primatelj isporuke strani porezni obveznik T(IT) registriran u RH za potrebe PDV-a, moguća je primjena odredbe o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Stoga, isporučitelj strani porezni obveznik L(NL) ne zaračunava PDV, a isporuku stranom poreznom obvezniku T(IT) ne iskazuje u obrascima PDV, niti INO PPO.

Račun izdaje sukladno nizozemskim propisima i pod NL PDV ID brojem, uz napomenu „prijenos porezne obveze“ ili „reverse charge“ i poziv na članak 75. stavak 2. hrvatskog Zakona o PDV-u.

Primatelj isporuke strani porezni obveznik T(IT) iskazuje obvezu PDV-a u PDV-obrascu[50] pod rednim brojem II. 11., II. 12. ili II. 13. ovisno o stopi PDV-a, te istovremeno koristi odbitak pretporeza[51] pod rednim brojem III. 11., III. 12. ili III. 13, odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

U trećoj transakciji dolazi do isporuke dobara u tuzemstvu između stranog poreznog obveznika T(IT) i tuzemnog poreznog obveznika H(HR), koja je sukladno članku 12. Zakona o PDV-u oporeziva u tuzemstvu, a primjenjuju se odredbe članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Strani porezni obveznik T(IT) ne zaračunava PDV, isporuku tuzemnom poreznom obvezniku H(HR) ne iskazuje u PDV-obrascu, ali budući da ima HR PDV ID broj, podnosi Obrazac-INO PPO.

Tuzemni primatelj isporuke porezni obveznik H(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 11., II. 12. ili II. 13. ovisno o stopi PDV-a, te istovremeno koristi odbitak pretporeza[52] pod rednim brojem III. 11., III. 12. ili III. 13., odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

Primjer 7. Tuzemni porezni obveznik P angažira stranog poreznog obveznika A sa sjedištem u Sloveniji (SI) da mu obavi soboslikarske radove na poslovnom prostoru u gradnji. Strani porezni obveznik A(SI) uzme podizvođača radova stranog poreznog obveznika B sa sjedištem u trećoj zemlji (BiH) da te iste radove obavi umjesto njega. Strani porezni obveznici A(SI) i B(BiH) nemaju HR PDV ID broj, a poslovni prostor se nalazi u Zagrebu. Postavlje se pitanje poreznog tretmana, odnosno treba li se i tko registrirati za potrebe PDV-a u RH.

U prvoj transakciji radi se o obavljanju usluge vezane uz nekretninu između dva strana porezna obveznika, a mjesto obavljanja i oporezivanja usluge je tuzemstvo sukladno članku 19. Zakona o PDV-u. Budući da primatelj usluge strani porezni obveznik A(SI) nema HR PDV ID broj, pružatelj usluge strani porezni obveznik B(BiH) ne može primijeniti odredbu članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u i prenijeti poreznu obvezu, nego mora zaračunati hrvatski PDV.

Stoga se strani porezni obveznik B(BiH) prije obavljanja usluge registrira za potrebe PDV-a u RH i na obavljenu uslugu obračunava hrvatski PDV koji iskazuje u PDV-obrascu pod rednim brojem II. 3.[53]

Račun izdaje sukladno odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u, pod HR PDV ID brojem.

Primatelj usluge strani porezni obveznik A(SI) plaćeni PDV potražuje podnošenjem Zahtjeva za povrat putem elektroničkog portala u Sloveniji.

U drugoj transakciji radi se o obavljanju usluge vezane uz nekretninu između stranog i tuzemnog poreznog obveznika, a mjesto obavljanja i oporezivanja usluge je tuzemstvo. Budući da je primatelj usluge tuzemni porezni obveznik P(HR), moguća je primjena odredbe o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Stoga pružatelj usluge strani porezni obveznik A(SI) ne zaračunava PDV, niti podnosi obrasce PDV i INO PPO. Račun izdaje sukladno slovenskim propisima i pod SI PDV ID brojem, uz napomenu „prijenos porezne obveze“ ili „reverse charge“ i poziv na članak 75. stavak 2. hrvatskog Zakona o PDV-u.

Tuzemni primatelj usluge porezni obveznik P(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 13., te istovremeno koristi odbitak pretporeza[54] pod rednim brojem III. 13., odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

Zaključno, u slučaju kada se obavlja usluga oporeziva u tuzemstvu između dva strana porezna obveznika, te između stranog i tuzemnog poreznog obveznika, registraciju za potrebe PDV-a u tuzemstvu dužan je obaviti strani porezni obveznik koji ne može prenijeti poreznu obvezu na primatelja usluge temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, odnosno u ovom slučaju prvi pružatelj usluge u nizu.

Primjer 8. Što da je strani porezni obveznik A(SI) iz Primjera 7. u vrijeme kada su obavljene soboslikarske usluge imao HR PDV ID broj?

U tom slučaju u prvoj transakciji nije potrebna registracija za potrebe PDV-a pružatelja usluge stranog poreznog obveznika iz treće zemlje B(BiH) jer se primjenjuje odredba o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u[55] na primatelja usluge stranog poreznog obveznika A(SI) registriranog za potrebe PDV-a u RH.

[49] Članak 68. Zakona o PDV-u.

[50] Dodjelom HR PDV ID broja strani porezni obveznik T(IT) ujedno je i upisan u registar obveznika PDV-a u RH.

[51] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[52] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[53] Članak 175. Pravilnika o PDV-u.

[54] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[55] Članak 77. Zakona o PDV-u ne propisuje registraciju za potrebe PDV-a u ovom slučaju.

Stoga strani porezni obveznik B(BiH) ne zaračunava PDV, niti podnosi obrasce PDV i INO PPO.

Primatelj isporuke strani porezni obveznik A(SI) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 13., te istovremeno koristi odbitak pretporeza[56] pod rednim brojem III. 13., odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

U drugoj transakciji pružatelj usluge strani porezni obveznik A(SI) prenosi poreznu obvezu na tuzemnog poreznog obveznika P(HR) temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u. Stoga ne zaračunava PDV, ne iskazuje obavljenu uslugu u PDV-obrascu, ali budući da je registriran za potrebe PDV-a u RH podnosi Obrazac-INO PPO. Račun izdaje sukladno slovenskim propisima i pod SI PDV ID brojem, uz napomenu „prijenos porezne obveze" ili „reverse charge" i poziv na članak 75. stavak 2. hrvatskog Zakona o PDV-u.

Tuzemni primatelj usluge porezni obveznik P(HR) iskazuje obvezu PDV-a u PDV obrascu pod rednim brojem II. 13., te istovremeno koristi odbitak pretporeza[57] pod rednim brojem III. 13., odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

U drugoj transakciji radi se o obavljanju usluge soboslikarskih radova između dva porezna obveznika upisana u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu,[58] te je potrebno naglasiti da se radi sjedišta pružatelja usluge primjenjuju odredbe o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2., a ne članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u.[59]

Primjer 9. Što da je strani porezni obveznik A(SI) iz Primjera 7. u vrijeme kada su obavljene soboslikarske usluge imao HR PDV ID broj, a za podizvođača je uzeo tuzemnog poreznog obveznika C?

U ovom slučaju u prvoj transakciji radi se o obavljanju usluge vezane uz nekretninu između tuzemnog i stranog poreznog obveznika upisanih u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu,[60] te je mjesto oporezivanja tuzemstvo, a primjenjuje se odredba o tuzemnom prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u.[61]

Tuzemni isporučitelj C(HR) ne zaračunava PDV, a na računu navodi napomenu „prijenos porezne obveze" i poziv na članak 75. stavak 3. točku a) Zakona o PDV-u. Isporuku iskazuje u PDV-obrascu pod rednim brojem I. 1.[62], te podnosi PPO-obrazac.[63]

Strani porezni obveznik A(SI) iskazuje obvezu PDV-a temeljem primljene usluge u PDV-obrascu pod rednim brojem II. 4.[64], te istovremeno koristi odbitak pretporeza[65] pod rednim brojem III. 4.[66], odnosno PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

U drugoj transakciji porezni tretman je jednak kao u *primjeru 8.*, odnosno strani porezni obveznik A(SI) primjenjuje odredbu o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Zaključno, kada tuzemni porezni obveznik pruža uslugu vezanu uz nekretninu (koja je navedena u članku 152. Pravilnika o PDV-u) stranom poreznom obvezniku registriranom za potrebe PDV-a u RH, primjenjuje se tuzemni prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u.[67]

Međutim, kada istu uslugu strani porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u RH pruža tuzemnom poreznom obvezniku, primjenjuje se prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Primjer 10. Strani porezni obveznik K sa sjedištem u trećoj zemlji (BiH) organizira kongres u Dubrovniku i naplaćuje kotizaciju sudionicima kongresa, a to su porezni obveznici iz RH i okolnih država. Većina sudionika čije je sjedište izvan RH nema HR PDV ID broj.

Mjestom obavljanja usluge pristupa kongresu obavljene poreznom obvezniku je tamo gdje se kongres odvija, odnosno u tuzemstvu.[68] Vezano uz organizaciju kongresa smatra se da ju je porezni obveznik obavio za svoje potrebe, a pruža uslugu pristupa kongresu.[69]

Budući da su primatelji usluge jednim dijelom tuzemni porezni obveznici i strani porezni obveznici registrirani za potrebe PDV-a u RH, a jednim dijelom strani porezni obveznici koji nisu registrirani za potrebe PDV-a u RH, moguća je djelomična primjena odredbe o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, te se strani porezni obveznik K(BiH) treba registrirati za potrebe PDV-a u RH.

Kada uslugu pristupa zaračunava tuzemnim poreznim obveznicima i stranim poreznim obveznicima registriranim za potrebe PDV-a u RH, primjenjuje članak 75. stavak 2. Zakona o PDV-u i ne zaračunava PDV. Obavljenu uslugu ne iskazuje u PDV-obrascu, ali s obzirom da je registriran za potrebe PDV-a u RH podnosi Obrazac-INO PPO. Račun izdaje sukladno odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u, pod HR PDV ID brojem.[70]

Primatelji uslugu iskazuju u PDV obrascu pod rednim brojem II. 13., te istovremeno koriste odbitak pretporeza[71] pod rednim brojem III. 13., odnosno PDV iskazuju kao obračunsku kategoriju.

Kada uslugu pristupa zaračunava stranim poreznim obveznicima koji nisu registrirani za potrebe PDV-a u RH, strani porezni obveznik K(BiH) ne može primijeniti prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, nego zaračunava hrvatski PDV, koji iskazuje u PDV-obrascu pod rednim brojem II. 3. Račun izdaje sukladno odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u, pod HR PDV ID brojem.

Primatelji usluge sa sjedištem u EU plaćeni PDV potražuju podnošenjem Zahtjeva za povrat putem elektroničkog portala u državi sjedišta.[72] Dok primatelji usluge sa sjedištem izvan EU plaćeni PDV potražuju putem Zahtjeva za povrat PDV-a[73] u papirnatom obliku koji podnose Poreznoj upravi RH.

---

[56] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[57] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[58] Dodjelom HR PDV ID broja strani porezni obveznik A(SI) ujedno je i upisan u registar obveznika PDV-a u RH.

[59] Članak 151. stavak 1. Zakona o PDV-u:

„...U slučaju da isporuke na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze u tuzemstvu propisane člankom 75. stavkom 3. Zakona obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a registriran je za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj primjenjuju se odredbe članka 75. stavka 2. Zakona."

[60] Dodjelom HR PDV ID broja strani porezni obveznik A(SI) ujedno je i upisan u registar obveznika PDV-a u RH.

[61] Usluga iz članka 152. stavka 1. točke a) Pravilnika o PDV-u; te članak 151. stavak 1. Pravilnika o PDV-u.

[62] Članak 174. Pravilnika o PDV-u.

[63] Članak 179. Pravilnika o PDV-u.

[64] Članak 175. Pravilnika o PDV-u.

[65] Ako ispunjava uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[66] Članak 176. Pravilnika o PDV-u.

[67] Oba sudionika isporuke su upisana u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

[68] Članak 21. stavak 1. Zakona o PDV-u:

"Mjestom obavljanja usluga pristupa kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima kao što su izložbe i sajmovi te pomoćnih usluga u vezi s tim pristupom, obavljenih poreznom obvezniku, smatra se mjesto gdje se ta događanja stvarno odvijaju."

[69] Usluga pristupa je apsorbirala uslugu organizacije kongresa.

[70] Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa: 410-19/14-01/599, urbroj: 513-07-21-01/15-2 od 15. 1. 2015.

[71] Ako ispunjavaju uvjete iz članka 57. Zakona o PDV-u.

[72] Članak 68. Zakona o PDV-u.

[73] Članak 67. Zakona o PDV-u.

4. PREDNOSTI I NEDOSTACI PRIMJENE ODREDBE O PRIJENOSU POREZNE OBVEZE

U praksi su prisutna različita mišljenja vezano uz primjenu odredbe članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u, te se daju prednosti pojedinim argumentima *za* i *protiv*. Neki od relevantnih argumenata navedeni su u nastavku.

4.1. Prednosti i nedostaci vezano uz isporučitelja

Prednosti:

- Nema administrativnog opterećenja vezano uz registraciju za potrebe PDV-a u RH za strane porezne obveznike koji obavljaju samo isporuke na koje se primjenjuje članak 75. stavak 2. Zakona o PDV-u.
- Strani porezni obveznici registrirani za potrebe PDV-a u RH isporuke na koje se primjenjuje članak 75. stavak 2. Zakona o PDV-u iskazuju samo u Obrascu – INO PPO.
- Nema poreznog opterećenja za sve strane porezne obveznike temeljem isporuka na koje se primjenjuje članak 75. stavak 2. Zakona o PDV-u

Nedostaci:

- Strani porezni obveznici se ne mogu ponašati kao tuzemni i jednostavno na sve isporuke oporezive u tuzemstvu zaračunavati hrvatski PDV, nego moraju svaku isporuku porezno tretirati ovisno o oklonostima u kojim se odvija, odnosno moraju uzeti u obzir porezni status primatelja isporuke.
- Strani porezni obveznici ponekad žele registraciju za potrebe PDV-a u RH radi bržeg ostvarivanja prava na odbitak pretporeza, a u slučaju primjene članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u registracija nije potrebna.

4.2. Prednosti i nedostaci vezano uz primatelja isporuke

Prednost:

- Za primatelja isporuke koji ima pravo odbitka pretporeza smanjuje se porezno opterećenje jer PDV iskazuje kao obračunsku kategoriju.

Nedostatak:

- Primatelj isporuke mora voditi računa o poreznom statusu isporučitelja, odnosno o poreznom tretmanu isporuke jer nema pravo na pretporez ako je PDV više zaračunan.

4.3. Prednosti i nedostaci vezano uz poreznu administraciju

Prednosti:

- Zaštita državnog proračuna kao najznačajnija. Prijenos porezne obveze eliminira situaciju u kojoj isporučitelj nije uplatio PDV u državni proračun, a primatelj isporuke ga potražuje kao pretporez.
- Administrativno rasterećenje radi značajno manjeg broja registracija stranih poreznih obveznika za potrebe PDV-a u RH.
- Administrativno rasterećenje radi značajno manje potrebe za prisilnom naplatom poreznog duga od stranih poreznih obveznika jer se primjenom članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u ne stvara obveza plaćanja PDV-a.
- Administrativno rasterećenje vezano uz porezni nadzor jer primjenom članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u strani porezni obveznik kao takav nije interesantan, s izuzetkom kružnih prijevara. Porezni nadzor se može usmjeriti na primatelja isporuke (tuzemnog poreznog obveznika ili pravnu osobu koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a[74]) koji je lakše dostupan.

Nedostaci:

- Za svaku transakciju treba utvrditi porezni tretman što otežava porezno praćenje.
- Obvezu registracije svakog stranog poreznog obveznika temeljem izjave o namjeravanim aktivnostima treba detaljno razmotriti.
- Otežano praćenje u poreznom nadzoru jer strani porezni obveznik kod primjene članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u ne iskazuje isporuku u PDV-obrascu. Porezno praćenje isporuka je omogućeno kroz Obrazac-INO PPO, ali samo kod stranih poreznih obveznika registriranih za potrebe PDV-a u RH.
- Ne dolazi do fizičke uplate novca u državni proračun.

5. ZAKLJUČAK

Prijenos porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u primjenjuje se samo u slučajevima kada je isporučitelj strani porezni obveznik, a isporuka se smatra oporezivom u tuzemstvu. Najčešće su to slučajevi isporuke dobara koja se nalaze u tuzemstvu ili usluga čije se mjesto oporezivanja utvrđuje sukladno odredbama koje su iznimka od osnovnog pravila.[75]

Primjena članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u iziskuje najprije poznavanje propisa i pozorno razmatranje uvjeta u kojima se odvijaju isporuke, ali je zapravo vrlo jednostavna. Potrebno je utvrditi o kakvoj isporuci se radi i porezni status sudionika isporuke kako bi utvrdili mjesto oporezivanja isporuke, a ako je mjesto oporezivanja tuzemstvo, utvrditi sjedište[76] isporučitelja i mogućnost prijenosa porezne obveze na primatelja ovisno o njegovom poreznom statusu. Prigovor vezan uz kompliciranost primjene ove odredbe može se uzeti u obzir samo u posljednjem dijelu kada je potrebno utvrditi sjedište isporučitelja i mogućnost prijenosa porezne obveze na primatelja.[77] Sve prije toga potrebno je sagledati u bilo kojoj isporuci oporezivoj PDV-om, što eliminira veliki dio prigovora njenoj primjeni. Svaka novina na koju dodatno treba obratiti pozornost opterećuje osobe koje primjenjuju obvezujuću pravnu normu. Međutim, kako je ranije navedeno, brojne su prednosti primjene ove odredbe i svakako nadmašuju nedostatke, koji bi se jednom rječju mogli označiti kao kompliciranost. Najznačajniji argument koji ide u prilog primjeni ove odredbe je zaštita državnog proračuna na način da ne može doći do neravnoteže kao kod redovnog postupka oporezivanja kada iz bilo kojeg razloga isporučitelj ne uplati PDV u državni proračun, a primatelj isporuke isti taj PDV potražuje kao pretporez. Pri tome treba uzeti u obzir da je teže represivno djelovati na stranog poreznog obveznika jer je teže dostupan.

---

[74] Iznimka je primatelj strani porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u RH.

[75] Članak 75. stavak 2. Zakona o PDV-u ne primjenjuje se na usluge čije se mjesto oporezivanja utvrđuje sukladno članku 17. stavku 1. Zakona o PDV-u.

[76] Ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju isporuke ili prebivalište ili uobičajeno boravište.

[77] Nije moguć prijenos porezne obveze na primatelje građane, pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a nisu registrirane za potrebe PDV-a i strane porezne obveznike koji nisu registrirani za potrebe PDV-a u RH.

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Obveza podnošenja tromjesečnog Obrasca PPO – Pregled tuzemnih isporuka s prijenosom porezne obveze

Prema članku 179. Pravilnika o PDV-u, propisana je obveza sastavljanja prijave o tuzemnim isporukama s prijenosom porezne obveze. Ova je obveza propisana s primjenom od 1. siječnja 2015. godine. Prijava se podnosi tromjesečno na Obrascu PPO koji je sastavni dio Pravilnika o PDV-u, a za prvo tromjesečje ove godine rok podnošenja je bio do 20. travnja 2016. godine. Obveznici podnošenja Obrasca PPO su porezni obveznici koji obavljaju isporuke drugim tuzemnim poreznim obveznicima s prijenosom porezne obveze prema čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u (obavljanje građevinskih radova, isporuka otpada, isporuka nekretnina s prijenosom porezne obveze). Autorica u članku podsjeća porezne obveznike na rokove dostave i način sastavljanja Obrasca PPO.

1. UVOD

Temeljem odredbi Zakona o PDV-u[1], koji se primjenjuje od 1. srpnja 2013. godine, kod određenih isporuka primjenjuje se obračun PDV-a s prijenosom porezne obveze na primatelja isporuke. Radi se o obrnutom postupku oporezivanja ("reverse charge") kod kojega PDV umjesto isporučitelja obračunava sam primatelj isporuke. Tuzemni prijenos porezne obveze temeljem čl. 75. st. 3. Zakona, primjenjuje se kod:

a) obavljanja građevinskih usluga kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge
b) isporuka rabljenog materijala i onoga koji se u istom stanju ne može ponovno upotrijebiti, otpada, industrijskog i neindustrijskog otpada, reciklažnog otpada, djelomično obrađenog otpada, te dobara i usluga koje Pravilnikom propisuje ministar financija
c) isporuka nekretnina, prema članku 40. stavku 1. točkama j) i k) Zakona, ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje u skladu s člankom 40. stavkom 4. Zakona
d) isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe
e) prijenosa emisijskih jedinica stakleničkih plinova sukladno propisima kojima se uređuje sustav trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova.

Za sve prethodno navedene isporuke, obveznik obračuna PDV-a nije isporučitelj, nego je to primatelj isporuke, ako se radi o primatelju koji je upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost. Radi se o tzv. prijenosu porezne obveze s poreznog obveznika isporučitelja na primatelja isporuke ("reverse charge" postupak).

[1] Nar. nov., br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13. i 143/14.

2. PRIJENOS POREZNE OBVEZE KOD OBAVLJANJA GRAĐEVINSKIH USLUGA

Odredbama članka 75. stavak 3. Zakona o PDV-u, a zatim detaljnije i člankom 151. odnosno 152. Pravilnika o PDV-u[2], propisano je da je **za izvedene građevinske usluge porezni obveznik primatelj usluga** ako je on porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost. Ako je naručitelj građevinskih radova, tj. investitor, osoba koja nije upisana u registar obveznika PDV-a, u tom slučaju obveznik PDV-a je izvođač radova.

Prijenos porezne obveze s izvođača na investitora propisan je za građevinske usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, **uključujući usluge održavanja i popravka građevinskog dijela objekata.** Međutim, ako se radi o popravcima i održavanju ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme u ovom slučaju ne primjenjuje se prijenos porezne obveze.[3] Također do prijenosa porezne obveze dolazi i u slučaju ustupanja osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge. Za točan obračun PDV-a odgovoran je i izvođač radova i sam investitor kao porezni obveznik.

Temeljem čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u i čl. 151. Pravilnika o PDV-u propisano je da do prijenosa porezne obveze kod građevinskih usluga dolazi **samo kod poreznih obveznika primatelja usluga koji su upisani u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu,** ali ne i kod onih koji to nisu nego su samo registrirani za svrhe PDV-a u slučaju da su obveznici PDV-a kao stjecatelji ili razmjenjuju usluge u poslovanju s inozemstvom. Naime, posebno je u stavku 2. članka 151. Pravilnika o PDV-u propisano da se prijenos porezne obveze ne primjenjuje na osobu koja je prešla prag stjecanja ili je od njega odustala, te na osobu koja prima usluge od poreznih obveznika koji nemaju sjedište

[2] Nar. nov., br. 79/13., 85/13. - ispravak, 160/13., 35/14. i 157/14.

[3] Detaljnije vidjeti u mišljenju Ministarstva financija, klasa: 410-19/14-01/241, ur. br.: 513-07-21-01/14-02, od 29. 9. 2014. dostupno na internetskoj stranici PU.

u Republici Hrvatskoj ili obavlja usluge poreznim obveznicima koji nemaju sjedište u Republici Hrvatskoj, a koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a. U slučaju da je primatelj usluge osoba registrirana za svrhe PDV-a (osoba kojoj je dodijeljen PDV identifikacijski broj, a nije upisana u registar obveznika PDV-a), u tom slučaju PDV je obvezan obračunati porezni obveznik koji obavlja usluge (izvođač radova).

Prema navedenom do prijenosa porezne obveze kod građevinskih usluga nakon 1. srpnja 2013. dolazi kod svih investitora koji su kao porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a (trgovačka društva, obrti, proračunski korisnici, neprofitne organizacije, jedinice lokalne samouprave i dr.). Dakle, obveza prijenosa porezne obveze odnosi se i u slučaju da je investitor tijelo državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima, ukoliko su upisani u registar obveznika PDV-a, a što je uvijek potrebno provjeriti na internetskoj stranici Porezne uprave.[4]

Kada je investitor obvezan platiti PDV izvođač radova u računu mora navesti „prijenos porezne obveze."[5]

Investitor kao primatelj usluge obračunava porez na ukupnu naknadu koju plaća odnosno koju je dužan platiti izvođaču radova. Osnovica za obračun PDV-a kod prijenosa porezne obveze je naknada koju čini sve ono što je izvođač radova zaračunao, umanjeno za razna sniženja i popuste na cijeni.

Porezna obveza za investitora nastaje u obračunskom razdoblju u kojemu je usluga obavljena (bez obzira na ovjeru građevinske situacije). I u slučaju kada je investitor porezni obveznik koji porez plaća prema naplaćenim naknadama, porezna obveza za prijenos porezne obveze nastaje u obračunskom razdoblju u kojemu su usluge obavljene bez obzira na plaćanje računa izvođaču radova.

Kod plaćanja građevinskih radova **predujmom,** porezna obveza nastaje po danom predujmu. Za primljeni predujam izvođač radova obvezan je izdati račun o primljenom predujmu na kojemu treba naznačiti da se radi o predujmu za buduću isporuku s „prijenosom porezne obveze". Račun za predujam, izvođač iskazuje u Obrascu PPO za mjesec u kojemu je primljen predujam. Investitor kao davatelj predujma treba obračunati PDV u obračunskom razdoblju u kojemu je platio predujam primjenom propisane stope PDV-a uz korištenje pretporeza u istom obračunskom razdoblju.

Ako je izvođač radova **porezni obveznik koji PDV plaća prema vrijednosti naplaćenih naknada**, „načelo blagajne" ne primjenjuje u slučaju isporuka s prijenosom porezne obveze prema čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u, sukladno čl. 125.j Zakona o PDV-u. Ovaj porezni obveznik u Obrascu PPO (i u Obrascu PDV) iskazuje vrijednost isporuke s prijenosom porezne obveze u obračunskom razdoblju u kojemu je obavio isporuku, bez obzira kad će istu naplatiti.

Na naručitelje građevinskih usluga koji nisu upisani u registar obveznika PDV-a, ne može se primijeniti postupak prijenosa porezne obveze. U ovom slučaju građevinar na računu o obavljenoj usluzi zaračunava PDV koji investitor nema pravo odbiti jer nije porezni obveznik.

Građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona, a prema članku 152. st. 1. Pravilnika smatraju se:

a) radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) **iz Dodatka II.** koji je sastavni dio Pravilnika o PDV-u
b) prateći radovi nužni za izvođenje radova iz točke a) koji su zajedno s njima ugovoreni i izvedeni
c) radovi hortikulturnog uređenja i radovi uređenja okoliša ako se izvode u okviru izgradnje i rekonstrukcije pojedinog građevinskog objekta
d) usluge koje se obavljaju u okviru arhitektonske, građevinske, geodetske, strojarske i elektrotehničke djelatnosti ako je obavljanje tih usluga potrebno za obavljanje radova iz točke a)
e) usluge stručnog nadzora građenja sukladno propisima kojima se uređuju arhitektonski i inženjerski poslovi i djelatnosti u prostornom uređenju i gradnji
f) ustupanje osoblja, ako ono obavlja građevinske usluge
g) iznajmljivanje strojeva i opreme za građenje, s rukovateljem
h) usluge čišćenja koje se obavljaju u okviru građenja
i) ugradnja, umjeravanje, probno testiranje, puštanje u rad i slične usluge kada se izvode na uređajima i opremi prilikom izgradnje ili rekonstrukcije građevinskog objekta
j) usluge koordinatora zaštite na radu u vezi s izvođenjem radova iz točke a)
k) geomehanički, geotehnički, geofizički i slični istražni radovi ako je obavljanje tih usluga potrebno za obavljanje radova iz točke a).

Građevinskim uslugama za koje se **ne može primijeniti prijenos porezne obveze** smatraju se prema čl. 152. st. 2. Pravilnika o PDV-u sljedeće usluge:

a) ispitivanje određenih dijelova građevine u svrhu provjere ispunjavanja bitnih zahtjeva za građevinu
b) proizvodnja građevinskih proizvoda i dokazivanje uporabljivosti građevinskih proizvoda
c) periodični ili neperiodični pregled, održavanje, popravak, umjeravanje i ispitivanje već ugrađenih ili montiranih uređaja i opreme
d) čišćenje ulica, cesta, autocesta i drugih prometnih površina, zatim uređenje parkova, igrališta i sportskih terena te radovi na prometnicama u zimskom razdoblju i slično
e) čišćenje građevine i slični poslovi koji se ne obavljaju u okviru građenja, primjerice usluge redovitog čišćenja prostorija, pranja prozora, čišćenja odvoda, ventilacijskih i klimatizacijskih sustava, čišćenje u vezi sa sanitarnim prostorima i kanalizacijom i slično
f) hortikulturno uređenje i uređenje okoliša, osim onog koji se izvodi u okviru izgradnje i rekonstrukcije objekata
g) održavanje zelenih površina, pomorskog dobra, čistoće javnih površina, dimnjačarske usluge i slično
h) izrada prostornih planova, izdavanje projektne dokumentacije za legalizaciju objekta koja nije u okviru gradnje i slično
i) energetski pregled građevine, izdavanje energetskih certifikata i slično
j) usluge vještačenja
k) prijevoz građevinskog materijala, građevinskih djelatnika i opreme nužne za izvođenje građevinskih radova (skela, kranova, alata i slično).

Početkom primjene odredbi o prijenosu porezne obveze kod građevinskih usluga otvorena su brojna pitanja na koje se sve usluge odnosi obvezni prijenos porezne obveze. S jedne strane izvođač radova ne smije dovesti u zabludu investitora pogrešnim iskazivanjem prijenosa na računu, a s druge strane investitor kao porezni obveznik mora pravilno obračunati i platiti poreznu obvezu. Osim pobrojanih usluga u članku 152. Pravilnika, Središnji ured Porezne uprave u pismu od 9. rujna 2014., te nizom drugih odgovora dao je i

[4] http://pdv-reg.porezna-uprava.hr/RpoProvjeriObveznikaPdvWeb/home.
[5] Propisano čl. 79. st. 7. Zakona o PDV-u.

dodatne upute vezano za prijenos porezne obveze što treba uvažiti pri obračunu PDV-a.[6]

3. PRIJENOS POREZNE OBVEZE ZA ISPORUKE OTPADA

Prema članku 75. st. 3. Zakona o PDV-u, porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obvezan je platiti PDV kada mu se obave isporuke rabljenog materijala i onoga koji se u istom stanju ne može ponovno upotrijebiti, otpada, industrijskog i neindustrijskog otpada, reciklažnog otpada djelomično obrađenog otpada, te dobara i usluga koje pravilnikom propisuje ministar financija. Prema čl. 152. st. 3. Pravilnika o PDV-u ministar financija je propisao da se otpadnim materijalom za koji se pri prodaji primjenjuje prijenos porezne obveze temeljem čl. 75. st. 3. smatra:

a) isporuka željeznog i neželjeznog otpada, metalnih otpadaka i rabljenih materijala, uključujući poluproizvode nastale kod prerade, proizvodnje ili taljenja željeza ili neželjeznih metala i njihovih slitina
b) isporuka željeznih i neželjeznih poluobrađenih proizvoda, te određene s time povezane usluge obrade
c) isporuka ostataka i drugog reciklažnog materijala koji se sastoji od željeza i neželjeznih metala, njihovih slitina, troske, pepela, kamenca i industrijskih ostataka koji sadrže metale i njihove slitine, te pružanje usluga sortiranja, rezanja, usitnjavanja i prešanja tih proizvoda
d) isporuka i određene usluge obrade, željeznog i neželjeznog otpada, strugotina, lomljenog željeza te rabljenog i reciklažnog materijala koji sadrži krhotine, staklo, papir, karton i ljepenku, krpe, kosti, kožu, umjetnu kožu, pergament, sirove kože i krzna, tetive i ligamente, špagu, užad, konopce, kablove, gumu i plastiku
e) isporuka materijala iz ovog stavka nakon obrade (čišćenje, poliranje, sortiranje, rezanje, usitnjavanje, prešanje ili lijevanje u poluge)
f) isporuke metalnih otpadaka koji nastaju kod obrade sirovina.

Najčešće se postavlja pitanje što se u smislu primjene propisa o PDV-u smatra otpadom za koji se primjenjuje prijenos porezne obveze. Tako je na upit primjenjuje li se prijenos porezne obveze **kod prodaje kože kao otpada klaonice,** Središnji ured Porezne uprave dao odgovor od 5. travnja 2016. iz kojeg izdvajamo:

„U vezi statusa sirove kože Ministarstvo zaštite okoliša i prirode očitovalo se mišljenjem Klasa: 351-01/15-02/635, Ur. br. 517-06-3-1, od 18. veljače 2016. godine u kojem se navodi sljedeće:

Pravilnikom o nusproizvodima i ukidanju statusa otpada (Na. nov., br. 117/14.), člankom 3. točkom 13. proizvod je definiran kao tvar ili predmet svrhovito napravljen ili izrađen u proizvodnom postupku radi naknadnog korištenja ili prodaje.

Nadalje, prema čl. 14. st. 1. Zakona o održivom gospodarenju otpadom (Nar. nov., br. 94/13.), posjednik tvari ili predmeta koji je nastao kao rezultat proizvodnog procesa čiji primarni cilj nije proizvodanja te tvari ili predmeta, može s istim postupati kao s nusproizvodom, a ne kao s otpadom ako ishodi potvrdu Ministarstva o upisu nusproizvoda u Očevidnik nusproizvoda. Ministarstvo, na zahtjev posjednika, izdaje potvrdu o upisu nusproizvoda u Očevidnik nusproizvoda ako utvrdi da tvar ili predmet ispunjava uvjete propisane člankom 14. stavkom 2. Zakona.

Sukladno navedenome, ako klaonica u kojoj nastaje sirova koža odredi da je njen primarni cilj ili jedan od njenih primarnih ciljeva proizvodnja sirove kože i sukladno tim ciljevima organizira tehnološki proces u klaonici te sirovu kožu stavlja na tržište u skladu s posebnim propisima, tada se na sirovu kožu ne primjenjuju odredbe propisa o otpadu odnosno u tom slučaju sirova koža ne smatra se otpadom.

Međutim, ***ukoliko klaonica odredi da proizvodnja sirove kože nije njen primarni cilj ili jedan od primarnih ciljeva, već sirova koža predstavlja proizvodni ostatak, a nije ju upisao u Očevidnik nusproizvoda koji vodi naše ministarstvo, sa sirovom kožom se mora postupati kao s otpadom.***

Zaključno, radi li se o predmetnom slučaju o otpadu ovisi o tome smatra li sirovu kožu izvorni posjednik, klaonica svojim proizvodom ili proizvodnim ostatkom, pri čemu proizvodni ostatak nema status otpada ukoliko zadovoljava uvjete propisane člankom 14. stavkom 2. Zakona te ga njegov opsjednik upiše u Očevidnik nusproizvoda.“

Slijedom navedenog, obveza plaćanja PDV-a odnosno prijenos porezne obveze u predmetnom slučaju ovisi o statusu sirove kože u smislu odredbi Zakona o održivom gospodarenju otpadom.“ (Klasa: 410-19/15-01/126, ur. br. 513-07-21-01/16-4, od 5. travnja 2016.).

4. PRIJENOS POREZNE OBVEZE KOD ISPORUKE NEKRETNINA

Kod isporuke nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe, te isporuka nekretnina koje su prema čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o PDV-u oslobođene PDV-a, a isporučitelj se odlučio za oporezivanje u slučaju kada je kupac porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti, također je porezni obveznik kupac nekretnine. I u ovom slučaju prodavatelj ima obvezu dostaviti Obrazac PPO. Osim Obrasca PPO, prodavatelj dostavlja i Obrazac PPN (Prijava prometa nekretnina)[7].

5. OBVEZA SASTAVLJANJA I PODNOŠENJA OBRASCA PPO

Pravilnikom o PDV-u, člankom 179., propisano je da porezni obveznik koji obavlja isporuke za koje je temeljem čl. 75. st. 3. obvezan primijeniti prijenos porezne obveze na primatelja isporuke, obvezan je popuniti i podnijeti *Prijavu o tuzemnim isporukama s prijenosom porezne obveze (Obrazac PPO).* Obrazac je sastavni dio Pravilnika o PDV-u i dostupan je na internetskoj stranici Porezne uprave. Porezni obveznici koji nemaju sjedište u tuzemstvu nisu obveznici sastavljanja Obrasca PPO.

Obrazac PPO podnosi se u elektroničkom obliku, tromjesečno. **Obrazac se dostavlja najkasnije do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku tromjesečja**. Tijekom 2016. godine obrasci se dostavljaju u sljedećim rokovima:

Tromjesečje	Rok dostave
I. tromjesečje (siječanj – ožujak)	20. travnja 2016.
II. tromjesečje (travanj – lipanj)	20. srpnja 2016.
III. tromjesečje (srpanj – rujan)	20. listopada 2016.
IV. tromjesečje (listopad – prosinac)	20. siječnja 2017.

Ako u određenom tromjesečju, porezni obveznik nije obavljao isporuke s prijenosom porezne obveze prema čl. 75. st. 3. Zakona, ne treba podnositi obrazac.

[6] Dostupno na www.porezna-uprava.hr.

[7] Detaljnije vidjeti u članku Mr. sc. Tanja Rašić Krajnović, Oporezivanje isporuka nekretnina u postupku ovrhe, u časopisu Računovodstvo i financije br. 4/2015.

U slučaju ispravka podataka iz već podnijete prijave, podnosi se nova prijava u kojoj se upisuju ispravni podaci.

U Obrascu PPO, porezni obveznici iskazuju vrijednost isporuka iz čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u, što po pojedinim mjesecima treba odgovarati podatku iskazanom za pojedino obračunsko razdoblje u **Obrascu PDV** pod **točkom I.1.** *Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze).*

Usporedbom podataka iskazanih u Obrascu PPO i na rednom broju I.1. Obrasca PDV koje je iskazao isporučitelj i podataka koje je iskazao primatelj isporuke na rednom broju **II.4. Obrasca PDV** *Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze),* Porezna uprava kontrolira je li pravilno obračunan PDV za isporuke za koje je primatelj obvezan platiti PDV prema čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u.

Kako su se kod primjene ove odredbe Zakona, od početka njegove primjene (1. srpnja 2013.) javljale dvojbe kod poreznih obveznika, ali i kod tumačenja od strane poreznog tijela, Središnji ured Porezne uprave dao je tumačenje da će iznimno za 2013. i 2014. godinu tolerirati situacije kada je kod određene isporuke pogrešno primijenjen propis vezano za prijenos porezne obveze, "obzirom da je primjena mehanizma prijenosa porezne obveze porezno neutralna za porezne obveznike upisane u registar obveznika PDV-a." (Broj klase: 410-01/14-01/2951, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/15-03 od 15. veljače 2015.). Međutim, za isporuke nakon 1. siječnja 2015., u slučaju da porezni obveznik uoči da je pogrešno obračunan PDV, **račun treba ispraviti.** S tim u vezi skreće se pozornost na odredbu čl. 152. st. 4. Pravilnika o PDV-u prema kojoj ako isporučitelj dobara i usluga iz članka 75. stavka 3. Zakona izda račun bez PDV-a s napomenom "prijenos porezne obveze" ili ako izda račun sa zasebno iskazanim PDV-om, a primatelj takve isporuke smatra da isporučitelj nije ispravno postupio, primatelj treba pisanim putem u roku 8 dana od zaprimanja računa pozvati isporučitelja da ispravi račun. U suprotnom smatrat će se da je suglasan s načinom na koji je račun izdan. Isporučitelj u roku 8 dana mora obavijestiti primatelja isporuke je li prihvatio njegov zahtjev za ispravak računa.

6. ZAKLJUČAK

Pregled tuzemnih isporuka s prijenosom porezne obveze na Obrascu PPO dostavlja se tromjesečno. Vrijednost isporuke s tuzemnim prijenosom porezne obveze iskazuje se i u mjesečnom/tromjesečnom Obrascu PDV na rednom broju I.1. (*Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj – tuzemni prijenos porezne obveze*). Podatak o prijenosu porezne obveze u Obrascu PDV iskazuje i primatelj isporuke na rednom broju II.4. *Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj*. Uspoređujući iskazane podatke o prijenosu porezne obveze u Obrascu PDV, Porezna uprava uočava da dio poreznih obveznika nije u odgovarajućim rokovima podnio Obrazac PPO. Kako je za nepodnošenje Obrasca PPO propisana kazna za prekršaj u iznosu 2.000,00 do 500.000,00 kn te za odgovornu osobu 1.000,00 do 50.000,00 kuna, podsjećamo porezne obveznike koji zaračunavaju isporuke s prijenosom porezne obveze na primatelja prema čl. 75. st. 3. Zakona o PDV-u na obvezu podnošenja obrasca.

Obrazac PPO

Obrazac PPO

POREZNA UPRAVA PODRUČNI URED (1)	ZAGREB
ISPOSTAVA (2)	CENTAR

OIB (3)	45612378911
Porezni obveznik (naziv/ime i prezime) (4)	GRAĐEVINAR,d.o.o.
Adresa (mjesto, ulica i broj) (5)	ZAGREB, ILICA BB
OIB poreznog zastupnika (6)	

Pregled tuzemnih isporuka s prijenosom porezne obveze
Za tromjesečje DRUGO 2016 **godina**
(7)

Mjesec u kojem je obavljena isporuka (8)	Redni broj (9)	OIB primatelja isporuke (10)	Vrijednost isporuka (Obrazac PDV - red.br. I.1.) (u kunama i lipama) (11)
Prvi mjesec tromjesečja	1.	12005678911	23.480,00
	2.	22224688732	56.000,00
	3.	56432177332	183.000,00
	n		
	UKUPNO (12)		262.480,00
Drugi mjesec tromjesečja	1.	12005678911	36.700,00
	2.	22246887322	86.000,00
	3.	14142333732	95.000,00
	n		
	UKUPNO (13)		217.700,00
Treći mjesec tromjesečja	1.	14142333732	18.300,00
	2.	56432177332	160.000,00
	3.		
	n		
	UKUPNO (14)		178.300,00
UKUPNO (15)			658.480,00

Potvrđujem istinitost navedenih podataka	
Obračun sastavio (ime i prezime) (16)	Mate Matić

Potpis (17)	

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Računi kao vjerodostojne isprave prema poreznim i računovodstvenim propisima

Prema odredbama Zakona o računovodstvu koji je stupio na snagu 1. siječnja 2016. godine, račun ne mora biti potpisan ako je sastavljen na način koji uređuju porezni propisi, ali mora sadržavati ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje. Zakonom o PDV-u i nadalje nije propisana obveza potpisivanja računa pa se postavlja pitanje na koji se način, u nedostatku potpisa, utvrđuje njegova vjerodostojnost podrijetla i cjelovitost (nepromjenjivost) sadržaja te kako treba utvrditi metode poslovne kontrole u skladu sa zakonskim uvjetima. Autorica u članku piše o vjerodostojnosti računa izdanih na papiru odnosno u elektroničkom obliku, njihovom obveznom sadržaju prema odredbama poreznih propisa, propisa o fiskalizaciji u prometu gotovinom te propisa o računovodstvu.

1. UVOD

Unos podataka u poslovne knjige mora se temeljiti na urednim, točnim i vjerodostojnim ispravama, odnosno pisanim dokazima o nastalim poslovnim promjenama koji se sastavljaju u vrijeme nastanka poslovnog događaja. Jedna od isprava temeljem kojih se evidentiraju nastali poslovni događaju jesu i računi u kojima se zaračunava vrijednost isporučenih dobara, odnosno obavljenih usluga, te na taj način iskazuju potraživanja od kupaca odnosno korisnika usluga, utvrđuje obveza plaćanja PDV-a, odnosno ostvaruje se pravo na odbitak pretporeza.

Prema odredbama Općeg poreznog zakona[1] smatra se da je **isprava za knjiženje uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj**, što znači narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena.[2] U nastavku članka detaljnije se iznosi problematika računa kao vjerodostojnih isprava prema novom Zakonu o računovodstvu,[3] Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom[4], te prema Zakonu o PDV-u[5], a povezano s pravom na odbitak pretporeza sukladno čl. 58. Zakona o PDV-u.

2. OBVEZA IZDAVANJA RAČUNA

Obveza izdavanja računa te njihov sadržaj propisani su osim poreznim propisima i nizom propisa kojima je uređeno obavljanje određene djelatnosti. Porezni propisi kojima je uređeno pitanje izdavanja računa jesu sljedeći:

- čl. 54. Općeg poreznog zakona, prema kojemu su porezni obveznici dužni izdavati račune te voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema propisima kojima se uređuje pojedina vrsta poreza
- čl. 78. Zakona o PDV-u, prema kojemu je svaki porezni obveznik obvezan izdati račun za isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik
- čl. 23. st. 4. Zakona o porezu na dohodak[6] za obveznike poreza na dohodak prema kojemu se za svaku prodaju, odnosno obavljenu uslugu, mora izdati račun.

Tako je **Zakonom o PDV-u, uređeno izdavanje računa za isporuke dobara i usluga koje obveznik PDV-a obavi poreznom obvezniku ili drugoj pravnoj osobi**. Poreznim obveznikom razumijeva se i tzv. "mali porezni obveznik" čije su isporuke oslobođene PDV-a po čl. 90. Zakona o PDV-u[7] bez prava na odbitak pretporeza.

Međutim, Zakon o PDV-u ne propisuje sadržaj računa za isporuke krajnjim potrošačima. Obveza izdavanja računa i njihov sadržaj, za isporuke krajnjim potrošačima (fizičkim osobama) uređen je drugim poreznim propisima, i to Općim poreznim zakonom i Zakonom o porezu na dohodak.

Osim poreznih propisa, cijeli je niz posebnih propisa kojima je propisana obveza izdavanja računa te njihov sadržaj ovisno o specifičnosti djelatnosti. Tako je za ugostiteljsku djelatnost, obveza izdavanja računa i njegov sadržaj propisana Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti[8] te Zakonom o pružanju usluga u turizmu[9] kao posebnim propisima koji uređuju poslovanje ugostiteljstva i turizma. Obveza izdavanja računa za isporuku dobara i usluga propisana je i Zakonom o zaštiti potrošača.[10]

Porezni obveznik kupcu dostavlja račun te osigurava primjerak koji služi kao isprava za knjiženje sukladno čl. 157. st. 1. Pravilnika o PDV-u.

> Računom se, za potrebe oporezivanja, smatra svaka isprava kojom se obračunavaju isporuke bez obzira u kojem obliku i pod kojim nazivom je izdana (npr. obračunska situacija, obračun komisione prodaje, kupoprodajni ugovor).[11]

[1] Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13. i 26/15.

[2] Sukladno članku 56. st. 3. Općeg poreznog zakona.

[3] Nar. nov., br. 78/15. i 134/15.

[4] Nar. nov., br. 133/12.

[5] Nar. nov., br. 73/13., 99/13., Rješenje USRH, 148/13., 153/13., Rješenje USRH i 143/14.

[6] Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 120/13., 125/13., 148/13., 83/14. i 143/14.

[7] Porezni obveznik koji nije upisan u registar obveznika PDV-a zbog vrijednosti isporuka u prethodnoj godini ispod 230.000,00 kuna.

[8] Nar. nov., br. 85/15.

[9] Nar. nov., br. 68/07., 88/10., 30/14., 89/14. i 152/14.

[10] Nar. nov., br. 41/40. i 110/15.

[11] Sukladno čl. 78. st. 8. Zakona o PDV-u i čl. 54. st. 2. Općeg poreznog zakona.

Računom u smislu odredbi Zakona i Pravilnika o PDV-u[12] smatraju se i isprave u kojima isporuke dobara ili usluga zaračunava primatelj isporuke dobra ili usluge **(samoizdavanje računa**[13]) ako su obje strane suglasne da se obračun napravi na taj način (npr. obračun komisione prodaje sastavlja komisionar prilikom odjave robe u komisiji), kako je to propisano čl. 78. st. 6. Zakona o PDV-u, odnosno čl. 158. Pravilnika o PDV-u. Ako izdavatelj računa nije i isporučitelj dobra ili usluge suodgovoran je za izdavanje računa.

3. SADRŽAJ RAČUNA PROPISAN ZAKONOM O PDV-u I OPĆIM POREZNIM ZAKONOM

3.1. Sadržaj računa izdanih poreznim obveznicima i drugim pravnim osobama

Sadržaj računa za isporuke dobara i usluga **poreznim obveznicima i drugim pravnim osobama** propisan je čl. 79. Zakona o PDV-u i mora sadržavati podatke:

1. broj računa i datum izdavanja
2. ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj[14] poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja)
3. ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj[15] poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca)
4. količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga
5. datum isporuke dobara ili obavljenih usluga ili datum primitka predujma u računu za predujam, ako se taj datum može odrediti i razlikuje se od datuma izdavanja računa
6. jediničnu cijenu bez PDV-a odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstane po stopi PDV-a
7. popuste ili rabate ako nisu uključeni u jediničnu cijenu
8. stopu PDV-a
9. iznos PDV-a razvrstan po stopi PDV-a, osim ako se primjenjuje posebni postupak za koji je u smislu Zakona taj podatak isključen
10. zbrojni iznos naknade i PDV-a.

Navedeni minimalni sadržaj računa istovjetan je za račune izdane na papiru kao i za račune u elektroničkom obliku.

Skreće se pozornost da prema navedenim odredbama Zakona o PDV-u (točka 6.) račun mora sadržavati jediničnu cijenu bez PDV-a odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstan po stopi PDV-a. Zbroj jediničnih cijena predstavlja osnovicu za obračun PDV-a ovisno o stopama koje se primjenjuju za pojedinu vrstu robe.

Sadržaj računa za isporuku pravnim osobama propisan je člankom 79. Zakona o PDV-u, i ovaj sadržaj moraju imati kako računi poreznih obveznika upisanih u registar obveznika PDV-a tako i tzv. "malih poreznih obveznika" čije isporuke nisu prešle prag za ulazak u sustav PDV-a (230.000,00 kuna). Međutim, Zakonom o PDV-u nije propisan sadržaj računa krajnjim potrošačima, nego je to uređeno Općim poreznim zakonom.

Posebno se skreće pozornost da računi osim datuma izdavanja moraju sadržavati i datum isporuke dobara odnosno obavljene usluge ako se taj datum može odrediti i razlikuje se od datuma izdavanja računa. Prema datumu isporuke utvrđuje se nastanak porezne obveze, te pravo na pretporez primatelju računa.

Porezni obveznici koji PDV plaćaju prema naplaćenim naknadama, obvezno na računu moraju naznačiti ***"obračun prema naplaćenim naknadama"***[16]**,** dok više nije propisana obveza stavljanja oznake R-1 odnosno R-2.

Porezni obveznik koji obavlja **isporuke koje su oslobođene PDV-a**, mora sukladno odredbama čl. 79. st. 3. Zakona o PDV-u, u računu naznačiti odredbu kojom je to oslobođenje propisano. U tom slučaju na računu ne mogu biti iskazani podaci o iznosu poreza već samo iznos naknade s pozivom na odredbu Zakona prema kojemu je isporuka oslobođena PDV-a. Primjerice, banka za uslugu kreditiranja izdaje račun s napomenom: *"Oslobođeno PDV-a temeljem članka 40. stavak 1. točka b. Zakona o PDV-u".*

Ako se radi o isporukama dobara odnosno obavljenim uslugama koje djelomično podliježu oporezivanju, a djelomično ne, primjerice usluge međunarodnog cestovnog prijevoza putnika za koji samo dionica puta u Hrvatskoj podliježe oporezivanju, na računu treba iskazati poreznu osnovicu za obračun poreza za dio koji se oporezuje i odredbu Zakona prema kojoj dio isporuke odnosno usluge ne podliježe oporezivanju u Hrvatskoj. Za uslugu prijevoza koja se odnosi na dionicu puta izvan Hrvatske stavlja se napomena *"ne podliježe oporezivanju temeljem čl. 20. Zakona o PDV-u."*

Porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja, tj. putničke agencije, u računu stavljaju napomenu "posebni postupak oporezivanja - putničke agencije". Isto tako porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže kao preprodavatelj rabljenih dobara, u računu treba navesti "posebni postupak oporezivanja marže - rabljena dobra", "posebni postupak oporezivanja marže - umjetnička djela", odnosno "posebni postupak oporezivanja marže - kolekcionarski ili antikni predmeti".[17]

Za isporuke za koje je propisano da porez plaća primatelj dobara ili usluga na računu se obvezno treba naznačiti napomena "prijenos porezne obveze" ili engleski izraz "reverse charge".

Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom propisan je način numeriranja računa s obveznom naznakom vremena izdavanja, načina plaćanja i oznake operatera (osobe koja je izdala račun), a za račune koji se naplaćuju gotovim novcem propisana je i obveza njihove fiskalizacije.

Prema čl. 21. st. 4. **Zakona o trgovačkim društvima**[18], na poslovnom papiru trgovca (pismenima, računima i dr.) moraju se otisnuti njegova tvrtka, sjedište, sud kod kojega je upisan u sudski registar i broj pod kojim je to učinjeno, tvrtka i sjedište pravnih osoba kod kojih se vode njegov računi i brojevi tih računa (naziv banke i broj računa).

Račun za svrhe PDV-a mora imati **osobni identifikacijski broj** poreznog obveznika. Ako se radi o računu za transakcije unutar Europske unije, **umjesto OIB-a** porezni obveznik je obvezan na računu iskazati dodijeljeni **PDV identifikacijski broj** (OIB s predznakom HR koji je pohranjen u VIES bazi PDV identifikacijskih brojeva).

Za oporezive isporuke na računu se navodi vrijednost isporuke dobara i usluga koje podliježu stopi 5%, 13% ili 25%.

Kada se u računu zaračunava **komplet proizvoda koji podliježu različitim stopama PDV-a,** tada na računu treba iskazati poreznu osnovicu za svaki pojedini proizvod s primjenom različitih poreznih stopa. Međutim, ako se na računu ne iskazuje pojedinačna vrijednost proizvoda, treba se primijeniti standardna stopa za ukupan komplet proizvoda. Primjerice, kada se u kompletu prodaje pretplata na tiskano

[12] Nar. nov., br. 79/13., 85/13. ispravak, 160/13., 35/14,. 157/14. i 130/15.

[13] Detaljnije o samoizdavanju računa vidjeti mišljenje Ministarstva financija, klasa: 410-19/14-01/372, ur. broj: 513-07-21-01/15-2, od 20. siječnja 2015., objavljeno u časopisu Računovodstvo i financije br. 4/2015., stranica 159.

[14] PDV identifikacijski broj mora sadržavati samo račun izdan poreznom obvezniku u drugu državu članicu EU.

[15] Samo račun izdan poreznom obvezniku u drugu državu članicu

[16] Prema čl. 125.i) st. 5. Zakona o PDV-u.

[17] Propisano čl. 79. st. 5. Zakona o PDV-u.

[18] Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 152/11., 111/12. i 63/13.

i elektroničko izdanje časopisa, tiskano izdanje oporezuje se sniženom stopom 13%, dok se elektroničko izdanje oporezuje stopom 25%, na računu se treba posebno iskazati osnovica za 13%, a posebno za 25%.

Na računu se posebno iskazuje **prolazna stavka** koja ne ulazi u osnovicu za obračun PDV-a. Sukladno čl. 33. stavak 3. Zakona o PDV-u, iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun u evidencije PDV-a unosi kao prolazne stavke. Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može odbiti PDV ako je na njih obračunan.

Isporučitelj koji nije obveznik PDV-a ne smije izdati račun s posebno iskazanim porezom, već samo iznos naknade, a na računu treba naznačiti da je isporuka oslobođena PDV-a temeljem članka 90. Zakona o PDV-u (radi se o tzv. "malom poreznom obvezniku").

Računi koji osim novčanog iznosa ne sadrže nikakav drugi podatak iz kojeg bi nesporno proizlazilo kakve su konkretno usluge obavljene ne predstavljaju vjerodostojnu knjigovodstvenu ispravu *(presuda Upravnog suda 9492/2000. od 3. travnja 2003.).*

3.2. Sadržaj računa izdanih krajnjim potrošačima

Sadržaj računa krajnjim potrošačima (računi za gotovinski promet, isječci vrpce ili potvrdnice iz naplatnih uređaja) propisan je člankom 54.a. Općeg poreznog zakona i člankom 9. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, i treba sadržavati:

1. broj i nadnevak izdavanja (vrijeme izdavanja - sat i minutu)
2. ime (naziv), adresu i osobni identifikacijski broj poduzetnika koji je isporučio dobra ili obavio usluge te naznaku mjesta gdje je isporuka dobara ili usluga obavljena (broj prodajnog mjesta, poslovnog prostora, prodavaonice i sl.)
3. količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga
4. ukupni iznos naknade i poreza razvrstani po poreznoj stopi.

3.3. Odredbe Zakona o fiskalizaciji

Računi izdani krajnjim potrošačima **kao i oni izdani poreznim obveznicima** osim podataka propisanih Zakonom o PDV-u (odnosno Općim poreznim zakonom) moraju sadržavati i podatke propisane člankom 9. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom i to:

- vrijeme izdavanja računa - sat i minuta
- oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju
- oznaku načina plaćanja računa - novčanice, kartica, ček, transakcijski račun, ostalo
- ako se naplaćuje gotovinom mora se provesti postupak fiskalizacije te moraju još dodatno imati i jedinstveni identifikator računa (JIR) i zaštitni kod izdavatelja obveznika fiskalizacije (ZKI).

Računi moraju imati sadržaj propisan Zakonom o fiskalizaciji i u slučaju kada se radi o plaćanju putem transakcijskog računa, ali se ne mora provoditi postupak fiskalizacije.

4. POTPIS NA RAČUNU

Stupanjem na snagu novog Zakona o računovodstvu[19], od 1. siječnja 2016., više nije propisana obveza potpisivanja računa. Naime, prema starom Zakonu o računovodstvu,[20] vjerodostojnost svake knjigovodstvene isprave pa tako i računa, obvezno se potvrđivala potpisom osobe ovlaštene za zastupanje poduzetnika ili osobe na koju je prenesena ovlast, te je potpis i za potrebe PDV-a bio obvezan iako to nije posebno propisivao Zakon o PDV-u.

[19] Nar. nov., br. 78/15. i 134/15.

[20] Nar. nov., br. 109/07., 54/13. i 121/14.

Novim Zakonom o računovodstvu u članku 9. stavku 1. propisana je da *"osoba ovlaštena za zastupanje poduzetnika ili osoba na koju je prenesena ovlast jamči potpisom na knjigovodstvenoj ispravi da je ona vjerodostojna i uredna i ima potreban sadržaj."* Međutim, iznimno od ove odredbe, ***"račun koji služi kao knjigovodstvena isprava a izdan je od strane poduzetnika ne mora biti potpisan ako je sastavljen na način koji uređuju porezni propisi te sadržava ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje."***

Prema navedenome, više nema zakonske odredbe koja propisuje obvezu potpisivanja računa za isporuku dobara odnosno usluga, ali račun koji nije potpisan mora sadržavati ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje.

Prema stavku 5. članka 9. Zakona o računovodstvu, "***poduzetnik je dužan odrediti odgovornu osobu za kontrolu vjerodostojnosti isprava*** *koja će prije unosa podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige, provjeriti ispravnost i potpunost knjigovodstvene isprave te istu potpisati odnosno odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njezin identitet."* Ova odredba upućuje na obvezu kontrole ulaznih računa tako da osoba zadužena za kontrolu vjerodostojnosti isprava, potpisom na računu potvrđuje da se radi o vjerodostojnom dokumentu. Dakle, iako nije propisana obveza potpisa kod izdavanja računa, ovom odredbom Zakona o računovodstvu propisana je obveza potpisivanja ulaznih računa kod primatelja računa ("likvidiranje" ulaznih računa). Odredbe Zakona o računovodstvu vezano za utvrđivanje vjerodostojnosti računa u svemu se mogu primijeniti i kod utvrđivanja vjerodostojnosti računa vezano za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza.

5. RAČUNI NA PAPIRU I RAČUNI U ELEKTRONIČKOM OBLIKU

Porezni obveznik **može račun izdati na papiru ili u elektroničkom obliku.** Prema čl. 80. Zakona o PDV-u, za račun izdan i poslan u elektroničkom obliku mora postojati suglasnost primatelja za prihvat takvog računa.

Bez obzira radi li se o računu na papiru ili u elektroničkom obliku, **mora se osigurati vjerodostojnost podrijetla, cjelovitost sadržaja i njegovu čitljivost od trenutka izdavanja do kraja razdoblja za pohranu računa**. To je, prema čl. 161. Pravilnika o PDV-u obvezan osigurati porezni obveznik koji obavlja isporuku, kao i porezni obveznik koji prima isporuku.

Vjerodostojnost podrijetla prema čl. 161. st. 9. Pravilnika o PDV-u znači osiguranje identiteta izdavatelja računa.

Cjelovitost sadržaja prema čl. 161. st. 10. Pravilnika o PDV-u znači da sadržaj utvrđen u skladu sa Zakonom i Pravilnikom nije izmijenjen.

Vjerodostojnost računa i cjelovitost njegovog sadržaja izdanog na papiru prema starom Zakonu o računovodstvu osiguravao se potpisom odgovorne osobe. Međutim, kako novi Zakon o računovodstvu, za račune kao knjigovodstvene isprave ne propisuje obvezu potpisivanja od strane izdavatelja, treba osigurati da odgovorna osoba za kontrolu vjerodostojnosti isprava (likvidator), svojim potpisom potvrdi ispravnost i potpunost računa kao knjigovodstvene isprave u skladu s čl. 9. st. 5. Zakona o računovodstvu.

Navedeno proizlazi i iz odredbi čl. 161. st. 11. Pravilnika o PDV-u, prema kojima porezni obveznik primatelja računa mora imati metodu poslovne kontrole kojom će osigurati potrebnu razinu sigurnosti u identitet izdavatelja računa (vjerodostojnost podrijetla), nepromjenjivost sadržaja (cjelovitost sadržaja) i čitljivost računa od trenutka izdavanja do kraja razdoblja za pohranu (čuvanja računa).

Račun u elektroničkom obliku je račun koji je izdan, poslan, zaprimljen i pohranjen u elektroničkom formatu. Prema čl. 161. st. 6. Pravilnika o PDV-u, to se odnosi na račune kao strukturirane poruke (kao što je XML) ili druge vrste elektroničkih formata (kao što je elektronička pošta s dokumentom u PDF-u u prilogu ili faks primljen u elektroničkom formatu, a ne na papiru).

Prema čl. 161. st. 7. Pravilnika o PDV-u, "*računi izrađeni u elektroničkom obliku, pomoću, na primjer, računovodstvenog softvera ili softvera za obradu riječi (op.ur. računi u word formatu), poslani i zaprimljeni na papiru* ***ne smatraju se računima u elektroničkom obliku***". Kod računa primljenog na papiru treba voditi računa o odredbi čl. 9. st. 5. Zakona o računovodstvu prema kojoj odgovorna osoba za kontrolu vjerodostojnosti isprava, treba provjeriti ispravnost i potpunost isprave **te istu potpisati odnosno odobriti na način iz kojeg se može jednoznačno utvrditi njezin identitet.**

Međutim, računi izrađeni na papiru, skenirani, poslani i zaprimljeni elektroničkom poštom mogu se smatrati računima u elektroničkom obliku, ako je osigurana vjerodostojnost njihova podrijetla i cjelovitost sadržaja sukladno čl. 161. st. 3. Pravilnika o PDV-u.

6. ROK IZDAVANJA RAČUNA

Zakonom o PDV-u **nije izrijekom propisan rok u kojem treba izdati račun.** Međutim, prema članku 56. stavak 6. Općeg poreznog zakona smatra se da se poslovne knjige, osim evidencija o dnevnom gotovinskom prometu, vode pravodobno ako se njima osiguravaju podaci bitni za pravodobno utvrđivanje i prijavljivanje (izvješćivanje) te plaćanje poreznih obveza. Dakle, osim za gotovinski promet u maloprodaji za koji se kupcu izdaje račun u trenutku prodaje robe odnosno obavljene usluge, **računi se moraju izdati najkasnije do kraja razdoblja obračuna (mjesečnog odnosno tromjesečnog) za sve isporuke u tom razdoblju.** Ako za isporuke tijekom obračunskog razdoblja nisu izdani računi, za te isporuke sukladno čl. 30. st. 7. Zakona o PDV-u, obveza obračuna PDV-a nastaje kada su dobra isporučena ili usluge obavljene (kada je nastao oporezivi događaj).

Zakonom o PDV-u propisan je rok izdavanja računa samo za isporuke dobara u drugu državu članicu, odnosno za usluge s prijenosom porezne obveze po čl. 75. st. 1. točki 6. Zakona o PDV-u. Sukladno čl. 78. st. 4. Zakona o PDV-u, račun se mora izdati **najkasnije petnaestog dana u mjesecu** nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj za isporuke dobara obavljene u skladu s uvjetima utvrđenim čl. 41. st. 1. Zakona o PDV-u (isporuka dobara u drugu državu članicu uz primjenu poreznog oslobođenja) ili isporuke usluga za koje je primatelj obvezan platiti PDV u skladu s čl. 196. Direktive vijeća 2006/112/EZ.

7. OBVEZA ISKAZIVANJA IZNOSA U KUNAMA

Iznosi na računima obvezno se iskazuju u kunama bez obzira radi li se o računima izdanim za tuzemne ili inozemne isporuke. Osim iznosa u kunama, iznosi mogu biti iskazani u bilo kojoj valuti pod uvjetom da je iznos PDV-a koji treba platiti iskazan u kunama. Iznosi u valuti preračunavaju se u kune uz primjenu tečaja Hrvatske narodne banke na dan nastanka obveze obračuna PDV-a. Obveza obračuna PDV-a nastaje kada su dobra isporučena ili usluge obavljene sukladno čl. 30. st. 1. Zakona o PDV-u, pa se primjenjuje srednji tečaj HNB-a utvrđen prema datumu isporuke. Ako se račun izdaje u drugim valutama pojedinačni iznosi u računu mogu biti iskazani u drugoj valuti s tim da ukupni iznos računa i iznos PDV-a koji treba platiti mora biti iskazan u kunama (prema čl. 157. st. 6. Pravilnika o PDV-u). Ukupan iznos računa mora biti iskazan u kunama i u slučaju kada se radi o računu za isporuku koja je oslobođena PDV-a (npr. račun za izvoznu isporuku ili račun za uslugu u kojemu je naznačen prijenos porezne obveze).

Za poreznog obveznika koji u računu iznos PDV-a koji treba platiti nije iskazao u kunama, propisana je novčana kazna za prekršaj u iznosu 1.000,00 do 200.000,00 kuna, a za odgovornu osobu u pravnoj osobi u iznosu od 500,00 do 40.000,00 kuna (sukladno čl. 130. Zakona o PDV-u).

8. IZDAVANJE RAČUNA ZA PREDUJMOVE

Sukladno članku 78. Zakona o PDV-u, porezni obveznik je obvezan za primljeni predujam izdati račun o primljenom predujmu ako je predujam primljen za buduću isporuku koja podliježe oporezivanju ili se radi o isporuci koja će biti oslobođena PDV-a. Račun za predujam treba sadržavati minimalno podatke propisane člankom 79. Zakona. Primljeni predujam predstavlja bruto naknadu iz koje preračunatom stopom (20% za propisanu stopu 25%, odnosno 11,5044% za propisanu stopu 13%, odnosno 4,7619 za propisanu stopu 5%) izračunava iznos poreza na dodanu vrijednost.

Iznimno, račun za predujam ne mora sadržavati podatak o količini propisan člankom 790. stavkom 1. točkom 4. Zakona.

Pri isporuci dobara odnosno obavljanju usluge ispostavlja se račun u kojem porezni obveznik od obračunatog PDV-a po tom računu umanjuje poreznu osnovicu i PDV obračunan na primljeni predujam. Na tom računu porezni obveznik navodi i broj izdanog računa za primljeni predujam.

Porezni obveznik nije obvezan izdati račun za primljeni predujam ako je izdao račun za obavljenu isporuku do roka za podnošenje prijave PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je primio predujam. Primjerice, ako je primljen predujam u travnju, a isporuka je obavljena u svibnju, ali prije roka za predaju prijave za travanj (tj. prije 20. svibnja), primatelj predujma nije obvezan izdati račun o primljenom predujmu, ali je obvezan iskazati obvezu po predujmu u travnju. Uplatitelj predujma u ovom slučaju ima pravo na odbitak pretporeza u travnju i to po računu za isporuku u svibnju, a za koju na računu stoji napomena da je primljen predujam u travnju.

Ako po plaćenom predujmu ne dođe do isporuke, a primatelj vrati uplatitelju iznos predujma s uključenim PDV-om, uplatitelj predujma gubi pravo na odbitak pretporeza jer nije došlo do isporuke. U tom slučaju uplatitelj predujma mora pisano izvijestiti primatelja predujma da je ispravio pretporez, a primatelj predujma tada smanjuje svoju poreznu obvezu.

Porezni obveznici nisu obvezni ispostaviti račun za primljeni predujam od krajnjeg potrošača, ali su obvezni izračunati i platiti porez po tako primljenom predujmu.

9. PROMETI ZA KOJE NEMA OBVEZE IZDAVANJA RAČUNA

Zakonom o PDV-u propisano je izuzeće od obveze izdavanja računa samo za obavljene usluge koje su oslobođene PDV-a prema članku 40. stavku 1. točkama a) do g) Zakona, osim u slučaju obavljanja mjenjačkih poslova u tuzemstvu. To znači da su od obveze izdavanja računa izuzete samo financijske institucije kada obavljaju financijske usluge koje su oslobođene PDV-a.

Kada se radi o računima krajnjim potrošačima, prema čl. 54.a. Općeg poreznog zakona, propisana su izuzeća od obveze izdavanja računa, i to za sljedeće porezne obveznike:

- za promet ostvaren od priređivanja lutrijskih igara, igara klađenja, igara u casinima te na automatima za igre na sreću i zabavu

- ako se pretežni dio vrijednosti prometa odnosi na maloprodaju dnevnog tiska, duhana i duhanskih prerađevina, maraka i drugih poštanskih vrijednosnica
- za prodaju koja se obavlja putem automata
- za prodaju koju ostvare od vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na vlastitom obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu i to samo ako se izravno prodaju krajnjem potrošaču u proizvodnim objektima seljačkih ili obiteljskih poljoprivrednih gospodarstava, ako se prodaja vlastitih poljoprivrednih proizvoda obavlja na tržnicama i otvorenim prostorima.[21]

10. RAČUNI KAO VJERODOSTOJNE ISPRAVE ZA ODBITAK PRETPOREZA

Porezni obveznik može odbiti pretporez za isporuku dobara ili usluga, ako između ostalih uvjeta koji su propisani člankom 60. Zakona o PDV-u ima račun u vezi s isporukom dobara i usluga, izdan u skladu s odredbama članka 78., 79., 80. i 81. Zakona o PDV-u. Za odbitak pretporeza primatelj računa **mora imati izvorni račun o isporuci dobara ili usluga.** Računi poslani telekomunikacijskim uređajem koji nisu ispostavljeni sukladno čl. 80. Zakona o PDV-u ne smatraju se računima u smislu odredbe članaka 79. Zakona o PDV-u pa se po tim računima ne može odbiti pretporez.[22] Odredbama čl. 80. Zakona o PDV-u propisano je da računi mogu biti poslani elektroničkim putem pod uvjetom da se osigura vjerodostojnost podrijetla (mora se osigurati identitet izdavatelja računa) i cjelovitost sadržaja (mora se osigurati nepromjenjivost sadržaja računa).

11. RAČUNI POREZNIH OBVEZNIKA KOJI NEMAJU SJEDIŠTE U TUZEMSTVU

Ako se račun odnosi na isporuke dobara i usluga za koje se smatra da su obavljene u Republici Hrvatskoj, bez obzira tko izdaje račun, hrvatski ili strani porezni obveznik, primjenjuju se pravila propisana Zakonom o PDV-u (sukladno čl. 78. st. 9. Zakona). Međutim, iznimno, ako je isporučitelj dobara ili usluga, porezni obveznik koji ima sjedište u drugoj državi članici, a obavlja isporuku za koju je propisano mjesto oporezivanja Republika Hrvatska, osobi koja je kao primatelj obvezna u skladu s člankom 75. Zakona platiti PDV, za izdavanje računa primjenjuju se pravila države članice u kojoj isporučitelj ima sjedište. U ovom slučaju porezni obveznik iz druge države članice ne mora imati hrvatski PDV identifikacijski broj.

Ako isporučitelj ima sjedište izvan Europske unije, a obavlja isporuke za koje se smatra da su obavljene u Republici Hrvatskoj, osobi koja je kao primatelj obvezna platiti PDV, za izdavanje računa primjenjuju se pravila prema hrvatskom Zakonu o PDV-u i isporučitelj porezni obveznik iz trećih zemalja mora imati hrvatski PDV identifikacijski broj.

12. ROKOVI I NAČINA ČUVANJA RAČUNA

Izdani i primljeni računi, isprave o ispravcima računa, kao i sve druge isprave bitne za utvrđivanje i plaćanje poreza na dodanu vrijednost porezni obveznici trebaju sukladno čl. 82. Zakona o PDV-u, čuvati u rokovima propisanima odredbama Općeg poreznog zakona. Iznimno, dokumentacija koja se odnosi na oporezivanje nekretnina, čuva se 10 godina od isteka godine na koju se odnosi. **Računi se mogu čuvati u papirnatom i elektroničkom obliku.**

Prema Zakonu o računovodstvu isprave temeljem kojih se podaci unose u dnevnik i glavnu knjigu čuvaju se najmanje jedanaest godina.[23] Opći porezni zakon u članku 56. stavak 16. propisuje da se evidencije i isprave o dnevnom gotovinskom prometu, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave čuvaju deset godina od početka tijeka zastare. Napominjemo da prema Općem poreznom zakonu, zastara počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze. Tako primjerice, za račune iz 2016. godine porezna obveza se utvrđuje podnošenjem obračuna za zadnje razdoblje oporezivanja prosinac 2016. ili za tromjesečne obveznike zadnje razdoblje je listopad-prosinac 2016., koji se predaju do 20. siječnja 2017., što znači da tijek zastare počinje teći 1. siječnja 2018. godine. Prema navedenom krajnji rok čuvanja računa za 2016. godinu je do 31. prosinca 2027. godine.

Prema Općem poreznom zakonu, poslovne knjige i druge evidencije moraju se voditi i čuvati tako da su dostupne poreznim tijelima.

Porezni obveznici koji poslovne knjige i evidencije vode u elektroničkom obliku za svrhe oporezivanja moraju podatke čuvati u elektroničkom obliku i osigurati čitljivost izvornih podataka sukladno čl. 57. st. 4. Općeg poreznog zakona.

13. PROCJENA PROMETA I KAZNE ZA PREKRŠAJ ZBOG NEIZDAVANJA RAČUNA

Ako se nadzorom utvrdi da porezni obveznik nema propisanu dokumentaciju i ne osigurava porezne evidencije (između ostalog ako za isporučena dobra i obavljene usluge ne izdaje račune), nadzorno tijelo može poreznom obvezniku procijeniti poreznu obvezu na temelju obavljenog nadzora, usporedbom s poreznim obveznikom koji obavlja sličnu djelatnost ili na temelju drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika. Naime, prema odredbi članka 82. Općeg poreznog zakona, ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija mora je procijeniti. Porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno (čl. 82. st. 2. t. 2. Općeg poreznog zakona).

Zakonom o porezu na dodanu vrijednost u članku 131., propisana je novčana kazna za prekršaj u iznosu 2.000,00 do 500.000,00 kuna, za poreznog obveznika koji ne izda račun ili ga ne izda u propisanom roku prema članku 78. stavcima 1., 2. i 4. Zakona o PDV-u. Za ovaj prekršaj propisana je i novčana kazna za odgovornu osobu u iznosu od 1.000,00 do 50.000,00 kuna.

Ako porezni obveznik izdaje račun, ali on ne sadrži obvezne podatke propisane u članku 79. Zakona, propisana je kazna za poreznog obveznika u visini 1.000,00 do 200.000,00 kuna, a za odgovornu osobu 500,00 do 40.000,00 kuna.

Zakonom o računovodstvu također je propisana kazna za prekršaj poduzetniku koji ne sastavlja knjigovodstvene isprave u skladu s člankom 8. i 9. Zakona, i to u iznosu 10.000,00 do 100.000,00 kuna, a za odgovornu osobu u iznosu 5.000,000 do 20.000,00. Navedena kazna može se primijeniti i u slučaju kada račun kao knjigovodstvena isprava ne sadrži ime i prezime osobe koja je odgovorna za njegovo izdavanje. Ista je kazna propisana i u slučaju da se prije unosa u poslovne knjige ne vrši provjera knjigovodstvene isprave i njezine vjerodostojnosti u skladu s člankom 9. stavkom 5. Zakona o računovodstvu.

[21] Prodajom na tržnicama i otvorenim prostorima sukladno čl. 54.a Općeg poreznog zakona, smatra se isključivo prodaja vlastitih poljoprivrednih proizvoda krajnjem potrošaču koja se obavlja na neki od sljedećih načina:
- na štandovima i klupama na tržnicama na malo
- na štandovima i klupama izvan tržnica na malo.

[22] Prema čl. 157. st. 2. Pravilnika o PDV-u.

[23] Čl. 10. st. 2. t. 2. Zakona o računovodstvu.

ŽELJKA MARINOVIĆ, dipl. oec.
Carinska uprava, Središnji ured, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Trošarine na kruta goriva

Hrvatskim trošarinskim zakonodavstvom uređuje se trošarinski sustav oporezivanja trošarinskih proizvoda, u koje između ostaloga spadaju i energenti. Pod energentima u smislu Zakona o trošarinama (Nar. nov., br. 22/2013., 32/2013., 81/2013., 100/2015. i 120/15.: dalje u tekstu: ZOT), smatraju se ugljen, lignit i koks (dalje u tekstu: kruta goriva), odnosno proizvodi obuhvaćeni tarifnim oznakama KN 2701, 2702 i 2704.

1. UVOD

Trošarinski obveznici na kruta goriva oslobođeni su obveze proiz-vodnje odnosno trošarinskog poslovanja u trošarinskom skladištu i ne polažu instrument osiguranja plaćanja trošarine.

Nastanak trošarinske obveze uvjetovan je statusom primatelja krutih goriva. Visina trošarina na kruta goriva identična je i za poslovnu i neposlovnu uporabu i iznosi 2,30 kn po Gigajoulu (GJ) bruto toplinske vrijednosti. Na kruta goriva se ne primjenjuju opća pravila nadzora kretanja trošarinskih proizvoda koja uređuju kretanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine i kretanje trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju (s plaćenom trošarinom) već se komercijalno kretanje krutih goriva odvija uz uobičajenu komercijalnu ispravu (račun, predračun, otpremnica i dr.). Kretanje krutih goriva u svojevrsnoj „odgodi plaćanja trošarine“ uvjetovano je trošarinskim statusom osoba uključenih u trošarinsku radnju i namjerom korištenja (konačna potrošnja ili daljnja prodaja).

Dok se kruta goriva nalaze u carinskom postupku s odgodom i postupanju ne primjenjuju se trošarinski propisi.

Carinski uredi nadležni prema sjedištu odnosno prebivalištu trošarinskog obveznika koji obavljaju poslove vezane uz trošarinske procedure propisani su Odlukom o osnivanju, sjedištu i području na kojima djeluju područni carinski uredi, carinski uredi i granični carinski uredi Ministarstva financija, Carinske uprave (Nar. nov. br. 86/13.).

Cjelovit uvid u trošarinske propise i neslužbeni pročišćeni tekst ZOT-a i Pravilnika o trošarinama te upute objavljene su na internetskoj stranici Carinske uprave, pod poveznicom https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/2727.

2. TROŠARINSKI OBVEZNIK

Trošarinski obveznik na kruta goriva je pravna ili fizička osoba sa sjedištem, odnosno prebivalištem u Republici Hrvatskoj i to isporučitelj kada isporučuje kruta goriva krajnjem potrošaču u RH, odnosno kada kruta goriva koristi za svoju konačnu potrošnju i krajnji potrošač kada uvozi ili unosi kruta goriva za svoju konačnu potrošnju.

3. REGISTRACIJA TROŠARINSKIH OBVEZNIKA NA KRUTA GORIVA

Da bi poduzetnik koji posluje s krutim gorivima mogao donijeti poslovnu odluku u kojem trošarinskom statusu želi poslovati potrebno je da sagleda trošarinski status osoba koje su uključene u trošarinsko poslovanje s krutim gorivima i namjeru korištenja krutih goriva (konačna potrošnja ili daljnja prodaja). Znači da već u trenutku upisa u registar trošarinskih obveznika mora znati odabrati način poslovanja s krutim gorivima (kao isporučitelj, krajnji potrošač, isporučitelj i krajnji potrošač). Trošarinski obveznici na kruta goriva dužni su podnijeti prijavu za upis u registar trošarinskih obveznika (dalje u tekstu: PUR) elektroničkim putem korištenjem elektroničkog servisa Carinske uprave e-Carina, aplikativnog podsustava e-Trošarine, i to najkasnije 8 dana prije početka obavljanja djelatnosti, i to isporučitelj koji kruta goriva isporučuje krajnjem potrošaču u RH i koristi za svoju konačnu potrošnju iz čl. 98. st. 2. t. 1. ZOT-a i krajnji potrošač iz čl. 98. st. 2. t. 2. ZOT-a.

PUR-a podnosi i isporučitelj iz čl. 98. st. 1. t. 1. ZOT-a (trgovac) sa sjedištem odnosno prebivalištem u RH u skladu s čl. 136. Pravilnika o trošarinama (Nar. nov., br. 131/2015.: dalje u tekstu: POT), koji obavlja registriranu djelatnost trgovine krutim gorivom i koji nabavlja kruta goriva bez plaćanja trošarine radi daljnje prodaje temeljem odobrenja nadležnog carinskog ureda za nabavu krutih goriva bez plaćanja trošarine, a koji se u smislu ZOT-a ne smatra trošarinskim obveznikom na kruta goriva.

Uz PUR-a podnose izvadak iz sudskoga registra ili drugu važeću ispravu izdana prema posebnim propisima iz kojega je razvidna registrirana djelatnost podnositelja zahtjeva ne stariji od 6 mjeseci te presliku Obavijesti Državnog zavoda za statistiku o razvrstavanju poslovnog subjekta prema NKD-u.

Verificirana PUR-a od strane ovlaštenog službenika nadležnog carinskog ureda smatra se odobrenjem za rad.

Valja istaknuti da pravna ili fizička osoba koja želi nabavljati kruta goriva uz oslobođenje od plaćanja trošarine za namjene iz članka 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a kao oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda mora istovremeno uz PUR podnijeti i zahtjev za izdavanje odobrenja za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda koji moraju sadržavati propisane podatke i priloge. Zahtjev za izdavanje odobrenja za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda podnosi se na Obrascu Zahtjev-OKTP iz Priloga 18. POT-a (čl. 55. POT-a). Nakon ishođenja pravomoćnog odobrenja za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda, provodi se verifikacija prijave za upis u registar trošarinskih obveznika.

Svaku izmjenu podataka navedenu prilikom prijave u PUR, kao i prestanak djelatnosti zbog koje su upisani u registar trošarinskih

obveznika moraju prijaviti nadležni carinski ured u roku 8 dana od dana nastanka promjene, odnosno od dana saznanja za izvršenu promjenu.

4. PREDMET OPOREZIVANJA I VISINA TROŠARINE NA KRUTA GORIVA

Pod krutim gorivima **smatra se ugljen, koks i lignit.** Ugljen i lignit su iz tarifnih oznaka KN 2701 i 2702. Kruta goriva nalaze se i unutar tarifnih oznaka KN 2704 do 2715.

Na ugljen i koks iz tarifnih oznaka KN 2701, 2702 i 2704 propisana je visina trošarine sukladno čl. 84. st. 3. t. 7. ZOT-a, dok na kruta goriva koja se nalaze unutar tarifnih oznaka KN 2704 do 2705 trošarina se plaća u skladu s čl. 84. st. 4. ZOT-a kao jednakovrijedno gorivo za grijanje odnosno kao za ugljen i koks iz tarifne oznake KN 2701, 2702 i 2704.

Pri određivanju trošarinskog statusa krutih goriva, u provedbi su se pojavile nejasnoće na koje skrećemo pozornost, a radi čega je Carinska uprava i dala mišljenja u aktu pod:

- klasom: 410-19/15-03/395 od 23. lipnja 2015. na pitanje da li se proizvod Filreranthracit tarifne oznake 2701 11 00, kojem je osnovna namjena obrada vode, tj. služi kao sredstvo za filtraciju vode, obračunava trošarina, daje odgovor da se predmetni proizvod – antraciti smatra energentom i ima visinu trošarine propisanu u čl. 84. st. 3. t. 7. ZOT-a. Ukoliko se namjerava kupovati predmetni energent iz druge države članice bez obračuna trošarine i dalje prodavati energent kupcu u Republici Hrvatskoj potrebno je: da se tvrtka prijavi u registar trošarinskih obveznika u statusu isporučitelja koji omogućava nabavu krutih goriva bez obračunavanja trošarine te daljnju isporuku krutih goriva krajnjem potrošaču u republici Hrvatskoj; ako kupac koristi predmetni energent za namjene iz čl. 101. st. 1. ZOT-a tada mora ishoditi status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda sukladno čl. 106. POT-a; isporuka krutih goriva oslobođenom korisniku trošarinskih proizvoda propisana je čl. 108. POT-a – izjava kupca o namjeni proizvoda za druge svrhe ne koristi se. Kruta goriva izuzeta su od kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine te se na njih u poslovanju ne mogu primijeniti posebnosti statusa ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta. Nadalje, svaka nabava i isporuka predmetnog energenta krajnjem kupcu u Republici Hrvatskoj pri kojoj nije obračunata trošarina, a da nije prethodno ishodio status koji omogućuje oslobođenje od plaćanja trošarine u suprotnosti je sa ZOT-om i POT-om.
- klasom: 410-19/15-03/344 od 14. svibnja 2015. na pitanje obračunava li se na proizvod drveni ugljen namijenjen za maloprodaju i za potpalu vatre (za roštilj), pojedinačnog pakiranja od 2,5 kg, tarifne oznake KN 4402 9000 90 trošarina, dan je odgovor da su čl. 2. ZOT-a prihvaćene, između ostaloga, u potpunosti odredbe Direktive Vijeća 2003/96/EU od 27. listopada 2003. o restrukturiranju okvira Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, koja u čl. 2. st. 4. točka a) **navodi da se Direktiva ne primjenjuje na oporezivanje obujma proizvodnje topline ili oporezivanje proizvoda obuhvaćenih tarifnim oznakama KN 4401 i 4402, te sukladno tome drveni ugljen iz tarifne oznake KN 4402 9000 90 nije predmet oporezivanja i na isti se ne obračunava niti plaća trošarina.**
- klasom: 410-19/15-03/344 od 14. svibnja 2015. na pitanje smatraju li se proizvodi briketi i slična kruta goriva od kamenog ugljena iz tarifne oznake KN 2701 20 22 energentima, dan je odgovor da se isti smatraju energentima u skladu s čl. 83. st. 2. t. 1. ZOT-a te je na te proizvode propisana trošarina u čl. 84. st. 3. t. 7.1. i 7.2. ZOT-a.
- klasom: 410-19/14-02/111. od 15. rujna 2014. na pitanje je li otpadno drvo (okorke i piljevina) dobiveno procesom prerade drveta prilikom proizvodnje građevinske stolarije i proizvodnje namještaja koju isporučujete kupcima i koristite za namjenu grijanja vlastitih prostorija predmet oporezivanja trošarinom na kruta goriva, dan je odgovor da otpadno drvo odnosno ostaci od drveta navedeni u tarifnoj oznaci KN 4401 (ogrjevno drvo u obliku oblica, cjepanica, pruća, snopova ili sličnih oblika; drvo u obliku iverja ili sličnih čestica; drva piljevina te otpaci i ostaci od drva, neovisno jesu li aglomerirani u oblice, brikete, pelete ili slične oblike ili ne) nije predmet oporezivanja trošarinom.
- klasom: 410-19/13-03/172 od 8. studenoga 2013. na pitanje plaća li se na petrol koks trošarina, dan je odgovor da se krutim gorivima smatra uljen, koks i lignit. Ugljen i lignit su iz tarifnih oznaka KN 2701 i 2702. Iz tarifnih oznaka KN 2704 do 2715 kao kruto gorivo je i koks koji se može dobiti iz ugljena tarifne oznake KN 2704 00, zatim kao nusproizvod proizvodnje katrana tarifne oznake KN 2708 te koks dobiven od smole kao i naftni koks dobiven destilacijom nafte iz tarifne oznake KN 2713. Sukladno navedenom, kruto gorivo iz tarifne oznake KN 2713 (naftni koks) podliježe plaćanju trošarine kao jednakovrijedno gorivo za grijanje odnosno kao ugljen i koks iz tarifne oznake KN 2701, 2702 i 2704.

Tablica 1. Predmet oporezivanja na kruta goriva prema tarifnim oznakama KN i visina trošarine

KN oznaka	Naziv	Visina trošarine poslovno/neposlovna uporaba
2701	**Kameni ugljen; briketi i slična kruta goriva proizvedena od kamenog ugljena**	
27011100	Antracit, kameni ugljen, uključujući i ugljen u prahu, ali neaglomerirani	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
27011210	Bitumenski kameni ugljen za proizvodnju koksa, uključujući i ugljen u prahu, ali neaglomerirani	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
27011290	Ostali bitumenski kameni ugljen, uključujući i ugljen u prahu, ali neaglomerirani	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
27011900	Ostali kameni ugljen, uključujući i ugljen u prahu, ali neaglomerirani	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
27012000	Briketi i slična kruta goriva od kamenog ugljena	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
2702	**Mrki ugljen, neovisno je li aglomeriran ili ne, osim gagata**	
27021000	Mrki ugljen, neovisno je li u obliku praha ili ne, ali neaglomeriran, osim gagata	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
27022000	Aglomerirani mrki ugljen, osim gagata	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
2704	**Koks i polukoks od kamenog ugljena, mrkog ugljena ili treseta, neovisno jesu li aglomerirani ili ne; retortni ugljen**	
27040010	Koks i polukoks od kamenog ugljena, neovisno je li aglomerirani ili ne	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
27040030	Koks i polukoks od mrkog ugljena, neovisno je li aglomerirani ili ne	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
27040090	Ostali koks i polukoks od kamenog ugljena, mrkog ugljena ili treseta, neovisno jesu li aglomerirani ili ne	2,30 kn/Gj bruto toplinske vrijednosti
2708	**Smola i koks od smole, dobiveni od katrana kamenog ugljena ili od ostalih mineralnih katrana**	
27081000	Smola, dobivena od katrana kamenog ugljena ili od ostalih mineralnih katrana	
27082000	Koks od smole, dobiveni od katrana kamenog ugljena ili od ostalih mineralnih katrana	

KN oznaka	Naziv	Visina trošarine poslovno/neposlovna uporaba
2713	**Naftni koks, naftni bitumen i ostali ostaci od nafte ili ulja dobivenih od bitumenskih minerala**	
27131100	Naftni koks, neprženi (nekalciniran, sirovi)	
27131200	Naftni koks, prženi (kalciniran)	
27132000	Naftni bitumen	
27139010	Ostaci od nafte ili od ulja dobivenih iz bitumenskih minerala za proizvodnju proizvoda iz tarifnog broja 2803	
27139090	Ostali ostaci od nafte ili od ulja dobivenih iz bitumenskih minerala, ostalo	
2714	Bitumen i asfalt, prirodni; bitumenski ili uljni škriljevci i katranski pijesak; asfaltiti i asfaltne stijene	
27141000	**Bitumenski ili uljni škriljevci i katranski pijesak**	
27149000	Bitumen i asfalt, prirodni, asfaltiti i asfaltne stijene	
27150000	Bitumenske mješavine na osnovi prirodnog asfalta, prirodnog bitumena, naftnog bitumena, mineralnog katrana ili mineralne katranske smole (na primjer, bitumenski kit, "cutback")	

5. OBRAČUNAVANJE I PLAĆANJE TROŠARINE NA KRUTA GORIVA

Trošarinska obveza nastaje kada isporučitelj koristi kruta goriva za svoju vlastitu konačnu potrošnju te kada ih otpremi krajnjem potrošaču. Isporučitelj obračunava trošarinu sukladno čl. 99. ZOT-a pri isporuci krutih goriva krajnjem potrošaču u RH prema izdanim računima.

Nastanak trošarinske obveze uvjetovan je statusom primatelja krutih goriva, pa tako na primjer obveza obračunavanja i plaćanja trošarine **neće nastati:**

- za isporučitelja kada kruta goriva nabavlja bez plaćanja trošarine temeljem odobrenja nadležnog carinskog ureda te otprema kruta goriva drugom isporučitelju
- na potrošene količine krutih goriva koje je isporučitelj odnosno krajnji potrošač koji ima i status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda koristio za namjene za koje je propisano oslobođene od plaćanja trošarine u čl. 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a
- kada osoba koja ima status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda za korištenje krutih goriva uz oslobođenje od plaćanja trošarine za namjene iz čl. 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a i istovremeno odobrenje nadležnog carinskog ureda za korištenje krutih goriva za daljnju prodaju bez plaćanja trošarine prodaje kruta goriva, kupljena ili uvezena, drugom trgovcu koji ima odobrenja nadležnog carinskog ureda za korištenje krutih goriva za daljnju prodaju bez plaćanja trošarine, a ne krajnjem potrošaču
- ako pravna ili fizička osoba koja je nabavila kruta goriva s plaćenom trošarinom isto isporuči drugoj pravnoj ili fizičkoj osobi. Naime, trošarina je jednofazni porez te ako je pravna ili fizička osoba nabavila kruta goriva s plaćenom trošarinom i ista isporučila drugoj pravnoj ili fizičkoj osobi tada ne nastaje obveza obračunavanja i plaćanja trošarine.

Pri uvozu krutih goriva na teritorij RH, obveza obračunavanja i plaćanja trošarine nastaje u skladu s carinskim propisima o obračunu i naplati carinskog duga, a nastanak trošarinske obveze uvjetovan je statusom uvoznika krutih goriva odnosno trošarinska obveza nastaje samo ako kruta goriva uvozi krajnji potrošač za svoju konačnu potrošnju, a nema status oslobođenog korisnika trošarina proizvoda za korištenje krutih goriva za namjene iz čl. 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a.

Pri unosu krutih goriva iz druge države članice EU, trošarinska obveza uvjetovana je statusom primatelja krutih goriva u RH odnosno trošarinska obveza nastaje krajnjem potrošaču u trenutku unosa iz druge države članice EU, osim ako krajnji potrošač posjeduje i status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda za korištenje krutih goriva za namjene iz čl. 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a.

Trošarinski obveznik na kruta goriva, osim uvoznika, mora za obračunsko razdoblje sam utvrditi obvezu trošarine na kruta goriva sukladno propisanim trošarinskim osnovicama i iznosima koji su na snazi na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine. Obračunska razdoblja su od prvog do posljednjeg dana u mjesecu.

Trošarinski obveznik mora utvrđenu obvezu trošarine na kruta goriva platiti najkasnije do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po proteku obračunskog razdoblja izravno u korist računa Državnog proračuna na račun: HR1210010051863000160, a u pozivu na broj odobrenja upisuju se sljedeće oznake 68 1171 – OIB.

Pri uvozu krutih goriva uvozna davanja (carina, posebne uvozne pristojbe, porezi, trošarina, ležarina) obračunava nadležni carinski ured kod kojega se provodi carinski postupak puštanja robe u slobodan promet. Carinski dužnik mora u roku 10 ili 30 dana (koji imaju povlašteni status) obračunata uvozna davanja uplatiti na račune područnih carinskih ureda:

Račun po IBAN konstrukciji	Račun	Naziv korisnika
HR1810010051784500183	1001005-1784500183	Ministarstvo financija, Carinska uprava RH, Područni carinski ured Zagreb
HR9310010051784500191	1001005-1784500191	Ministarstvo financija, Carinska uprava RH, Područni carinski ured Rijeka
HR7610010051784500206	1001005-1784500206	Ministarstvo financija, Carinska uprava RH, Područni carinski ured Osijek
HR5410010051784500214	1001005-1784500214	Ministarstvo financija, Carinska uprava RH, Područni carinski ured Split

6. MJESEČNI OBRAČUN TROŠARINE I EVIDENCIJE TROŠARINSKIH OBVEZNIKA NA KRUTA GORIVA

Prema čl. 138. POT-a isporučitelji iz članka 98. ZOT-a dužni su voditi evidencije o količini i vrsti krutih goriva u kilogramima i GJ bruto toplinske vrijednosti za: nabavljene količine krutih goriva; isporučene količine krutih goriva krajnjem potrošaču, isporučene količine krutih goriva oslobođenom korisniku, isporučene količine krutih goriva bez plaćanja trošarine radi daljnje prodaje, potrošene količine za svoju konačnu potrošnju, potrošene količine oslobođene plaćanja trošarine (potrošene količine isporučitelja za svoje potrebe uz oslobođenje, a za koje ima i status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda) te zalihe krutih goriva.

Evidencije se vode prema fizičkim ili pravnim osobama, za poslovnu i neposlovnu uporabu, a uz vrijednost izraženu u GJ bruto toplinske vrijednosti treba navesti koeficijent – bruto toplinsku vrijednost krutih goriva izraženu u GJ/1000kg po svakoj pojedinoj pošiljci.

Trošarinski obveznici dužni su sukladno čl. 99. st. 3. ZOT-a i čl. 142. POT-a dostaviti nadležnom carinskom uredu do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po proteku obračunskog razdoblja mjesečni obračun trošarine na kruta goriva na Obrascu MI-KG koji je tiskan u Prilogu 56. POT-a (bez obzira bila ona vlastita potrošnja ili isporuka krajnjem potrošaču), i specifikaciju količina krutih goriva puštenih u potrošnju u RH, i to prema vrsti, trgovačkom nazivu, tarifnim oznakama Kombinirane nomenklature carinske tarife i bruto toplinskoj vrijednosti.

Trošarinski obveznik ima pravo na porezno priznate gubitke.

Tablica 2. Trošarinski obveznici, prijava registracije, trošarinska obveza i dospijeće plaćanja trošarine te evidencije i mjesečna izvješća

TROŠARINSKI OBVEZNIK KRUTA GORIVA (UGLJEN, KOKS I LIGNIT) KN 2701, 2702, 2704 i ostalo (KN 2708, KN 2713, KN 2714,.)	PUR	OBVEZA OBRAČUNA TROŠARINE	DOSPIJEĆE PLAĆANJA MJESEČNA IZVJEŠĆA EVIDENCIJE ISPORUČITELJA
1. Isporučitelj kada isporuči kruta goriva krajnjem potrošaču u RH, odnosno kada kruta goriva koristi za svoju konačnu potrošnju, 2. Krajnji potrošač kada uvozi ili unosi kruta goriva za svoju konačnu potrošnju	Ovjeren PUR= odobrenje za rad, s danom verifikacije od nadležnog carinskog ureda Mora se prijaviti i trgovac (u status isporučitelja iako nije trošarinski obveznik) koji obavlja registriranu djelatnost trgovine krutim gorivom da bi ih mogao nabavljati kruta goriva bez plaćanja trošarine radi daljnje prodaje, i to samo uz presliku PUR-a i pisanu izjavu da kruta goriva nabavlja radi daljnje prodaje	Isporučitelj obračunava trošarinu na kruta goriva pri isporuci krajnjem potrošaču prema izdanim računima te kada ih koristi za svoju konačnu potrošnju. Krajnjem potrošaču nastaje u trenutku unosa iz druge države članice EU odnosno uvoza sukladno carinskim propisima, osim ako krajnji potrošač ujedno posjeduje i status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda Trošarinski obveznik mora za obračunsko razdoblje sam utvrditi trošarinsku obvezu sukladno propisanim trošarinskim osnovicama i iznosima koji su na snazi na dan nastanka trošarinske obveze. Obračunsko razdoblje je kalendarski mjesec.	Najkasnije od zadnjeg dana u tekućem mjesecu po proteku obračunskog razdoblja. MOT na Obrascu MI-KG (prilog 47 POT-a) sa specifikacijom količina krutih goriva puštenih u potrošnju u RH dostavlja se nadležnom carinskom uredu prema sjedištu odnosno prebivalištu i to do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po proteku obračunskog razdoblja. Evidenciju o količini i vrsti krutih goriva u kg i GJ bruto toplinskoj vrijednosti i to prema pravnim ili fizičkim osobama, za poslovnu i neposlovnu uporabu, dužan je voditi trošarinski obveznik i osoba (trgovac) isporučitelj koji nabavlja kruta goriva bez plaćanja trošarine radi daljnje prodaje.

7. OSLOBOĐENJA OD PLAĆANJA TROŠARINE NA KRUTA GORIVA

Nabavljati kruta goriva uz oslobođenje od plaćanja trošarine na teritoriju RH koja se koriste za namjene iz čl. 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a može pravna ili fizička osoba koja je ishodila status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda.

Stjecanje statusa oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda uređeno je u čl. 36. ZOT-a i čl. 55., 126., 132. i 137. POT-a. Zahtjev za izdavanje odobrenja za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda, podnosi se na Obrascu Zahtjev-OKTP iz Priloga 18. POT-a (čl. 55. POT-a).

Odobrenje u dijelu količina i vrsta trošarinskih proizvoda koja se može nabavljati bez plaćanja trošarine utvrđuje se za razdoblje koje ne može biti dulje od 12 mjeseci. Prije isteka roka od 12 mjeseci potrebno je nadležnom carinskom uredu naknadno podnijeti zahtjev u pogledu količina i vrste trošarinskih proizvoda. Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda obvezan je nadležni carinski ured obavijestiti o svim izmjenama podataka u odobrenju u roku 8 dana od dana nastanka promjene, odnosno od dana saznanja za izvršenu promjenu.

Oslobođenje od plaćanja trošarine na kruta goriva koji se koriste za određenu namjenu propisana su člankom 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a, te ukoliko namjera krutih goriva odgovara namjeni propisanoj potrebno je ishoditi status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda da bi mogao nabavljati kruta goriva uz oslobođenje i koristi u proizvodnim procesima, i to:

- proizvođač energenta i električne energije u svojim proizvodnim prostorijama za daljnju preradu, odnosno proizvodnju drugih energenta i električne energije
- za zajedničku proizvodnju toplinske i električne energije u jedinstvenom procesu (kogeneracija)
- u mineraloškim procesima što sukladno definiciji prema statističkoj klasifikaciji djelatnosti DI 26 NACE predstavlja proizvodnju ostalih nemetalnih mineralnih proizvoda.

Tablica 3. Djelatnosti oslobođene plaćanja trošarine u proizvodnji sukladno čl. 101. st. 1. t. 5. ZOT-a koja prikazuje predmetne mineraloške procese i u koju su uključene oznake djelatnosti u DI NACE 26 (u Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - HR NKD 2002.) i odgovarajuće oznake u Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - HR NKD 2007.

Djelatnosti oslobođene plaćanja trošarine u proizvodnji sukladno članku 101. stavak 1. točka 5. i stavku 8. točka 4 Zakona o trošarinama – Mineraloški procesi za 2013.*		
Razred	**Naziv**	**Objašnjenje**
23.11	Proizvodnja ravnog stakla	
23.12	Oblikovanje i obrada ravnog stakla	
23.13	Proizvodnja šupljeg stakla	
23.14	Proizvodnja staklenih vlakana	
23.19	Proizvodnja i obrada ostalog stakla uključujući tehničku robu od stakla	Isključeno popravak, održavanje i instaliranje opreme i industrijskih strojeva
23.20	Proizvodnja vatrostalnih proizvoda	
23.31	Proizvodnja keramičkih pločica i ploča	
23.32	Proizvodnja opeke, crijepa i ostalih proizvoda od pečene gline za građevinarstvo	Isključeno popravak, održavanje i instaliranje opreme i industrijskih strojeva
23.41	Proizvodnja keramičkih proizvoda za kućanstvo i ukrasnih predmeta	
23.42	Proizvodnja sanitarne keramike	
23.43	Proizvodnja keramičkih izolatora i izolacijskog pribora	
23.44	Proizvodnja ostalih tehničkih proizvoda od keramike	
23.49	Proizvodnja ostalih proizvoda od keramike	
23.51	Proizvodnja cementa	
23.52	Proizvodnja vapna i gipsa	
23.61	Proizvodnja proizvoda od betona za građevinarstvo	
23.62	Proizvodnja proizvoda od gipsa za građevinarstvo	
23.63	Proizvodnja gotove betonske smjese	
23.64	Proizvodnja žbuke	
23.65	Proizvodnja fibro-cementa	
23.69	Proizvodnja ostalih proizvoda od betona, cementa i gipsa	
23.70	Rezanje, oblikovanje i obrada kamena	
23.91	Proizvodnja brusnih proizvoda	Isključeno popravak, održavanje i instaliranje opreme i industrijskih strojeva
23.99	Proizvodnja ostalih nemetalnih mineralnih proizvoda, d. n.	

- za dvojno korištenje energenata kada se koriste kao gorivo za grijanje i istovremeno za namjenu koja nije pogon ili grijanje

(uporaba za kemijske redukcije, u elektrolitskim i metalurgijskim procesima)
- za druge namjene, a ne kao pogonska goriva ili goriva za grijanje (npr. u proizvodnom procesu pridobivanja ostalih mineralnih proizvoda koji nisu svrstani u Nacionalnu klasifikaciju djelatnosti - HR NKD 2007 (D23) - proizvodnja ostalih nemetalnih mineralnih proizvoda i drugo).

Kruta goriva koja se koriste u proizvodnom procesu za namjene i procese koji nisu navedeni u čl. 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a i koriste se isključivo za namjene grijanja, pri čemu se uporaba krutih goriva za grijanje odnosi na sve primjere kada energenti izgaraju i oslobađaju toplinsku energiju bez obzira za namjenu korištenja oslobođene toplinske energije kako je to propisano čl. 93. POT-a, tada se potrošnja krutog goriva za grijanje oporezuje trošarinom.

Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda koji je nabavljena kruta goriva s plaćenom trošarinom utrošio za namjene iz čl. 101. st. 1. t. 3., 4., 5., 6. i 7. ZOT-a **ima pravo na povrat plaćene trošarine** sukladno čl. 28. st. 1. t. 3. ZOT-a. i čl. 17. st. 1. i 2. POT-a. Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda podnosi nadležnom carinskom uredu zahtjev za povrat plaćene trošarine u pisanom obliku u dva primjerka do zadnjeg dana u mjesecu koji slijedi mjesecu u kojem je ispunjen uvjet za povrat plaćene trošarine i u istome moraju biti navedene sve potrebne činjenice i priloženi svi potrebni dokumenti kojima se dokazuje opravdanost zahtjeva za povrat trošarine, kao i drugi dokazi koje nadležni carinski ured s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja zahtijeva kako bi se utvrdila stvarna opravdanost povrata plaćene trošarine, a što dokazuje u skladu čl. 17. st. 5. POT-a na osnovu evidencija o korištenju krutih goriva za namjene za koje je ishodio odobrenje i dokaz da je na iste plaćena trošarina. Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda ne polaže instrument osiguranja plaćanja trošarine, ima pravo na porezno priznate gubitke te ne podnosi mjesečna izvješća (ako nemaju i trošarinski status isporučitelja odnosno krajnjeg potrošača), ali moraju voditi evidencije u skladu s čl. 138. POT-a za svaki pogon oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda.

Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda može sam izabrati oblik i način vođenja evidencije na način da u svakom trenutku može iskazati stanje zaliha krutih goriva po vrsti, trgovačkom nazivu i prema tarifnim oznakama Kombinirane nomenklature carinske tarife te takvu evidenciju voditi i čuvati u svom pogonu te ne podnosi mjesečna izvješća.

8. KRETANJE KRUTIH GORIVA U KOMERCIJALNE SVRHE

Komercijalno kretanje krutih goriva odvija se uz uobičajenu komercijalnu ispravu (račun, predračun, otpremnica i dr.).

8.1. Postupak kretanja krutih goriva na teritoriju RH

8.1.1. Kretanje krutih goriva koja isporučitelj otprema krajnjem potrošaču

Kada isporučitelj otprema kruta goriva krajnjem potrošaču kretanje prati uobičajena komercijalna isprava.

Ako isporučitelj otprema kruta goriva oslobođenom korisniku trošarinskih proizvoda na teritoriju RH kretanje prati uobičajena komercijalna isprava bez obračuna trošarine sukladno čl. 139. POT-a, ali uz poštivanje sljedećih uvjeta da:
- se kruta goriva isporučuju na temelju pisane narudžbe oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda, u kojoj mora biti navedena vrsta i količina krutih goriva
- oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda prije nabave dostavi presliku odobrenja za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda i pisanu izjavu koja sadrži količinu krutog goriva izraženu u GJ bruto toplinske vrijednosti, broj i datum odobrenja nadležnog carinskog ureda na temelju kojega oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda može kupovati kruta goriva bez plaćanja trošarine s napomenom da još nije iskorištena količina krutih goriva na koju se odobrenje odnosi
- na računu upiše napomenu da su kruta goriva isporučena bez obračunate trošarine na temelju odobrenja oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda, s pozivom na broj i datum odobrenja
- kruta goriva isporučuje uz račun i podatak o energetskoj vrijednosti krutih goriva (u GJ bruto toplinske vrijednosti).

Ako se kruta goriva nabavljaju na temelju ugovora o postupnom nabavljanju može se odobrenje za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda i izjava u pisanom obliku priložiti ugovoru o postupnoj nabavi ili kod prvog naručivanja. Pri kasnijim isporukama isporučitelj se na računu poziva na broj i datum te prve narudžbe, odnosno ugovora u kojoj je dana takva izjava u pisanom obliku.

8.1.2. Kretanje krutih goriva nabavljenih bez plaćanja trošarine radi daljnje prodaje

Nabavljati kruta goriva radi daljnje prodaje odnosno otpremati kruta goriva drugom isporučitelju krutih goriva radi daljnje prodaje u RH, bez plaćanja trošarine, može pravna ili fizička osoba sa sjedištem odnosno prebivalištem u RH koja obavlja registriranu djelatnost trgovine krutim gorivom. To je isporučitelj iz čl. 98. st. 1. t. 1. ZOT-a koji nema status trošarinskog obveznika. U obvezi je sukladno čl. 140. POT-a pri nabavi krutih goriva bez plaćanja trošarine radi daljnje prodaje osobama od kojih nabavlja kruta goriva dati presliku odobrenja za rad iz čl. 136. st. 3. POT-a, a to je PUR ovjerena od strane ovlaštenog službenika nadležnog carinskog ureda, i pisanu izjavu da kruta goriva nabavlja radi daljnje prodaje.

8.2. Postupak kretanja krutih goriva pri uvozu

Pri uvozu krutih goriva u RH koje uvozi:
- krajnji potrošač za svoju konačnu potrošnju nastaje obveza obračunavanja i plaćanja

trošarine u skladu s carinskim propisima o obračunu i naplati carinskog duga, a krajnji potrošač mora biti upisan u PUR. Međutim, ako krajnji potrošač ujedno posjeduje i status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda u carinskom postupku u svrhu neobračunavanja trošarine u uvoznoj carinskoj deklaraciji mora deklarirati dodatnu oznaku T819 u polju 33 - četvrto podolje 33/4. (u navedeno polje moguće je deklarirati samo jednu dodatnu oznaku, i to onu koja se odnosi na neobračunavanje trošarine za osobu s ishođenim statusom oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda). Valja napomenuti da u uvoznoj carinskoj deklaraciji treba navesti odobrenje za oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda u polje 44/2 (šifru i broj odobrenja iz registra-R53).
- isporučitelju krutih goriva radi daljnje prodaje iz čl. 98. st 1. t. 1. ZOT-a obveza

obračunavanja i plaćanja trošarine ne nastaje pri uvozu u RH temeljem odobrenja nadležnog carinskog ureda (preslika PUR-a) i pisane izjave da kruta goriva nabavlja radi daljnje prodaje koja se prilaže uz uvoznu carinsku deklaraciju. Osoba koja podnosi uvoznu carinsku deklaraciju mora u svrhu neobračunavanja trošarine u Polju 33-četvrto podolje 33/4 deklarirati dodatnu oznaku T824 (u navedeno polje moguće je deklarirati samo jednu dodatnu oznaku, i to onu

koja označava dodatnu oznaku koja se odnosi na neobračunavanje trošarine za osobu sa statusom isporučitelja).

8.3. Postupak kretanja krutih goriva kod izvoza

Izvoz krutih goriva vrši se uz propisane carinske isprave i uobičajenu komercijalnu ispravu, bez obračuna trošarine na kruta goriva.

Valja napomenuti da izvoznik koji izvozi trošarinske proizvode na koje je plaćena trošarina ima pravo na povrat plaćene trošarine u skladu s čl. 28. st. 1. t. 2. i čl. 17. st. 1. i 2. POT-a. Izvoznik podnosi nadležnom carinskom uredu zahtjev za povrat plaćene trošarine u pisanom obliku u dva primjerka do zadnjeg dana u mjesecu koji slijedi mjesecu u kojem je ispunjen uvjet za povrat plaćene trošarine i u istome moraju biti navedene sve potrebne činjenice i priloženi svi potrebni dokumenti kojima se dokazuje opravdanost zahtjeva za povrat trošarine, kao i drugi dokazi koje nadležni carinski ured s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja zahtijeva kako bi se utvrdila stvarna opravdanost povrata plaćene trošarine, a što dokazuje u skladu s čl. 17. st. 4. POT-a potvrdom o izvozu, da su upravo ti trošarinski proizvodi izvezeni, koja je izrađena temeljem ovjere nadležnog izlaznog carinskog ureda o stvarnom istupu trošarinskih proizvoda iz carinskog područja Europske unije kako je propisano Uredbom Komisije (EEZ) br. 2454/93. te dokazom da je na njih plaćena trošarina. Izvoznik koji traži povrat plaćene trošarine ne mora nužno biti i osoba koja je ranije obračunala i platila trošarinu na proizvode koji se izvoze.

8.4. Postupak kretanja krutih goriva preko teritorija treće države ili trećeg teritorija

Kretanje krutih goriva preko teritorija treće države ili trećeg teritorija vrši se uz propisane carinske isprave i uobičajene komercijalne isprave, bez obračuna trošarine na kruta goriva.

8.5. Postupak kretanja krutih goriva pri unosu iz druge države članice EU

Kruta goriva koja unosi u RH:

- krajnji potrošač za svoju konačnu potrošnju, vrši se uz komercijalnu ispravu. Pri obračunavanju i plaćanju trošarine na kruta goriva odgovarajuće se primjenjuju odredbe čl. 99. ZOT-a odnosno u trenutku unosa krutih goriva nastaje obveza krajnjem potrošaču obračunati trošarinu, osim ako krajnji potrošač ujedno posjeduje i status oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda.
- isporučitelj radi daljnje prodaje krutih goriva u RH iz čl. 98. st. 1. t. 1. ZOT-a, vrši se uz komercijalnu ispravu bez obračunate trošarine.

8.6. Postupak kretanja krutih goriva kod iznosa u drugu državu članicu EU

Iznos krutih goriva u drugu državu članicu prati uobičajena komercijalna isprava (račun, predračun, otpremnica i dr.) na kojoj je naznačeno odredište i količine koje se otpremaju, a u trenutku iznosa krutih goriva ne nastaje obveza obračuna trošarine na kruta goriva.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
u suradnji s Hrvatskom revizorskom komorom
organizira **51. simpozij**

"AKTUALNE DILEME I IZAZOVI RAČUNOVODSTVA, REVIZIJE I POREZA U REPUBLICI HRVATSKOJ"

Hotel "Olympia", Vodice 2. - 4. lipnja 2016.

2. 6. 2016. ČETVRTAK

9,00 sati Otvaranje simpozija: mr. sc. Bogomil Cota

9,00 sati PLENARNI DIO: DILEME I IZAZOVI U RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI
Moderator: prof. dr. sc. Lajoš Žager, prof. dr. sc. Danimir Gulin
1. Pregled izmjena MSFI i HSFI i utjecaj koncepta fer vrijednosti iz MSFI i HSFI na poreznu osnovicu
2. Pitanja kvalitete i svrhe Pravilnika o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja i upitnost potrebe propisivanja kontnog plana
3. Budućnost revizijske profesije u novom Zakonu o reviziji
4. Položaj i uloga HRK u novom Zakonu o reviziji

11,00 - 11,30 sati - Stanka

11,30 sati PANEL RASPRAVA: REVIZIJSKA PROFESIJA
Uvodničari panela: prof. dr. sc. Boris Tušek, Zdenko Balen, Željko Faber, doc. dr. sc. Sanja Sever Mališ

Revizijska profesija: dileme o modalitetima zakonskog reguliranja sustava edukacije, licenciranja i nadzora profesije (komorski versus agencijski model reguliranja profesije)

14,30 sati - Izlet u organizaciji HZRIF

3. 6. 2016. PETAK

8,30 sati PLENARNI DIO: POREZNE AKTUALNOSTI, MIROVINSKO OSIGURANJE I PLAĆE U JAVNOM SEKTORU
Moderator: prof. dr. sc. Branimir Marković
1. Sustav mirovinskog osiguranja danas i mogući pravci promjena
2. Očekivani i poželjni pravci pravnog uređenja plaća zaposlenih u javnom sektoru
3. Porezni učinci do sada provedenih poreznih reformi
4. Učinci PDV-a nakon pristupa Republike Hrvatske Europskoj uniji

11,00 - 11,30 sati - Stanka

11,30 sati PLENARNI DIO: JAVNA UPRAVA I FONDOVI EU
Moderator: prof. dr. sc. Boris Cota
1. Korištenje EU fondova, mogućnosti i perspektive
2. Uloga banaka u financiranju programa javnog sektora
3. Financijski aspekti, uvjeti i praćenja projekata neprofitnih organizacija

20,00 sati Svečana večera (Olympia)

4. 6. 2016. SUBOTA

9,00 sati PLENARNI DIO:
1. Postojeći sustav javne uprave i naznake promjena u funkciji povećanja efikasnosti

10,00 sati PANEL RASPRAVA: RAČUNOVODSTVENA PROFESIJA
Uvodničari panela: prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Branka Ramljak, Ivica Smiljan, Ivica Milčić, univ. spec.oec., Domagoj Bakran, mag. oec.

Dr. sc. MARIJA ZUBER
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5-331.2

Plaće i drugi primici sezonskih radnika

Sezonsko zapošljavanje radnika uređuju dva zakona: Zakon o radu i Zakon o poticanju zapošljavanja. Zakon o radu omogućava sklapanje ugovora o radu na određeno vrijeme zbog povećanog opsega posla u sezoni i sklapanje ugovora o radu za stalne sezonske poslove, a Zakon o poticanju zapošljavanja uređuje uvjete i postupak sklapanja ugovora za obavljanje privremenih i povremenih poslova u poljoprivredi.

1. UVOD

Radno angažiranje fizičkih osoba radi obavljanja povećanog opsega posla u razdoblju sezone uređuju dva zakona: Zakon o radu (Nar. nov., br. 93/14.) i Zakon o poticanju zapošljavanja (Nar. nov., br. 57/12. i 120/12.). Zakon o radu uređuje zapošljavanje radnika u razdoblju vremenski ograničene povećane potrebe za radnicima, i to:

- sklapanjem ugovora o radu na određeno vrijeme za razdoblje trajanja sezone i
- sklapanjem ugovora o radu na određeno vrijeme za obavljanje stalnih sezonskih poslova.

Zakon o poticanju zapošljavanja uređuje pojednostavljeni način sklapanja ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi radi obavljanja povremenih i privremenih poslova.

2. UGOVOR O RADU NA ODREĐENO VRIJEME

2.1. Mogućnosti i ograničenja za sklapanje ugovora o radu na određeno vrijeme

Ugovor o radu na određeno vrijeme može se sklopiti za zasnivanje radnog odnosa čiji je prestanak unaprijed utvrđen objektivnim razlozima koji su opravdani rokom, izvršenjem određenog posla ili nastupanjem određenog događaja (čl. 12. st. 1. Zakona o radu). Povećani opseg posla za vrijeme trajanja sezone predstavlja opravdani razlog koji dozvoljava sklapanje ugovora o radu na određeno vrijeme. Takvi se ugovori najčešće sklapaju u poljoprivredi, graditeljstvu, turizmu i u drugim uslužnim djelatnostima kojima se zbog sezonskog karaktera djelatnosti u određenom razdoblju u godini povećava opseg poslovanja.

Ugovor o radu na određeno vrijeme mora biti sklopljen u **pisanom obliku**, prije početka rada. Obvezni sadržaj ugovora o radu propisan je Zakonom o radu, a ako stranke imaju interes, mogu u ugovoru utanačiti i neke dodatne uglavke (npr. pristanak zaštićenih kategorija radnika da rade u preraspodijeljenom radnom vremenu). U ugovoru o radu se mora navesti **trajanje ugovora**, a ono se može odrediti:

- vremenski - npr. na rok od tri mjeseca ili do određenog datuma, ili
- vezano uz ispunjenje neke činjenice - npr., dok traje turistička sezona, dok traje berba određenog poljoprivrednog proizvoda i sl.

Prvi ugovor o radu na određeno vrijeme sklopljen s određenim radnikom može biti zaključen na bilo koji vremenski rok, ali ta zakonska mogućnost nije značajna za sezonsko zapošljavanje jer se radi o zapošljavanju za razdoblje trajanje sezone. Kad se s istim radnikom sklapaju dva ili više uzastopnih ugovora o radu na određeno vrijeme, treba voditi računa da je najduže trajanje svih ugovora o radu na određeno vrijeme s istim radnikom ograničeno na najduže tri godine. U rok od tri godine uključuje se i razdoblje trajanja prvog ugovora koji je mogao biti sklopljen i na rok duži od tri godine. Iznimke u odnosu na ograničenje trajanja svih ugovora o radu s istim radnikom dozvoljene su u slučaju kad se ugovor na određeno vrijeme sklapa radi zamjene privremeno nenazočnog radnika i u posebnim slučajevima predviđenim kolektivnim ugovorom. O ovim ograničenjima nužno je voditi računa pri sklapanju ugovora o radu za sezonske poslove.

Ugovor o radu na određeno vrijeme ne mora, ali može sadržavati odredbe o mogućnosti njegova otkazivanja. Preporuka je da se **mogućnost otkazivanja** predvidi pri sklapanju ugovora o radu, jer ga u protivnom nije dopušteno zbog poslovno uvjetovanih razloga otkazati prije isteka roka na koji je sklopljen.

Ugovor na određeno vrijeme može se sklopiti za rad u **punom** ili u **nepunom radnom vremenu**. Puno radno vrijeme ne može iznositi više od 40 sati tjedno. U slučaju sklapanja ugovora s nepunim radnim vremenom, poslodavac i radnik ugovaraju opseg nepunog tjednog radnog vremena. Najkraće trajanje nepunog radnog vremena je jedan sat tjedno.

Poslodavac je dužan prije početka rada prijaviti radnika nadležnim tijelima mirovinskog i zdravstvenog osiguranja na propisanim obrascima (prijava se podnosi samo nadležnoj službi mirovinskog osiguranja koja prosljeđuje podatke nadležnoj službi zdravstvenog osiguranja). Pri tome na obrascu M-1P treba staviti oznaku da je riječ o **sezonskom radniku**, što je posebno važno za poslodavce koji su prema Zakonu o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom (Nar. nov., br. 157/13. i 152/14.), obvezni zaposliti odgovarajući broj osoba s invaliditetom. Naime, sezonski radnici zaposleni na određeno vrijeme **ne uključuju se u ukupan broj zaposlenih** na temelju kojih se izračunava obveza kvotnog zapošljavanja osoba s invaliditetom.

2.2. Prava iz radnog odnosa radnika koji radi na određeno vrijeme

Za vrijeme trajanja radnog odnosa na određeno vrijeme radnik ima sva prava kao i radnici zaposleni na neodređeno vrijeme. Na njega se odnosi ograničenje o najdužem trajanju radnog tjedna od 40 sati u punom radnom vremenu, ima pravo na najmanje 24 sata

tjednog odmora uvećanih za najmanje 12 sati dnevnog odmora (36 sati tjednog odmora), pravo na odmor između dva radna dana i pravo na dnevni odmor. Radnik zaposlen na određeno vrijeme može raditi u jednakom ili nejednako raspoređenom radnom vremenu, a može raditi u preraspodijeljenom radnom vremenu. Ukoliko radnik sezonac radi u preraspodijeljenom radnom vremenu, za njega **razdoblje preraspodjele ne može biti duže** od razdoblja na koje je sklopljen ugovor o radu na određeno vrijeme.

Kolektivni ugovori koji obvezuju poslodavca, pravilnici o radu i sporazumi sklopljeni između poslodavca i radničkog vijeća u dijelu koji uređuje prava radnika iz radnog odnosa, jednako se primjenjuju na radnike zaposlene na određeno vrijeme, kako se primjenjuju na radnike zaposlene na neodređeno vrijeme. To znači da se i na njih odnose sve odredbe o plaći, naknadama, potporama i nagradama.

Radnici zaposleni na određeno vrijeme imaju pravo na godišnji odmor za svaku kalendarsku godinu. Ako se radi o prvom zaposlenju ili ako je prekid između dva radna odnosa duži od 8 dana, pravo na puni godišnji odmor stječu tek nakon 6 mjeseci rada, u koje razdoblje se ubrajaju i razdoblja privremene spriječenosti za rad zbog bolesti ili drugog zakonom opravdanog razloga izostanka s posla. Ako radnik nije u kalendarskoj godini stekao pravo na puni godišnji odmor, tada ima pravo na razmjerni dio godišnjeg odmora koji se određuje u visini jedne dvanaestine za svaki navršeni mjesec rada. U praksi su česte situacije da radniku istekne ugovor na određeno vrijeme, a radnik za vrijeme trajanja toga ugovora nije iskoristio pravo na puni ili na razmjerni dio godišnjeg odmora na koji je stekao pravo. Ukoliko radnik nije do isteka ugovora na određeno vrijeme iskoristio godišnji odmor na koji je stekao pravo, poslodavac mu je dužan isplatiti naknadu za neiskorišteni godišnji odmor (čl. 82. Zakona o radu).

2.3. Prestanak ugovora o radu na određeno vrijeme

Ugovor o radu na određeno vrijeme se u pravilu ne otkazuje, već **prestaje istekom roka na koji sklopljen,** čak i u slučaju ako je radnik na dan isteka toga roka zatečen na bolovanju ili rodiljnom dopustu. Ukoliko je radnik na dan prestanka radnog odnosa **zatečen na bolovanju,** a ovlašteni liječnik mu i nadalje odobrava bolovanje, radnik za daljnjih **30 dana ima pravo na naknadu za bolovanje** koju mu isplaćuje Hrvatski zavod za obvezno zdravstveno osiguranje (dalje: HZZO). Pretpostavka ostvarivanja toga prava je da je bolovanje s pravom na naknadu plaće započeto najmanje osam dana prije prestanka radnog odnosa. U slučaju ozljede na radu, komplikacija u trudnoći i rodiljnog dopusta, radnik ostvaruje pravo na naknadu plaće na teret HZZO-a sve do isteka istoga prava.

Ako radnik nastavi raditi i nakon isteka ugovora na određeno vrijeme, a ne sklopi se novi ugovor o radu u pisanom obliku, niti poslodavac radniku izda pisanu potvrdu o novom sklopljenom ugovoru na određeno vrijeme, tada se automatizmom propisa smatra da je ugovor o radu sklopljen **na neodređeno vrijeme**.

Ukoliko je mogućnost otkazivanja predviđena ugovorom o radu na određeno vrijeme, pa poslodavac otkaže takav ugovor, a ne radi se o otkazu zbog skrivljenog ponašanja, radnik ima **pravo na otkazni rok**. Dužina otkaznog roka ovisi o trajanju radnog odnosa kod poslodavca koji otkazuje ugovor na određeno vrijeme, a najmanje dva tjedna. Načelno, radnik kojem poslodavac otkazuje ugovor o radu na određeno vrijeme ima i pravo na otpremninu, ali kako je pravo na otpremninu uvjetovano neprekidnim radnim odnosom kod istog poslodavca od najmanje dvije godine, objektivno nije realno pretpostaviti da radnik zaposlen na određeno vrijeme radi obavljanja sezonskih poslova, stekne uvjete za ostvarivanje prava na otpremninu za otkaz ugovora o radu.

2.4. Prava iz mirovinskog osiguranja radnika zaposlenog na određeno vrijeme

2.4.1. Mirovinski staž u razdoblju trajanja radnog odnosa

Razdoblje provedeno u radnom odnosu na određeno vrijeme uračunava se u staž osiguranja.

Osim ovog prava iz mirovinskog osiguranja koje je jednako za sve radnike u radnom odnosu, radnicima koji rade na određeno vrijeme radi obavljanja sezonskih poslova, priznaju se i **dodatna mirovinska prava**. U slučaju kad se ne radi o preraspodjeli radnog vremena, radnicima koji imaju radni odnos na određeno vrijeme na sezonskim poslovima na kojima je ostvaren veći broj sati od punog radnog vremena (zbog prekovremenog rada), staž osiguranja se priznaje u trajanju preračunatom na puno radno vrijeme (čl. 27. st. 5. Zakona o mirovinskom osiguranju, Nar. nov., br. 157/13. - 93/15.). Npr. radniku koji je u razdoblju trajanja sezone od 1. lipnja do 30. rujna radio po 50 sati tjedno (10 sati tjedno duže od punog radnog vremena), priznat će se u staž mirovinskog osiguranja razdoblje duže od četiri kalendarska mjeseca, koliko je stvarno bio u radnom odnosu. Dužina staža osiguranja odredit će se tako da se razdoblje radnog odnosa preračuna u trajanje do opsega punog radnog vremena od 40 sati tjedno, pa će se radniku priznati više od četiri mjeseca staža osiguranja.

2.4.2. Mogućnost produženog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa

Nakon prestanka radnog odnosa i nakon proteka razdoblja koje je na temelju čl. 27. Zakona o mirovinskom osiguranju preračunato u mirovinski staž ostvaren od prekovremenih sati rada, radniku prestaje teći staž osiguranja. Ako radnik ima interesa ostvarivati pravo na mirovinski staž i nakon prestanka radnog odnosa, može **sam za sebe uplaćivati doprinos za produženo osiguranje** koristeći mogućnost iz čl. 18. Zakona o mirovinskom osiguranju. Uvjet je da radnik u roku 12 mjeseci od prestanka obveznog osiguranja podnese prijavu na produženo osiguranje kao dobrovoljni oblik osiguranja i da plati propisane iznose obveznih doprinosa. Trajanje produženog osiguranja nije vremenski ograničeno.

Obvezni doprinosi za produženo mirovinsko osiguranje propisani su Zakonom o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. - 143/14.). Osnovica za plaćanje doprinosa je najniža mjesečna osnovica nezavisno od stručne spreme radnika i za 2016. godinu iznosi **2.812,95** kn mjesečno. Mirovinski doprinos se plaća po stopi od **20%,** što predstavlja mjesečnu obvezu u iznosu od **562,59 kn.** Osobe koje su osiguranici u sustavu obvezne individualne kapitalizirane štednje plaćaju 15% doprinosa u prvi stup, što iznosi 421,94 kn mjesečno i 5% doprinosa u drugi stup mirovinskog osiguranja, što iznosi 140,65 kn mjesečno. Doprinosi za dobrovoljno mirovinsko osiguranje po osnovi produženog osiguranja plaćaju se po rješenju Porezne uprave. Uplaćeni doprinosi su uvjet ostvarivanja prava na staž.

Osnovica u visini 2.812,95 kn mjesečno je najniža propisana osnovica za plaćanje doprinosa za produženo mirovinsko osiguranje. Ako radnik ima interesa, može se obratiti Poreznoj upravi sa zahtjevom da doprinose uplaćuje na veću osnovicu. Iznosi i postupak izbora viših osnovica za obračun obveznih doprinosa uređeni su čl. 203. Zakona o doprinosima. Osiguranici osigurani na produženo mirovinsko osiguranje mogu izabrati jednu od šest viših osnovica za plaćanje doprinosa. Izabrane više osnovice izračunavaju se kao

umnožak prosječne plaće ostvarene u Hrvatskoj u razdoblju siječanj - kolovoz prethodne godine i koeficijenata od 1 do 6, tako da za 2016. godinu mogu iznositi od **8.037,00** kn do **48.222,00** kn mjesečno.

2.5. Prava iz zdravstvenog osiguranja radnika zaposlenog na određeno vrijeme

2.5.1. Zdravstveno osiguranje u razdoblju trajanja radnog odnosa

Za vrijeme trajanja radnog odnosa radnik zaposlen na određeno vrijeme je zdravstveno osiguran i po osnovi radnog odnosa može zdravstveno osigurati članove obitelji. Ukoliko je za vrijeme trajanja radnog odnosa zbog bolesti spriječen izvršavati obveze iz ugovora o radu, ima pravo na naknadu za bolovanje pod jednakim uvjetima kao i radnici zaposleni na neodređeno vrijeme.

Međutim, zbog zahtjeva propisanog čl. 56. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. i 137/13.) koji određivanje visine naknade za bolovanje od osnovice plaće isplaćene u prethodnih šest mjeseci uvjetuje **prethodnim osiguranjem** u trajanju od najmanje 9 mjeseci neprekidno ili 12 mjeseci s prekidima u posljednje dvije godine, radnik sezonac koji ne ispunjava traženi uvjet neće ostvariti pravo na puni iznos naknade za bolovanje na teret HZZO-a, već samo na najnižu propisanu svotu naknade (831,50 kn mjesečno).

2.5.2. Zdravstveno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa

Nakon prestanka radnog odnosa na određeno vrijeme, radnik može ostvariti pravo na besplatno zdravstveno osiguranje ukoliko se u roku 30 dana od prestanka radnog odnosa prijavi nadležnoj službi HZZO-a.

3. UGOVOR O RADU ZA STALNE SEZONSKE POSLOVE

3.1. Sadržaj i trajanje ugovora o radu za stalne sezonske poslove

Za poslodavce koji posluju pretežito sezonski, čl. 16. Zakona u radu predviđena je mogućnost sklapanja ugovora o radu na određeno vrijeme za obavljanje **stalnih sezonskih poslova.** Zakon ne uređuje po kojim se kriterijima prosuđuje posluje li poslodavac pretežito sezonski. To praktično znači da svaki poslodavac koji ima potrebu za angažiranjem radnika u određenom dijelu godine i ta se potreba ponavlja iz godine u godinu, može s radnicima sklapati ugovore za stalne sezonske poslove.

Obilježje ugovora o radu na određeno vrijeme za stalne sezonske poslove je u tome da radnik i nakon prestanka radnog odnosa **ima pravo na mirovinsko osiguranje** korištenjem produženog osiguranja, a doprinose za produženo mirovinsko osiguranje za njega uplaćuje poslodavac.

Ugovor o radu za stalne sezonske poslove mora sadržavati sve uglavke koji su propisani kao obvezni sadržaj ugovora o radu, ali i sljedeće dodatne uglavke (čl. 16. Zakona o radu):

1. uvjeti i vrijeme u kojem će poslodavac uplaćivati doprinose za dodatno mirovinsko osiguranje (u vezi s ovim, stranke se umjesto ugovaranja mogu pozvati na odgovarajuće odredbe pravilnika o radu ili kolektivnog ugovora)
2. rok u kojem je poslodavac dužan radniku ponuditi na sklapanje ugovor o radu za sljedeću sezonu i
3. rok u kojem je radnik dužan izjasniti se o ponudi poslodavca, s tim da taj rok ne može biti kraći do 8 dana.

Ugovor o radu za stalne sezonske poslove je ugovor o radu na određeno vrijeme uz dodatak da ugovorne strane unaprijed polaze od namjere da će sklopiti novi ugovor o radu i za sljedeću sezonu, a u razdoblju dok radnik ne radi, poslodavac mu je obvezan plaćati doprinos za mirovinsko osiguranje. Radnik može, ali nema obvezu prihvatiti poslodavčevu ponudu za sklapanje novog ugovora na određeno vrijeme. No, u tom slučaju prestaje poslodavčeva obveza da mu u razdoblju izvan sezone plaća doprinose za mirovinsko osiguranje.

3.2. Prava iz mirovinskog osiguranja radnika stalnog sezonca

3.2.1. Mirovinsko osiguranje za vrijeme trajanja radnog odnosa

U razdoblju trajanja radnog odnosa, radnik stalni sezonac je mirovinski osiguran temeljem radnog odnosa. Poslodavac je pri isplati plaće obvezan za njega obračunati i platiti zakonom propisane doprinose.

3.2.2. Produženo mirovinsko osiguranje nakon prestanka radnog odnosa na teret poslodavca

Po isteku ugovora o radu poslodavac je obvezan odjaviti radnika kao osiguranika temeljem radnog odnosa i **prijaviti novu osnovu osiguranja** - produženo mirovinsko osiguranje. Prema čl. 18. Zakona o mirovinskom osiguranju produženo osiguranje je institut dobrovoljnog osiguranja. No, kako je čl. 16. st. 2. Zakona o radu izrijekom propisano da je kod ugovora o radu na određeno vrijeme za stalne sezonske poslove poslodavac obveznik prijave radnika na produženo osiguranje i obveznik plaćanja doprinosa, proizlazi da se u tom slučaju ipak radi o obliku obveznog mirovinskog osiguranja radnika stalnog sezonca. Prema Zakonu o doprinosima, poslodavac je obveznik plaćanja doprinosa za produženo osiguranje radnika stalnog sezonca.

Obveza poslodavca da u razdoblju između dva sezonska radna odnosa za radnika uplaćuje mirovinski doprinos, ne utječe na mogućnost preračunavanja trajanja mirovinskog staža prema čl. 27. Zakona o mirovinskom osiguranju, ukoliko je radnik za vrijeme trajanja radnog odnosa ostvario veći fond sati od punog radnog vremena. Tada mu se trajanje mirovinskog staža preračunava na puno radno vrijeme, a obveza poslodavca na uplatu doprinosa trebala bi obuhvaćati period nakon razdoblja u kojem je staž priznat temeljem preračunavanja fonda sati.

U razdoblju nakon prestanka radnog odnosa, poslodavac ne isplaćuje naknadu radniku, već samo za njega plaća doprinos za mirovinsko osiguranje i to na najnižu propisanu osnovicu (za 2016. osnovica iznosi 2,812,95 kn mjesečno). Obveza plaćanja doprinosa dospijeva 15-og u mjesecu za prethodni mjesec.

3.2.3. Mogućnost izbora više osnovice osiguranja na teret radnika

Radnik stalni sezonac kojemu poslodavac uplaćuje doprinos za produženo mirovinsko osiguranje također može izabrati **plaćanje doprinosa na višu osnovicu osiguranja,** ali tada razliku doprinosa između najniže propisane osnovice i izabrane više osnovice, **snosi sam radnik**. O obvezi plaćanja razlike doprinosa na višu izabranu osnovicu Porezna uprava također donosi rješenje. Radnik osiguranik drugog stupa obveznog mirovinskog osiguranja ne može izabrati da

na višu osnovicu plaća samo doprinos za mirovinsko osiguranje individualne kapitalizirane štednje, već je na razliku između osnovice na koju mu doprinose plaća poslodavac i više izabrane osnovice, dužan plaćati oba obvezna mirovinska doprinosa.

3.3. Zdravstveno osiguranje radnika stalnog sezonca

Radnik stalni sezonac, jednako kao i svaki drugi radnik kojemu je prestao radni odnos, može pravo na zdravstveno osiguranje ostvariti samom činjenicom prijave nadležnoj službi HZZO-a u roku **30 dana od prestanka radnog odnosa.** Riječ je o besplatnom zdravstvenom osiguranju, bez obveze plaćanja doprinosa, nezavisno od socijalnog i materijalnog statusa radnika odnosno njegove obitelji.

4. ZAPOŠLJAVANJE NA POVREMENIM I PRIVREMENIM SEZONSKIM POSLOVIMA U POLJOPRIVREDI

4.1. Koji poslodavci mogu koristiti pojednostavljeni model zapošljavanja prema Zakonu o poticanju zapošljavanja?

Zakon o poticanju zapošljavanja uređuje pojednostavljeni način sklapanja ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi radi obavljanja povremenih i privremenih poslova. Pojednostavljenje se odnosi na jednostavniji način sklapanja ugovora o radu i jednostavniji način plaćanja obveznih doprinosa. Ovaj pojednostavljeni način zapošljavanja radnika na povremenim i privremenim poslovima mogu koristiti samo poslodavci - pravne i fizičke osobe koji su registrirani za **djelatnost poljoprivrede**. Poslodavac može biti i nositelj obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva evidentiranog u upisniku Ministarstva poljoprivrede. Poslodavci mogu biti i pravne i fizičke osobe registrirane za **djelatnost ribarstva**. Pojednostavljen način sezonskog zapošljavanja mogu koristiti svi poslodavci koji su u registru trgovačkog suda, obrtnom registru ili drugom nadležnom upisniku registrirani za poljoprivredu i ribarstvo, neovisno o tome je li im to jedina djelatnost ili **jedna od registriranih djelatnosti.** Poslodavac može biti i bilo koja **fizička osoba**, čak i ako nije registrirana za obavljanje poljoprivredne djelatnosti, niti je upisana u odgovarajući upisnik.

4.2. Poslovi na koje je dozvoljeno zaposliti radnika

Poslovi na kojima se može zaposliti radnik su povremeni i privremeni poslovi u bilinogojstvu, stočarstvu i ribarstvu. Poslovi u **bilinogojstvu** obuhvaćaju:

- pripremu zemljišta, sjetvu, sadnju, cijepljenje, uzgojne mjere, rezidbu, plijevljenje, prorjeđivanje, pikiranje, presađivanje, zaštitu bilja, žetvu, berbu, sakupljanje, premještanje uroda, sortiranje, doradu, preradu i pakiranje, te utovar i istovar poljoprivrednih proizvoda ili repromaterijala.

U **stočarstvu** je moguće zaposliti radnika na poslovima:

- striženja, mužnje, janjenja, jarenja, prikupljanja i čuvanja stada, premještanja košnica i vrcanja meda, na poslovima sakupljanja i sortiranja jaja, prikupljanja i utovara peradi, na čišćenju objekata između proizvodnih ciklusa, te na utovaru i istovaru stoke ili hrane za životinje.

Povremeni poslovi u **ribarstvu** obuhvaćaju:

- gospodarski ribolov na moru i slatkim vodama, uzgoj slatkovodne i morske ribe i školjkaša te preradu ribe i drugih vodenih organizama.

Nema zapreke da poslodavac angažira radnike za rad na nabrojanim poslovima na temelju Zakona o poticanju zapošljavanja, **čak i ako na tim poslovima zapošljava druge radnike na temelju ugovora o radu** sklopljenog prema Zakonu o radu, bilo na neodređeno ili na određeno vrijeme. To će se u pravilu i događati u danima sezone kad postoji potreba za većim brojem izvršilaca.

4.3. Koje osobe smiju raditi na povremenim i privremenim poslovima u poljoprivredi?

4.3.1. Osobe s kojima je dozvoljeno sklopiti dnevni ugovor o sezonskom radu

Na sezonskim poslovima u poljoprivredi mogu raditi samo **punoljetne osobe** koje se vode u evidenciji nezaposlenih osoba, ali i tražitelji posla koji nisu u evidenciji Zavoda za zapošljavanje. Npr. na sezonskim poslovima mogu raditi domaćice koje se u evidenciji Zavoda za zapošljavanje ne vode kao tražitelji posla. Za osobe koje se vode u evidenciji Zavoda za zapošljavanje sklapanje ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi ne utječe na korištenje prava koja ostvaruju preko Zavoda za zapošljavanje. Ako su korisnici novčane naknade, **ne obustavlja im se isplata naknade.**

Na povremenim sezonskim poslovima u poljoprivredi mogu raditi i **umirovljenici**, osim umirovljenika koji su korisnici invalidske mirovine zbog potpunog gubitka radne sposobnosti (prema ranijim propisima: opća nesposobnost za rad). Umirovljenicima koji rade na sezonskim poslovima **ne obustavlja se isplata mirovine**, a umirovljenicima koji su korisnici invalidske mirovine zbog djelomičnog gubitka radne sposobnosti (prema ranijim propisima: profesionalna nesposobnost za rad) ne smanjuje se iznos mirovine.

Poslodavac koji sklapa ugovor o sezonskom radu u poljoprivredi trebao bi, ako postoje indicije da se radi o korisniku invalidske mirovine, od umirovljenika pribaviti presliku rješenja o mirovini, kako bi u slučaju nadzora dokazivao da ugovor nije sklopljen s osobom kojoj je utvrđen potpuni gubitak radne sposobnosti. Mišljenja sam da bi i pisana izjava same fizičke osobe u slučaju nadzora jednako štitila poslodavca.

U praksi se javljaju pitanja vezana uz sezonski rad **učenika srednjih škola i redovitih studenata**. Učenici srednjih škola mogu preko ovlaštenih posrednika raditi za vrijeme školskih praznika na temelju Pravilnika o obavljanju djelatnosti u svezi sa zapošljavanjem (Nar. nov., br. 19/11.), a redoviti studenti tijekom cijele godine na temelju Pravilnika o posredovanju pri zapošljavanju redovitih studenata (Nar. nov., br. 16/96. - 30/08.). Ako rade na temelju ovih propisa, što podrazumijeva sklapanje ugovora preko ovlaštenih posrednika, zarada im se ne oporezuje do iznosa od 50.000 kn godišnje. Zbog porezne privlačnosti, za njih i za poslodavca je to fiskalno povoljniji oblik radnog angažiranja. No, ako nema mogućnosti radnog angažiranja preko ovlaštenih posrednika, nema izričite zakonske zabrane da se punoljetni učenici srednjih škola i redoviti studenti angažiraju na temelju ugovora o obavljanju povremenih i privremenih poslova u poljoprivredi.

Na povremenim i privremenim sezonskim poslovima **ne smiju raditi** osobe koje su u radnom odnosu, niti osobe koje koriste pravo na bolovanje, te pravo na rodiljni ili roditeljski dopust. Ne smiju raditi ni radnici stalni sezonci koji su kod poslodavca zaposleni na određeno vrijeme na temelju Zakona o radu, ali samo

u razdoblju dok obavljaju ugovorene poslove. Na primjer, ako je radnik stalni sezonac zaposlen na određeno vrijeme u razdoblju od 1. lipnja do 30. rujna, u tom periodu ne smije raditi na povremenim i privremenim poslovima u poljoprivredi, ali izvan tog perioda, tj. do 31. svibnja i od 1. listopada može raditi na temelju ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi.

Maloljetne osobe ne smiju raditi na temelju ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi.

4.3.2. Osobe koje mogu bez sklapanja dnevnog ugovora o sezonskom radu pomagati u obavljanju poslova u poljoprivredi

Određene osobe mogu za drugu fizičku osobu (ne i za pravnu osobu) obavljati poslove u poljoprivredi, **bez obveze sklapanja ugovora** o povremenim i privremenim poslovima.

Fizičkoj osobi koja obavlja poljoprivrednu djelatnost mogu u obavljanju poslova **pomagati članovi obitelji**, bez obveze sklapanja ugovora za obavljanje povremenih i privremenih sezonskih poslova u poljoprivredi. Ta je mogućnost propisana za sljedeće članove obitelji: za supružnika, srodnike po krvi u ravnoj lozi i njihove supružnike (djedove i bake, roditelje, djecu, unuke i praunuke), srodnike po krvi u pobočnoj lozi i njihove supružnike (braću i sestre te njihove potomke, braću i sestre oca i majke te njihove potomke), srodnike po tazbini i njihove supružnike (roditelje supružnika, braću i sestre supružnika te njihove potomke), pastorčad i posvojenike i njihove supružnike, korisnike udomiteljstva kojima fizička osoba pruža uslugu udomiteljske skrbi, osobe koje je fizička osoba dužna uzdržavati te osobu s kojom fizička osoba živi u izvanbračnoj zajednici.

Fizičkoj osobi koja nije upisana u upisnik poljoprivrednih gospodarstava, koja kao poslodavac zapošljava radnike na povremenim i privremenim poslovima u poljoprivredi, mogu u obavljanju tih poslova **pomagati prijatelji i susjedi**, bez obveze sklapanja ugovora o sezonskom radu, ali **uz uvjet da rade bez plaće i bez druge materijalne koristi**.

4.4. Sklapanje dnevnog ugovora o sezonskom radu

Sklapanje ugovora o povremenim i privremenim poslovima je vrlo jednostavno. Zainteresirani radnik ili poslodavac trebaju u knjižari Narodnih novina, poslovnici financijske agencije ili u poslovnici Hrvatske pošte kupiti **knjižicu za sklapanje ugovora o sezonskom radu** u poljoprivredi (obrazac USP-1). Ugovor glasi na ime radnika, vrijedi za određenu kalendarsku godinu, a složen je kao knjižica s predviđenih 90 redaka za unos podataka, raspoređenih na 30 stranica. Kad se poslodavac i radnik usmeno dogovore o dnevnom poslu, radnik od poslodavca preuzima **vrijednosni kupon** koji nalijepi u knjižicu. Preuzimanjem i lijepljenjem dnevnog kupona u knjižicu sezonskog radnika, sklopljen je ugovor.

Osim prostora za lijepljenje vrijednosnog kupona, svaka rubrika knjižice sezonskog radnika sadrži i sljedeće podatke:

- dan mjesec i godina rada - upisuje se svaki dan rada (ne razdoblje od-do, već svaki pojedinačni dan)
- o poslodavcu (podaci mogu biti otisnuti pečatom) te
- podatke o dnevnoj plaći (iznos, rok i način isplate).

Dnevna zarada se može ugovoriti u neto ili u bruto iznosu (neto svota uvećana za 25% poreza na dohodak i prirez, ako je propisan prema prebivalištu radnika). S obzirom da je najniži dnevni iznos plaće odlukom nadležnog ministra određen u neto iznosu, uputno je ugovoriti neto iznos dnevne zarade. Najniži dnevni iznos **neto plaće** koju je poslodavac dužan isplatiti sezonskom radniku koji obavlja privremene odnosno povremene poslove u poljoprivredi za 2016. godinu ne može biti niži od **72,95 kuna** (Odluka o najnižem dnevnom iznosu plaće sezonskog radnika u poljoprivredi za 2016. godinu, Nar. nov., br. 137/15.).

Primjer upisivanja podataka u knjižici sezonskog radnika:

Dan, mj. i god. rada	Naziv, sjedište i OIB poslodavca	Dnevna plaća	Prostor za lijepljenje vrijednosnog kupona
10. 5. 2016.	„Oranica“ d.o.o. Bukovica Zagrebačka 15. OIB: 11111111111	Iznos **100 kn neto**	
		Rok isplate **10. 5. 2016.**	
		Način isplate **na blagajni**	

Rokove i način isplate dnevne zarade stranke slobodno ugovaraju.

Radnik može tijekom jedne godine raditi na sezonskim poslovima **najviše 90 dana**, bilo u kontinuitetu, bilo s prekidima, kod jednog ili kod više poslodavca, tako da u knjižici može imati najviše 90 kupona. S istom knjižicom radnik radi kod različitih poslodavaca, jer se svaki ugovor sklapa kao dnevni ugovor.

Sezonski radnik je dužan tijekom rada imati knjižicu kod sebe (čl. 2. st. 4. Pravilnika o sadržaju i obliku ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi i vrijednosnog kupona, Nar. nov., br. 64/12.).

4.5. Doprinosi za radnika s kojim se sklapa dnevni ugovor

Poslodavac ne prijavljuje sezonskog radnika nadležnim tijelima mirovinskog i zdravstvenog osiguranja kao što prijavljuje radnike s kojima je sklopio ugovor o radu prema odredbama Zakona o radu. Osoba koja radi na temelju ugovora o obavljanju privremenih odnosno povremenih sezonskih poslova u poljoprivredi je obvezno osigurana u sustavu **mirovinskog osiguranja** i u sustavu **zdravstvenog osiguranja od posljedica ozljede na radu** i profesionalnog oboljenja.

Pravilnikom o pravima, uvjetima i načinu ostvarivanja prava iz obveznoga zdravstvenog osiguranja u slučaju ozljede na radu i profesionalne bolesti (Nar. nov., br. 75/14. - 139/15.) propisana je iznimka od obvezne prijave sezonskog radnika na obvezno zdravstveno osiguranje za slučaj ozljede na radu odnosno profesionalne bolesti (čl. 5. st. 4. toga Pravilnika). Dok se ostale osobe osigurane u posebnim okolnostima obvezno prijavljuju HZZO-u na propisanoj tiskanici, bilo podnošenjem pojedinačne ili skupne prijave, osobe koje rade na temelju ugovora o obavljanju privremenih odnosno povremenih sezonskih poslova u poljoprivredi smatraju se prijavljenima po osnovi ugovora sklopljenog prema Zakonu o poticanju zapošljavanja.

Plaćanje doprinosa za obvezno osiguranje radnika zaposlenog na temelju ugovora o povremenim odnosno privremenim poslovima u poljoprivredi obavlja se kupnjom dnevnih vrijednosnih kupona. Kupone izdaje Ministarstvo financija, a prodaje ih Financijska agencija. Cijena jednog dnevnog kupona za 2016. godinu iznosi **20,82** kn.

Cijena dnevnog kupona utvrđena je kao obvezna svota doprinosa za jedan dan proveden u obveznom osiguranju, a izračunana je na bazi dnevne osnovice koja iznosi **93,77 kn** (1/30 najniže mjesečne osnovice za plaćanja obveznih doprinosa) i zbrojne stope doprinosa koja iznosi 22,2%, a sastoji se od doprinosa za mirovinsko osiguranje po stopi od 20% (15% + 5%), doprinosa za zapošljavanje po stopi

od 1,7% i doprinosa za zaštitu zdravlja na radu po stopi od 0,5%. Doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje se ne plaća.

Kupnjom vrijednosnog kupona poslodavac plaća doprinose za sezonskog radnika za jedan dan rada, i to unaprijed, prije obavljenog rada. Svaki kupon je dokaz da je za taj dan za radnika plaćen doprinos za mirovinsko osiguranje, za osiguranje od posljedica ozljede na radu i za zapošljavanje. Obveza se odnosi na sve radnike s kojima poslodavac sklapa dnevni ugovor, uključujući i **umirovljenike** koji rade na privremenim i povremenim poslovima.

Financijska agencija poslodavcu kupcu vrijednosnih kupona izdaje račun, a primljene uplate doznačuje u državni proračun. Dio uplaćenih doprinosa koji se odnosi na drugi stup obveznog mirovinskog osiguranja će naknadno, najkasnije do 25. siječnja sljedeće godine biti doznačen Središnjem registru osiguranika radi usmjeravanja na osobni račun radnika osiguranog u sustavu individualne kapitalizirane mirovinske štednje. Ministarstvo financija vodi registar izdanih, a Financijska agencija registar prodanih vrijednosnih kupona. Podaci se vode na temelju serijskih brojeva kupona, tako da je za svaki vrijednosni kupon moguće utvrditi koji ga je poslodavac kupio.

Kupnja odgovarajućeg broja dnevnih vrijednosnih kupona suštinski predstavlja plaćanje doprinosa unaprijed, ali ne u trenutku kupnje, nego **tek kad se vrijednosni kupon stvarno iskoristi za sklapanje ugovora** o obavljanju povremenih i privremenih poslova u poljoprivredi. Poslodavac koji namjerava zapošljavati radnike na ovaj način, mora ranije nabaviti vrijednosne kupone. Vrijednosni kuponi se u poslovnim knjigama vode kao kratkotrajna imovina (na klasi 1), a **vrijednost utrošenih kupona se prenosi na troškove rada**. Doprinose plaćene za sezonsko zapošljavanje radnika u poljoprivredi ne treba specificirati prema vrstama doprinosa. U financijskim izvještajima trgovačkog društva podaci o plaćenim doprinosima se iskazuju zajedno s doprinosima radnika koji su zaposleni na temelju Zakona o radu.

Za poslodavce fizičke osobe obveznike poreza na dohodak kupnju vrijednosnih kupona treba iskazati kao **izdatak prema načelu blagajne**, tj. na dan plaćanja računa Financijskoj agenciji.

Ako poslodavcu ostane neutrošenih kupona, može ih najkasnije **do kraja siječnja sljedeće godine vratiti** i ponovno zamijeniti za novac. Kupone koji su oštećeni nije moguće vratiti, pa njihova vrijednost predstavlja financijski rashod poslodavca.

4.6. Rok i način isplate zarade radniku

Rok za isplatu svake dnevne zarade mora biti upisan u ugovor o sezonskom radu u poljoprivredi. Poslodavac i radnik mogu ugovoriti da se radniku zarada isplaćuje dnevno (npr. na kraju radnog dana), tjedno (npr. svakog ponedjeljka za dane odrađene u prethodnom tjednu), mjesečno (npr. do 15-og u mjesecu za dane rada u prethodnom mjesecu) ili u drugim rokovima.

Neto svotu zarade poslodavac može radniku isplatiti **u gotovini**, na tekući račun ili na žiroračun (čl. 2. st. 2. Pravilnika o sadržaju i obliku ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi i čl. 90. st. 3. toč. 7. Pravilnika o porezu na dohodak, Nar. nov., br. 95/05. - 137/15.).

4.7. Obračun i dospijeće poreza na zaradu sezonskog radnika u poljoprivredi

Zarada koju radnik ostvari na temelju ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi oporezuje se kao **drugi dohodak**, ali **bez obračunavanja i plaćanja doprinosa na taj primitak**. Doprinosi se plaćaju putem vrijednosnih kupona i ne ovise o iznosu radnikove zarade. Predujam poreza na dohodak se plaća **po stopi od 25%,** bez umanjenja porezne osnovice za iznos osobnog odbitka. Ako se osim zarade u novcu, radniku osigurava prehrana tijekom rada ili plaćaju drugi izdaci, ti se primici također oporezuju kao drugi dohodak.

Obveza plaćanja poreza dospijeva **do posljednjeg dana u mjesecu** u kojem je izvršena isplata zarade odnosno drugo davanje. Dakle, porez se može uplatiti na dan isplate zarade, a može i kasnije tijekom istog mjeseca, s tim da mora biti plaćen do posljednjeg dana u mjesecu u kojem je izvršena isplata ili davanje. Oznaka uplatnog računa za plaćanje poreza na dohodak je **1945**.

Primjer:

Radnik N.N. je tijekom svibnja 2016. godine deset dana radio na temelju ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi, i to pet dana za ugovorenu dnevnu neto zaradu od 100 kn, a pet dana za dnevnu neto zaradu od 150 kn neto. Zarada za svibanj isplaćuje se radniku na dan 5. lipnja 2016. Prebivalište radnika je u mjestu s obvezom plaćanja prireza po stopi od 10%.

Isplata zarade se obavlja u lipnju 2016., pa je poslodavac dužan najkasnije do 30. lipnja obračunati i uplatiti porez na dohodak i prirez za odnosnog radnika. U ovom primjeru, poslodavac mora radi pravilnog obračuna poreza preračunati ugovoreni neto iznos radnikove zarade na svotu bruto dohotka s uključenim porezom na dohodak i prirezom. Obračun je sljedeći:

Opis	Iznos u kn
Neto zarada radnika (5 x 100,00 + 5 x 150,00)	1.250,00
Bruto dohodak (koef. 1,379310)	1.724,14
Porez na dohodak - 25%	431,04
Prirez porezu na dohodak - 10%	43,10
Porez na dohodak i prirez - ukupno	474,14

Dakle, isplaćeni bruto dohodak radnika iznosi 1.724,14 kn. Iako poslodavac radniku isplaćuje neto zaradu na dan 5. lipnja, ne mora toga dana platiti porez na dohodak i prirez. Porez na dohodak i prirez treba platiti do 30. lipnja 2016.

Poslodavac je dužan zaradu sezonskog radnika iskazati u obrascu JOPPD. Obrazac JOPPD treba Poreznoj upravi dostaviti do kraja mjeseca u kojem je isplaćena zarada sezonskom radniku, tj. treba ga dostaviti na dan plaćanja poreza na dohodak i prireza odnosno najkasnije sljedeći radni dan. U obrascu JOPPD iskazuju se samo podaci o bruto dohotku (primitku), podaci o obračunanom i plaćenom iznosu poreza na dohodak i podaci o neto svoti primitka. Ne iskazuju se podaci o obveznim doprinosima koji su plaćeni kupnjom vrijednosnog kupona.

Pri iskazivanju podataka u obrascu JOPPD, valja skrenuti pozornost na sljedeće:

- na stranici B obrasca moraju se iskazati podaci koji se odnose na radnika, tj. osim imena i prezimena radnika, treba iskazati šifru općine prebivališta i OIB radnika
- ne iskazuju se sati rada, čak i ukoliko je možda ugovoreno plaćanje po broju sati odrađenih u danu (dnevna zarada ne može biti manja od propisanog iznosa neovisno o broju odrađenih sati)
- razdoblje je uvijek **cijela godina** u kojoj je isplaćen primitak (čak i ako je posao obavljen u prethodnoj kalendarskoj godini)
- pod 6.1. treba koristiti šifru kojom se označava primatelj drugog dohotka koji ne podliježe obvezi plaćanja doprinosa, tj. šifru **4001** (jer se doprinosi ne iskazuju u obrascu JOPPD)
- pod 6.2. treba koristiti šifru vrste primitka **4033**

- u polju pod 12. se iskazuju nule (jer nema osnovice za obračun doprinosa)
- iskazuje se način plaćanja, bilo u gotovini (šifra 4) ili doznakom na tekući račun (šifra 1) ili možda na žiroračun (šifra 2) je su dozvoljeni svi načini isplate.

U opisanom primjeru poslodavac je obvezan za isplate drugog dohotka sezonskom radniku u poljoprivredi obavljene tijekom lipnja, Poreznoj upravi na dan 30. lipnja 2016. godine ili sljedeći radni dan dostaviti obrazac JOPPD s oznakom **16182**. To je ujedno i datum dospijeća poreza na dohodak i prireza, pa će na nalozima za plaćanje poreza i prireza biti navedena oznaka JOPPD obrasca s tim datumom.

I. OIB podnositelja izvješća 12345678912 II. Oznaka izvješća 16182 III. Vrsta izvješća 1 IV. Redni broj stranice 1/1 - stranica B

1. Redni broj	2. Šifra općine/grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada	10.0 Od toga neodrađeni sati	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s poveć. traj. - II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
	3. Šifra općine/grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s poveć. tra.	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
1.	03514	66666666666	4001	0	0	0	0	1.724,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	431,04	0	4	0,00
	00000	Karlo Katić	4033	0	0	01.01.2016.	31.12.2016.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.724,14	1.724,14	43,10	0,00	1.250,00	

4.8. Prava radnika koji radi po ugovoru o povremenim odnosno privremenim sezonskim poslovima u poljoprivredi

Osoba zaposlena na temelju ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi može raditi najviše 12 sati dnevno, a tijekom svakih 24 sata ima pravo na **dnevni odmor** od najmanje 12 sati. Ako dnevno radi najmanje 6 sati, ima pravo na **dnevnu stanku** u trajanju od najmanje 30 minuta. **Tjedni odmor** sezonskog radnika iznosi najmanje 36 sati (24 sata uvećano za 12 sati dnevnog odmora). Radnik nema pravo na plaćeni godišnji odmor.

Propisi koji uređuju zaštitu na radu se na odgovarajući način primjenjuju i na sezonskog radnika. Ako radnik radi sa strojevima koji traže poznavanje zaštite na radu, s otrovnim kemikalijama ili u drugim okolnostima koje zahtijevaju brigu o sigurnosti radnika i zaštiti na radu, poslodavac mora osigurati dokaz o tome da je prije početka rada uputio radnika za rad na siguran način.

Poslodavac za sezonskog radnika ne vodi evidenciju o radnom vremenu, niti tog radnika ne vodi u evidenciji o zaposlenima. Isto tako, nije obvezan radniku izdavati isprave o ostvarenoj i isplaćenoj zaradi, pa slijedom toga ni isprave o ostvarenoj zaradi koja nije isplaćena u ugovorenom roku. U slučaju spora između sezonskog radnika i poslodavca, radnik može sudskim putem utužiti neisplaćene iznose ugovorene dnevne zarade.

Na temelju ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi ne stječe se status osiguranika u obveznom zdravstvenom osiguranju. Propisi polaze od pretpostavke da su osobe koje imaju interesa povremeno raditi na temelju ugovora o sezonskom radu u poljoprivredi zdravstveno osigurane po nekoj drugoj osnovi, kao članovi obitelji, nezaposlene osobe, korisnici mirovine i dr. Posljedično to znači da u slučaju moguće spriječenosti za rad zbog bolesti, nemaju pravo na naknadu plaće. U slučaju **ozljede na radu**, ove osobe imaju pravo na liječenje i punu zdravstvenu zaštitu povezanu s otklanjanjem posljedica ozljede na radu (liječenje, lijekovi, ortopedska pomagala i dr.).

Sezonski rad u poljoprivredi se **uračunava u mirovinski staž radnika**. Radnik ostvaruje toliko dana mirovinskog staža koliko je dnevnih vrijednosnih kupona zalijepljeno u njegovoj knjižici. Ako je radio 90 dana, ostvarit će 3 mjeseca mirovinskog staža. Osnovica za određivanje visine mirovine za razdoblje provedeno u osiguranju je osnovica na koju su plaćeni obvezni doprinosi, a ne radnikova ostvarena zarada. Ukoliko se radi o osobi koja je osiguranik u sustavu mirovinskog osiguranja individualne kapitalizirane štednje, nadležna državna tijela na temelju broja dana mirovinskog staža izračunom utvrđuju svotu mirovinskog doprinosa za drugi stup i prosljeđuju ga na radnikov osobni mirovinski račun.

SNJEŽANA BALOKOVIĆ
Ministarstvo rada i mirovinskog sustava, Zagreb

Stručni članak UDK 336.5-331.2

Koliko je još potrebno reformi do potpunog uređenja hrvatskog mirovinskog sustava?

Članak obrađuje brojne izmjene u hrvatskom mirovinskom sustavu u posljednjih dvadesetak godina, tijekom kojih je započela reforma sustava mirovinskog osiguranja prijelazom iz isključivo javnog mirovinskog osiguranja generacijske solidarnosti na mješoviti javno-privatni sustav temeljen, uz osiguranje generacijske solidarnosti i na kapitalizaciji. Ta je reforma započela izmjenom dotada jedinstvenog općeg propisa koji je regulirao mirovinsko osiguranje temeljeno na generacijskoj solidarnosti, naslijeđenog od bivše države, koji je morao biti poprilično modificiran kako bi se prilagodio općim trendovima uređenja mirovinskih sustava u europskim državama, te kako bi se u uvjetima enormnog povećanja broja korisnika u odnosu na broj osiguranika osigurala kakva takva održivost sustava. Sredinom 1998. godine donesen je novi Zakon o mirovinskom osiguranju, koji je regulirao mirovinsko osiguranje generacijske solidarnosti, ali je ujedno najavio i uvođenje mirovinskog osiguranja temeljenog na kapitalizaciji, a nekoliko godina kasnije posebnim je zakonskim propisima i taj sustav uređen. Nažalost, kapitalizirani sustav niti do današnjih dana nije do kraja uređen, niti je polučio rezultate kakvi su bili planirani i očekivani zbog kroničnog nedostatka volje vladajućih struktura da se izdvajanje doprinosa za obvezno kapitalizirano osiguranje dovede na zadovoljavajuću razinu, koja bi omogućila ostvarivanje adekvatne visine mirovina iz II. stupa, a niti je u dovoljnoj mjeri razvijeno dobrovoljno mirovinsko osiguranje (III. stup), koje je trebalo predstavljati dodatan prihod radi osiguranja višeg stupnja socijalne sigurnosti u starosti uz jednom ostvarenu mirovinu iz obveznog osiguranja.

1. UVODNA RAZMATRANJA

Prva i zasada jedina sveobuhvatna (parametarska i strukturna) reforma mirovinskog sustava u Republici Hrvatskoj započela je početkom 1999. godine, donošenjem Zakona o mirovinskom osiguranju (u daljnjem tekstu Zakon iz 1998. godine)[1], kojim je izmijenjeno dotadašnje mirovinsko osiguranje generacijske solidarnosti i najavljeno uvođenje mirovinskog osiguranja temeljenog na individualnoj kapitaliziranoj štednji. Time je akceptirana potreba izmjene starog Bismarckovog modela[2] mirovinskog osiguranja, utemeljenog krajem 19. stoljeća, koji je u Hrvatskoj (u okviru bivših zajednica država nakon raspada Austro-Ugarske Monarhije) bio u primjeni od početka 20. stoljeća (prvi propis, Zakon o osiguranju radnika datira iz 1922. godine, ali je njegova primjena odgođena sve do 1937. godine), a koji je u uvjetima tržišnog gospodarstva i znatnog povećanja životne dobi i žena i muškaraca u odnosu na Bismarckovo doba postao neprimjenjiv. U to doba je prosječni životni vijek iznosio za žene 38,4 godine, a za muškarce 35,6 godina, a prosječna dob za umirovljenje iznosila je u početku 70, a kasnije 65 godina. Kada bi povukli paralelu s današnjim prosječnim životnim vijekom, koji iznosi za žene 81,5 godina, a za muškarce 74,7 godina (ukupno prosječno 78,2)[3] i primijenili taj isti model, dob za umirovljenje trebala bi iznositi 95 godina. Takav sustav je još prije dvadesetak godina postao neodrživ, a također i potpuno nezanimljiv novim osiguranicima, koji su tražili i druge načine osiguravanja za starost, temeljem boljeg razumijevanja socijalnih, gospodarskih i demografskih kretanja, koja su posljedica korjenitih tehnoloških promjena koje su pak utjecale na naše potrebe i način razmišljanja o osiguravanju rizika starosti. U okviru država jugoistočne Europe, po uzoru na stare države članice EU razvila se ideja o potrebi budućih mirovinskih sustava, koji bi trebali imati formu mješovitih sustava, u kojima će dio osiguranja ostati obvezan (sustav generacijske solidarnosti), ali ne u obliku i opsegu u kojem je taj isti sustav postojao, već prilagođen novim gospodarskim i demografskim kretanjima, a drugi dio će biti pokriven privatnim osiguranjima, bilo obveznim ili dobrovoljnim, koji doduše zahtijevaju pripreme za

[1] Zakon o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 102/98., 127/2000., 59/2001., 109/2001., 147/2002., 117/2003., 30/2004.,177/2004., 92/2005., 43/2007. - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 79/2007., 35/2008., 40/2010. - Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, 121/2010., 130/2010. - pročišćeni tekst, 61/2011., 114/2011. i 76/2012.).

[2] Bismarckov i Beveridgeov model su dva poznata modela socijalnog osiguranja u Europi, s tim da je Bismarckov model rasprostranjeniji i bio je utemeljen u većini europskih država (temeljna je razlika u tome što se Bismarckov model temelji na zaposlenju, a financira se uplatom doprinosa iz plaće, a Beveridgeov na prebivalištu, sveobuhvatan je i financira se iz poreza; Beveridgeov model uglavnom su primjenjivale anglosaksonske i nordijske države).

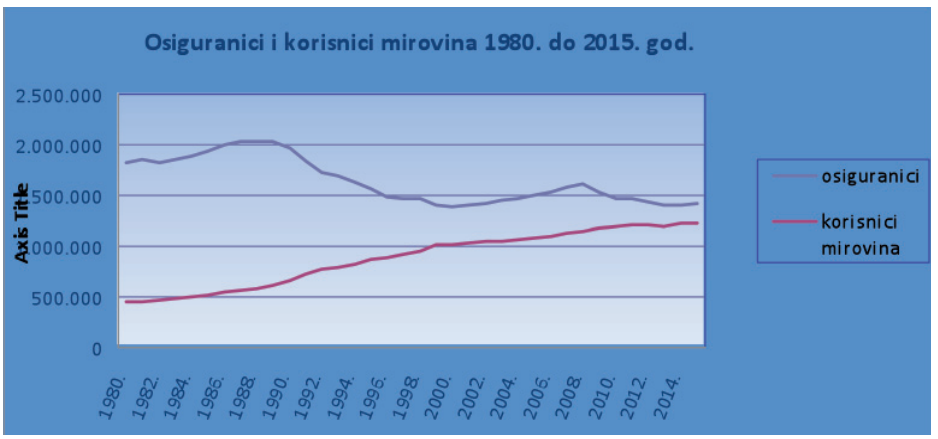
[3] Podaci za 2013. godinu prema objavljenim podacima Međunarodne zdravstvene organizacije, dostupno na mrežnoj stranici http:// www.worldlifeexpectancy.com/croatia.

uvođenje, u vidu dobro razvijenog i stabilnog tržišta kapitala, kao i razvijenu mrežu financijskih institucija. Hrvatska u to vrijeme možda i nije ispunjavala ove uvjete za uvođenje kapitaliziranog sustava, međutim opća situacija u mirovinskom osiguranju zahtijevala je žurno uvođenje promjena.

U traženju najpovoljnijih rješenja došlo se do zaključka da je za osiguranje rizika starosti najbolji način **podjela na nekoliko dijelova mirovinskog sustava** – tzv. stupova osiguranja, od kojih će jedan stup biti sustav generacijske solidarnosti, a drugi stup sustav kapitalizirane mirovinske štednje. Ovakvo promišljanje bilo je zajedničko svim državama koje su započele s reformama mirovinskog sustava, međutim svaka je država krenula svojim putem tako da su na različite načine oživotvoreni višestupni sustavi, te se oni razlikuju po modalitetima postizanja istog cilja. Većina država jugoistočne Europe, među njima i Hrvatska priklonila se modelu mirovinskog osiguranja koji je preporučila Svjetska banka, a koji se sastoji od trodijelnog mješovitog sustava kojeg čini sustav generacijske solidarnosti i dva dijela kapitaliziranog sustava – obvezni i dobrovoljni.

U prvoj fazi uvođenja novog sustava, izvršene su određene promjene u sustavu generacijske solidarnosti, kojeg obilježava solidarnost, sustav određenih davanja i tekuće financiranje, a te izmjene ogledaju se u izmjeni formule za izračun mirovina, postupnom povećanju starosne granice za ostvarivanje prava na starosnu mirovinu, izmjeni definicije invalidnosti, novom načinu usklađivanja mirovina - dva puta godišnje prema švicarskoj formuli, tj. prema povećanju plaća i potrošačkih cijena u omjeru 50/50, te u postupnom proširivanju obračunskog razdoblja za izračun mirovine s ciljem izračuna mirovina na temelju ostvarenih plaća u cijelom radnom vijeku, nakon isteka prijelaznog razdoblja, koje je trajalo do 2009. godine. Osnovni cilj uvođenja novog sustava bio je smanjenje izdataka za mirovinsko osiguranje te uspostava financijski uravnoteženog mirovinskog sustava. Posljedica provedbe reforme bila je smanjenje razine mirovina ostvarenih prema odredbama novog zakona u odnosu na mirovine koje su ostvarene prema ranijem propisu uslijed postupnog produženja razdoblja na temelju kojeg se izračunava mirovina (na cijeli radni vijek). To se nije dogodilo samo u Hrvatskoj, nego i u drugim državama koje su započele reformirati svoje mirovinske sustave, s tim da su se neke države već u početku uspostavile sustav zaštite za korisnike s niskim primanjima (Hrvatska je također uspostavila sustav najniže mirovine, ovisno o navršenim godinama mirovinskog staža, ali bez upliva dohodovnog/imovinskog cenzusa, za razliku od ranijeg prava na zaštitni dodatak, koji je bio vezan za dohodovni, odnosno imovinski cenzus).

Nažalost i nakon 14 godina od započete reforme sustav mirovinskog osiguranja još uvijek (i sve više) opterećuje **problem starenja stanovništva**, izrazito nepovoljan omjer između osiguranika i korisnika mirovina, koji je među najnepovoljnijima od kada se ta veličina prati u sustavu (1 : 1,5[4]), visoki udio transfera iz državnog proračuna (u dužem razdoblju od 30 - 40%), kao i relativno nizak udio prosječne mirovine u prosječnoj plaći (stopa zamjene), s obzirom na veliki broj vrsta mirovine i različite uvjete za njihovo ostvarivanje (stopa zamjene za prosječnu mirovinu iznosi 40,49%, dok za prosječnu starosnu mirovinu ostvarenu s 40 i više godina mirovinskog staža iznosi 59,86%)[5], ali i činjenica da još uvijek relativno mali broj umirovljenika ostvaruje mirovinu sa stažem od 40 godina i više (svega 7,99% od ukupnog broja korisnika mirovina).[6]



Slika 1.: Prikaz kretanja broja osiguranika i broja korisnika, izvor MRMS

Poseban problem predstavlja konstantan pritisak umirovljenika putem umirovljeničkih udruga na **povećanje razine "novih mirovina"** (nakon što su "stare mirovine" povećane za dodatak na mirovinu[7]). Uzrok tome nisu samo nedostaci novog sustava (predugo prijelazno razdoblje od 10 godina, nedovoljno informacija u javnosti o uvođenju posve novog sustava, premali angažman subjekata u kapitaliziranom sustavu, nedostatak volje vlasti da se novi sustav nadograđuje, previše posebnih propisa koji obuhvaćaju veliki broj osiguranika koji samo na temelju toga što imaju privilegije u sustavu generacijske solidarnosti ne sudjeluju u kapitaliziranom sustavu, nedovoljna financijska pismenost), nego i brojne kasnije izmjene u mirovinskom sustavu, koje su zapravo **poništile neke pozitivne efekte uvođenja novog sustava**, koji bi, da tih izmjena nije bilo, dosada već pokazao svoju učinkovitost (propisivanje dodatka na mirovinu i kasnije ugradnje tog dodatka u mirovinu samo za osiguranike koji nisu izabrali ulazak u II. stup, povećanje mogućnosti ranog umirovljenja, čak i stimuliranje ranog umirovljenja, pomanjkanje odlučnosti da se posebni propisi izjednače s općim propisom o ostvarivanju prava iz mirovinskog osiguranja, uvođenje rizika navršenog staža, a zanemarivanje rizika starosti, davanje mogućnosti povlačenja sredstava iz II. stupa za određene kategorije članova obveznih mirovinskih fondova u dva navrata). Sve nabrojano, uz drastično smanjenje broja zaposlenih u dužem razdoblju, te lošu gospodarsku situaciju u kojoj se broj radnih mjesta smanjuje, snažno utječe, između ostalog i na mirovinski sustav. Podrška reformi, koje nije nedostajalo u početku njene primjene, bez obzira što je djelomično bila rezultat nerazumijevanja cjelokupnog sustava i nedovoljne informiranosti javnosti, s vremenom se istopila, pa sada novi sustav podržavaju samo mlađe generacije (radi kojih je doduše novi sustav i uspostavljen), kojima je osiguravanje rizika starosti na stari način nezamislivo, ali i Europska komisija čija tijela na različite načine prate naš sustav mirovinskog osiguranja (posebno

[4] Publikacija HZMO Statistički podaci, dostupno na mrežnoj stranici http://www.mirovinsko.hr.

[5] Prosječna starosna mirovina za 40 i više godina mirovinskog staža za listopad 2015. iznosi 3.388,67 kn, informacija dostupna na mrežnoj stranici HZMO http://www.mirovinsko.hr.

[6] Country Report Croatia 2016, Bruxelles, veljača 2016, podatak za rujan 2015. dostupan na mrežnim stranicama Europske komisije http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/cr2016_croatia_en.pdf.

[7] Zakon o dodatku na mirovine ostvarene prema Zakonu o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 79/2007. i 114/2011.).

u uvjetima prekomjernog deficita u kojima se trenutno nalazimo) i sugerira trend njegovog razvoja. Međutim Europska komisija nema mehanizama kojima bi prisilila države da sustav urede na način da isti bude financijski i socijalno održiv. Smatra se da je to u interesu svake države te da će države o tome voditi računa.

2. ODGOVORNOST EU NASUPROT ODGOVORNOSTI DRŽAVA ČLANICA U KREIRANJU MIROVINSKOG SUSTAVA

Sustavi socijalne sigurnosti, čiji dio je i mirovinski sustav odgovornost su država članica i svaka država samostalno odlučuje o načinu na koji želi svojim državljanima osigurati adekvatan prihod u starosti. Osiguranicima koji su u svojem radnom vijeku radili, osiguranje socijalne sigurnosti u starosti trebao bi osigurati upravo njihov prihod tijekom razdoblja u kojem su radili (prihod od rada i drugi prihodi koje su ostvarili). Osiguranicima koji su zbog određenih poteškoća (bolesti, invalidnosti) bili onemogućeni da tijekom radnog vijeka ostvare dovoljan prihod koji će im osigurati adekvatnu sigurnost u starosti, država treba, na način koji smatra najprikladnijim, ali i **za državne financije najprihvatljivijim,** pomoći u osiguravanju prihoda u starosti. Osobama koje nisu ostvarivale prihod tijekom svog životnog vijeka također bi država trebala osigurati odgovarajući minimalni prihod u starosti (socijalna država je nešto što se podrazumijeva u Europi 20., odnosno 21. stoljeća), ali uz pretpostavku da se uzme u obzir sveobuhvatan prihod (od dohotka, imovine, kapitala), tj. uz primjenu dohodovnog/imovinskog cenzusa. Pretpostavka za to je da država osigura dovoljnu financijsku podlogu, kako bi mogla zadovoljiti sve potrebe koje mora podmiriti iz državnog proračuna. Države su, dakle odgovorne za dizajn, organizaciju i financiranje svojih mirovinskih sustava, one odlučuju o uspostavi javnog sustava ili o potrebi uspostave mješovitog javno-privatnog sustava (tekuće financiranog i kapitaliziranog sustava), dok se uloga Europske unije u ovom području svodi na osiguranje funkcioniranja internog tržišta (slobodno kretanje ljudi i kapitala, sloboda pružanja usluga) i koordinaciju nacionalnih gospodarskih politika, politika zapošljavanja i socijalnih politika.

Kako bi se osigurala potrebna koordinacija navedenih politika, ipak je potrebno postaviti odgovarajuće zajedničke ciljeve, jer se na taj način olakšava koordinacija i praćenje razvoja pojedinih nacionalnih politika. Slijedom toga, države članice prihvatile su još u 2001. godini[8] **11 zajedničkih ciljeva grupiranih u 3 skupine**, koje predstavljaju komponente tzv. otvorene metode koordinacije.

Otvorena metoda koordinacije je način na koji Europska unija nastoji zadržati svojevrsni nadzor nad postizanjem održivosti mirovinskih sustava u državama članicama. Naime, opći je zahtjev na razini Europske unije da mirovinski sustavi država članica budu organizirani na način da osiguraju umirovljenim osobama sigurno financirane i odgovarajuće prihode, te da ne destabiliziraju javne financije ili izlažu buduće generacije previsokom teretu, istodobno održavajući pravednost i solidarnost, kao i zadovoljavanje promijenjenih potreba pojedinaca i društva. Održivost mirovinskog sustava osim financijske komponente ima i socijalnu komponentu, te ujedno znači da ljudi trebaju imati povjerenja u svoju budućnost.

Zajednički ciljevi, raspoređeni prema komponentama otvorene metode koordinacije su sljedeći: U okviru **postizanja adekvatnosti mirovinskih primanja** države članice bi trebale razvijati kapacitet mirovinskog sustava koji će ispunjavati zadane socijalne ciljeve. U tu svrhu trebaju:

(1) osigurati da stariji ljudi nisu izloženi riziku starosti i da mogu uživati dostojan životni standard, odnosno da imaju udio u ekonomskom blagostanju države
(2) osigurati svim osobama dostupnost odgovarajućih mirovinskih programa, javnih i/ili privatnih, koji im omogućuju da steknu mirovinska prava, osiguravajući im, u razumnoj mjeri, održavanje životnog standarda u razdoblju umirovljenja i
(3) promovirati solidarnost unutar i između generacija.

U okviru **postizanja financijske održivosti sustava,** države članice trebaju razvijati strategiju uspostave adekvatnih financijskih temelja mirovinskih sustava, što podrazumijeva (4) postizanje visoke stope zapošljavanja, u skladu s Europskom strategijom zapošljavanja, (5) osiguravanje pružanja učinkovitih poticaja za participiranje starijih radnika, u skladu s politikama tržišta rada i gospodarskom politikom, što uključuje potrebu da se radnici ne potiču na prijevremeno starosno umirovljenje, te da se olakša mogućnost postupnog (djelomičnog) umirovljenja, (6) provedbu reforme mirovinskog sustava uzimajući u obzir šire ciljeve postizanja financijske održivosti javnih financija, što uključuje smanjivanje duga i uspostavu namjenskih mirovinskih rezervnih fondova), zatim (7) potrebu osiguranja da mirovinska davanja i reforme održavaju pravednu ravnotežu između aktivnih i umirovljenih osoba na način da se prvi previše ne opterete, a da se osiguraju adekvatne mirovine za umirovljene osobe i (8) potrebu osiguranja, kroz odgovarajući regulatorni mehanizam da javna i privatna mirovinska osiguranja mogu osigurati mirovinska davanja s traženom efikasnošću, odnosno da ista budu priuštiva, prenosiva i sigurna. U okviru pak **modernizacije mirovinskih sustava** potrebno je (9) osigurati kompatibilnost mirovinskih sustava sa zahtjevima fleksibilnosti i sigurnosti na tržištu rada, osigurati da, neovisno o poreznom sustavu države članice, interna i eksterna mobilnost radne snage kao i nestandardno zapošljavanje (atipični rad) ne penaliziraju mirovinska prava, te da mirovinski sustav ne otežava samozapošljavanje, (10) osigurati primjenu načela jednakog postupanja prema ženama i muškarcima, uzimajući u obzir obveze europskih propisa i (11) osigurati transparentnost (distribuiranjem pouzdanih i lako razumljivih informacija o dugoročnim perspektivama mirovinskog sustava, kretanju razine mirovina i stopa doprinosa) i prilagodljivost sustava promjenjivim okolnostima, kako bi se osiguralo povjerenje građana, a također i unaprjeđenje sustava učinkovitog monitoringa reformi i politika. U vrijeme usuglašavanja o zajedničkim ciljevima Hrvatska nije bila članica Europske unije, ali je tijekom pregovora o pristupanju dano do znanja da je otvorena metoda koordinacije skup metodologija kojima se nadgleda nacionalni sustav i usmjerava prema zajedničkim politikama, te da se RH mora pridržavati zajedničkih ciljeva, nakon pristupanja EU. Temelji za to su već postojali, jer je mirovinska reforma započela i prije donošenja zajedničkih ciljeva, pa su neki ciljevi već bili postavljeni kao prioriteti.

3. NOVI MIROVINSKI SUSTAV

Novi mirovinski sustav koji imamo nakon provedbe jedine strukturne reforme dosada, trodijelni je sustav, koji se sastoji od obveznog, tekuće financiranog mirovinskog osiguranja, temeljenog na načelu određenih davanja[9], te od obveznog i dobrovoljnog kapitalno finan-

[8] Joint report by the Commission and the Council on adequate and sustainable pensions, dostupno na http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2010/pdf/ocp71_en.pdf, /također i Adekvatne i održive mirovine, Zajednička izvješća Komisije i Vijeća, 2010.

[9] Engl. naziv *PAYGO defined benefit (DB) scheme.*

ciranog osiguranja temeljenog na načelu određenih doprinosa.[10] Takav sustav postoji od početka 2002. godine. Naime, kapitalizirani mirovinski sustavi počeli su se razvijati i u najrazvijenijim europskim državama 80-ih godina prošlog stoljeća. Odredbama propisa kojim se regulira mirovinsko osiguranje generacijske solidarnosti osiguranicima se na načelima uzajamnosti i solidarnosti obvezno osiguravaju prava za slučaj starosti i invalidnosti, a članovima njihovih obitelji prava za slučaj smrti osiguranika, odnosno korisnika mirovine, te profesionalna rehabilitacija, naknada zbog tjelesnog oštećenja i naknada putnih troškova u vezi s ostvarivanjem osiguranih prava, dok se odredbama propisa koji reguliraju kapitalizirano osiguranje osiguravaju (uglavnom) prava za slučaj starosti, samo iznimno prava za slučaj invalidnosti i prava članovima obitelji za slučaj smrti člana mirovinskog fonda.

3.1. Mirovinsko osiguranje generacijske solidarnosti

Mirovinsko osiguranje generacijske solidarnosti uređeno je Zakonom o mirovinskom osiguranju iz 1998. godine, a njegovo je najznačajnije obilježje podizanje dobne granice za starosnu i prijevremenu starosnu mirovinu za pet godina za žene i muškarce (postupno, s prijelaznim razdobljem od devet godina), tako da se nakon završetka prijelaznog razdoblja starosna mirovina mogla ostvariti sa 60 godina starosti (za žene), odnosno 65 (za muškarce), a prijevremena starosna mirovina s 55 godina starosti (za žene), odnosno 60 (za muškarce), uz kumulativno ispunjenje uvjeta mirovinskog staža. Također je uveden potpuno novi način izračuna mirovine, tzv. bodovni sustav, prema kojem se godišnja plaća stavlja u odnos prema prosječnoj plaći ostvarenoj u RH u istom razdoblju, kako bi se dobili vrijednosni bodovi ostvareni u radnom vijeku (a temeljem toga i prosječni vrijednosni bod), te se množi s dužinom uplate doprinosa, odnosno mirovinskim stažem. Slijedom toga, visina mirovine ovisna je o broju osobnih bodova (rezultat umnoška prosječnih vrijednosnih bodova, mirovinskog staža i polaznog faktora – veličine koja ovisi o vrsti mirovine, a kojoj je uloga stimulirati kasnije korištenje prava), koji se množe s aktualnom vrijednošću mirovine[11] (utvrđenom svotom mirovine za jedan osobni bod, koja služi za vrednovanje, ali i za usklađivanje mirovina s promjenom plaća i troškova života u jednakom omjeru, prema tzv. švicarskoj formuli). Razdoblje koje ulazi u obračun mirovine postupno je produženo na cijeli radni vijek, a napušten je način računanja mirovina prema plaćama ostvarenim u deset najpovoljnijih godina staža. Uz spomenute izmjene ukinuti su neki izrazito socijalno zaštitni instituti koji su opterećivali mirovinski sustav, a načelo solidarnosti ograničeno je u mjeri u kojoj je to bilo nužno, u korist načela uzajamnosti. Funkcija prikupljanja doprinosa centralizirana je i prebačena na Poreznu upravu, što je trebalo doprinijeti zaustavljanju evazije doprinosa i većoj kontroli uplate, s obzirom da je intencija, između ostalog bila i uspostava čvršće veze između uplaćenih doprinosa i ostvarivanja prava iz mirovinskog osiguranja. Nažalost, Zakon iz 1998. godine (kao ni njegove brojne izmjene tijekom kasnijeg razdoblja) nije obuhvatio prilično veliki broj posebnih kategorija osiguranika koji prava iz mirovinskog osiguranja ostvaruju prema posebnim propisima, temeljem određenih povlastica i u većem iznosu od prosječne mirovine osiguranika čija prava se ostvaruju prema općem propisu koji regulira mirovinsko osiguranje generacijske solidarnosti. Što se tiče prijevremene starosne mirovine, čije uređenje je uvijek pokazatelj stupnja percepcije težine situacije u kojoj se nalazi mirovinski sustav (jer taj institut nije nužan sastavni dio mirovinskog sustava, nego odražava činjenicu socijalne osjetljivosti struktura vlasti, ali i stupanj razumijevanja sustava), način određivanja iste izmijenjen je, te se svota prijevremene mirovine prema novom propisu određivala umanjenjem za 0,3% po mjesecu ranijeg ostvarivanja prava na mirovinu, odnosno za 3,6% za svaku godinu ranijeg ostvarivanja prava na mirovinu, što daje ukupno umanjenje od 18% za pet godina ranijeg umirovljenja. Mirovina se u slučaju prijevremenog umirovljenja trajno umanjuje, a ne više samo do navršenja godina starosti propisanih za ostvarivanje prava na starosnu mirovinu, čime je taj institut konačno dobio mjesto koje mu pripada u mirovinskom sustavu, s obzirom da je namjena takvog instituta da osiguranicima koji to žele osigura mogućnost ranijeg izlaska iz svijeta rada. Međutim, takav raniji izlazak iz svijeta rada nikako ne može biti pravilo, već iznimka. Stoga uvjeti za ostvarivanje prava na ranije umirovljenje moraju biti stroži, a visina takve mirovine mora odražavati činjenicu da je ista ostvarena i do pet godina ranije od starosne mirovine, kako bi i ostala iznimna mogućnost, a ne kako bi se pretvorila u jedan od redovitih načina ostvarivanja prava iz mirovinskog osiguranja. Kasnije izmjene polaznog faktora u nekoliko navrata gotovo su u potpunosti poništile pozitivan efekt novog zakona u odnosu na ostvarivanje prava na prijevremenu starosnu mirovinu.

3.2. Kapitalizirano mirovinsko osiguranje

Pravni okvir za **kapitalizirano mirovinsko osiguranje**, predstavljali su do početka 2014. godine Zakon o obveznim i dobrovoljnim mirovinskim fondovima[12], koji je uređivao fazu prikupljanja doprinosa i akumulaciju mirovinske štednje, te Zakon o mirovinskim osiguravajućim društvima i isplati mirovina na temelju individualne kapitalizirane štednje[13], koji je regulirao fazu isplate mirovina. Kapitalizirano mirovinsko osiguranje karakterizira prikupljanje doprinosa na osobnim računima članova mirovinskih fondova, te njihova kapitalizacija tijekom radnog vijeka, a nakon ostvarivanja prava na mirovinu, ukupna sredstva na osobnom računu prenose se u mirovinsko osiguravajuće društvo koje isplaćuje mirovinu temeljem ugovora o mirovini. U ovom osiguranju, svota mirovine ovisi o stanju individualnih računa u trenutku umirovljenja i aktuarskom izračunu mirovine. I obvezno i dobrovoljno kapitalizirano osiguranje počivaju na istim načelima i sličnim pravilima, s tim da obvezno osiguranje dopunjuje javno osiguranje generacijske solidarnosti, tako da se pravo na mirovinu stječe danom ispunjenja uvjeta za ostvarivanje mirovine propisanih Zakonom o mirovinskom osiguranju, dok je dobrovoljno osiguranje zamišljeno kao dopunska mogućnost štednje za starost i mirovinu iz tog osiguranja moguće je ostvariti već s 50 godina, dakle neovisno o javnom sustavu mirovinskog osiguranja.

Stopa doprinosa za obvezno mirovinsko osiguranje iznosi 20%, od čega se u II. stup uplaćuje 5% od plaće, dok se 15% uplaćuje u I. stup. Uplaćivanje dijela doprinosa u II. stup proizvodi manjak uplaćenih doprinosa u I. stupu, koji nije zanemariv, a taj se tranzicijski trošak nadoknađuje transferima iz državnog proračuna. Stopa doprinosa za III. stup, dobrovoljno kapitalizirano osiguranje, podložna je slobodnom ugovaranju između člana fonda i dobrovoljnog mirovinskog društva i ničim ne utječe na distribuciju doprinosa u obveznom osiguranju. Uspostava kapitaliziranog osiguranja zahtijevala

[10] Engl. naziv *funded defined contribution (DC) scheme.*

[11] Prvu aktualnu vrijednost mirovine (AVM) utvrdila je Vlada RH, a propisano je da se usklađuje dva puta godišnje po stopi koja se dobije kao polovica zbroja stope promjene prosječnog indeksa troškova života i stope promjene prosječne bruto plaće svih zaposlenih u RH u prethodnom polugodištu u odnosu na polugodište koje mu prethodi.

[12] Nar. nov., br. 46/99., 63/2000., 103/2003., 177/2004., 140/2005., 71/2007., 124/2010., 114/2011. i 51/2013.

[13] Nar. nov., br. 106/99., 63/2000., 140/2005., 107/2007. i 114/2011.

je institucionalne promjene u sustavu, tako da su pored obveznih i dobrovoljnih mirovinskih fondova (i mirovinskih društava koji njima upravljaju), te mirovinskog osiguravajućeg društva, zaduženog za isplatu mirovina iz kapitaliziranog osiguranja (još uvijek postoji samo jedno društvo) osnovane i dvije nove institucije, tadašnja Agencija za nadzor mirovinskih fondova i osiguranja (HAGENA), čije ovlasti je početkom 2006. godine preuzela Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga (HANFA) i Središnji registar osiguranika (REGOS). HANFA je regulatorna i nadzorna agencija zadužena za reguliranje tržišta kapitala podzakonskim provedbenim propisima temeljenim na zakonima koji uređuju tržište kapitala te investicijske i druge fondove, kao i za nadzor nad zakonitošću poslovanja subjekata nadzora, među kojima su i mirovinski fondovi/društva. REGOS je institucija zadužena za vođenje jedinstvenog računovodstva osobnih računa članova obveznih mirovinskih fondova, što obuhvaća izbor i promjenu obveznog mirovinskog fonda, raspored uplaćenog doprinosa i prijenos sredstava s osobnog računa u mirovinsko osiguravajuće društvo koje će isplaćivati mirovinu nakon ostvarivanja prava na mirovinu iz generacijske solidarnosti. REGOS, iako je javna ustanova, jer je zakonodavac prilikom reformiranja starog sustava ipak želio zadržati svojevrsnu kontrolu države u provedbi kapitaliziranog osiguranja, s obzirom da je propisao (djelomično) obvezu tog osiguranja, iste poslove može obavljati i za dobrovoljne mirovinske fondove, međutim, dosada se nije pokazao interes dobrovoljnih mirovinskih društava za uspostavom takve suradnje. Financiranje REGOS-a uređeno je na način da se, u početku u potpunosti, a od sredine 2011. godine djelomično[14] pokriva iz državnog proračuna, a djelomično od naknade koju naplaćuje obveznim mirovinskim društvima za obavljanje tog posla.

4. PROMJENE NAKON USPOSTAVE REFORMIRANOG SUSTAVA

Reforma mirovinskog sustava od 1999. do 2002. godine bila je parametarska i jedina strukturna, prilično opsežna i dubinska reforma, te je izmijenila koncepciju mirovinskog osiguranja korištenu u bivšem socijalističkom sustavu, ali je nažalost ipak premalo podigla svijest o potrebi nekih drugih oblika štednje za starost, osim sustava generacijske solidarnosti. Stoga su se i prije nego je u potpunosti zaživjela, već pojavile ideje o potrebi izmjene Zakona o mirovinskom osiguranju.[15] Brojne kasnije izmjene tog propisa predstavljaju parametarske reforme i bile su usmjerene na smanjenje davanja, ili na što duži ostanak u svijetu rada ili pak na povećanje primjerenosti mirovina (što je prouzročilo prilično velik poremećaj u mirovinskom sustavu).

Prva parametarska reforma nakon uvođenja novog sustava bila je usmjerena na **povećanje primjerenosti mirovina.** Jedna je skupina tih mjera nastala zbog propusta Vlade da se odustanak od indeksacije prema porastu plaća na vrijeme regulira zakonom (odnosno ostavljen je na snazi propis iz bivše države, temeljem kojeg su se mirovine usklađivale dva puta godišnje prema porastu plaća[16]), što je utjecalo na sukcesivno donošenje velikog broja zakonskih akata u pokušaju iznalaženja načina za obeštećenje umirovljenika koji su bili uskraćeni za tada propisani način usklađivanja mirovina, nakon što su Odlukom Ustavnog suda Republike Hrvatske od 12. svibnja 1998.[17] ukinute odredbe propisa kojim je bilo uređeno usklađivanje mirovina.[18] Ustavni sud je, naime odlučio da je nužno provesti obeštećenje korisnika mirovina koje je nastupilo zbog djelomičnog usklađivanja mirovina za razdoblje od 1. rujna 1993. do 31. prosinca 1998. Istovremeno s Odlukom Ustavnog suda odlučeno je o uvođenju švicarske formule za usklađivanje mirovina, šest mjeseci prije stupanja na snagu Zakona iz 1998. godine.[19] Spomenuto obeštećenje provedeno je uvođenjem dodatka uz mirovinu u svoti koja se utvrđuje na način da se zbroje svote od 100 kn i 6%-tna svota mirovine isplaćene za lipanj 1998. godine[20], koji je bio predviđen kao privremena mjera[21], s rokom trajanja do 31. prosinca 2002. godine (jer je količina sredstava koja su prenesena iz državnog proračuna fondovima mirovinskog i invalidskog osiguranja, a kojima su ti fondovi financirali sustav čije financiranje nije bilo dostatno financirano putem doprinosa, bila dostatna za petogodišnje razdoblje, od 1998. do 2002.). Međutim, nakon isteka tog razdoblja odlučeno je da će se dodatak isplaćivati i dalje, čak štoviše, isti je integriran u mirovinu[22], za što nije bilo opravdanog razloga. Sljedeći pokušaj obeštećenja u izvršenju Odluke Ustavnog suda proveden je Zakonom o povećanju mirovina radi otklanjanja razlika u razini mirovina ostvarenih u različitim razdobljima[23], temeljem kojeg se mirovine ostvarene do 1. siječnja 2001. povećavaju od 0,5% do 20% ovisno o godini ostvarivanja prava na isplatu mirovine. S obzirom da se primjena svih navedenih propisa pokazala nedostatnom za obeštećenje umirovljenika zbog neusklađivanja mirovina u razdoblju od 1. rujna 1993. do 31. prosinca 1998., donesen je Zakon o provođenju Odluke Ustavnog suda od 12. svibnja 1998.[24], kojem je cilj bio konačno obeštećenje korisnika mirovina, putem osnivanja posebnog fonda, što je i učinjeno Zakonom o Umirovljeničkom fondu[25]. Zakonski propisi čiji je cilj bio obeštećenje korisnika mirovina prouzročili su vrlo velike pomake u cjelokupnom sustavu, s obzirom da su se svi navedeni izdaci financirali izravno iz državnog proračuna, što nije bilo, niti je moglo biti uračunato kao trošak mirovinskog sustava iz državnog proračuna u vrijeme kada se planirala mirovinska reforma.

Druga velika promjena, također usmjerena na povećanje primjerenosti mirovina nastala je donošenjem **Zakona o dodatku** na mirovine ostvarene prema Zakonu o mirovinskom osiguranju[26] zbog činjenice da se nove mirovine određuju prema novoj mirovinskoj formuli, do 2010. postupno, a nakon 2010. u potpunosti na temelju plaća iz cijelog radnog vijeka, što je imalo za posljedicu svake godine sve nižu razinu mirovina. Dodatak je određen u svoti od 4% do 27% od mirovine, ovisno o godini ostvarivanja prava. Od 1. siječnja 2012. godine i taj je dodatak integriran i isplaćuje se kao dio mirovine. Ovaj se trošak također podmiruje iz državnog proračuna i ima izravan

[14] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o prikupljanju podataka po osiguranicima o doprinosima za obvezna mirovinska osiguranja, Nar. nov., br. 90/2011., kasnije Odluku o određivanju visine naknade za vođenje jedinstvenog računovodstva osobnih računa članova obveznih mirovinskih fondova za 2015. godinu, Nar. nov., br. 5/2014. i Odluku o određivanju visine naknade za vođenje jedinstvenog računovodstva osobnih računa članova obveznih mirovinskih fondova za 2016. godinu, Nar. nov., br. 114/2015.

[15] Od početka reforme Zakon o mirovinskom osiguranju izmijenjen je ukupno 21 puta, uključujući novi ZOMO iz 2013. godine i njegove 3 izmjene.

[16] Zakon o osnovnim pravima iz mirovinskog i invalidskog osiguranja (Nar. nov., br. 53/91.).

[17] Odluka Ustavnog suda RH broj: U-I-283/97. od 12. svibnja 1998. (Nar. nov., br. 69/98.).

[18] Zakon o usklađivanju mirovina i drugih novčanih primanja iz mirovinskog i invalidskog osiguranja, te upravljanju fondovima mirovinskog i invalidskog osiguranja (Nar. nov., br. 20/97.).

[19] Zakon o prenošenju sredstava državnog proračuna fondovima mirovinskog i invalidskog osiguranja te usklađivanju mirovina (Nar. nov., br. 102/98).

[20] Pravilnik o načinu i rokovima isplate dodatka uz mirovinu (Nar. nov., br. 136/98.).

[21] Zakon o prenošenju sredstava državnog proračuna fondovima mirovinskog i invalidskog osiguranja te usklađivanju mirovina (Nar. nov., br. 102/98.).

[22] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 147/2002.).

[23] Nar. nov., br. 127/2000.

[24] Nar. nov., br. 105/2004. i 19/2007.

[25] Nar. nov., br. 93/2005., 41/2007., 90/2011,. 199/2011. i 102/2015.

[26] Nar. nov., br. 79/2007. i 114/2011.

utjecaj na osiguravanje količine sredstava za isplatu mirovina, te samim time se (pogrešno) tumači kao posljedica uvođenja novog sustava i ponekad uračunava u ukupan (tranzicijski) trošak mirovinske reforme. No, tranzicijski trošak predstavlja samo razliku koja nastaje uslijed smanjenja doprinosa osiguranika za tekuće financiranje korisnika mirovina, a koji se umjesto toga uplaćuje na individualne račune. Uključivanjem dvaju dodataka u mirovinu onemogućeno je izdvajanje takvog dijela mirovine u slučaju buduće nemogućnosti isplate uslijed poremećaja financijske ravnoteže, bez obzira čime je isti bio izazvan.

Reformsku mjeru predstavlja i novi način određivanja prijevremene starosne mirovine, nakon nepune četiri godine primjene Zakona iz 1998. godine. Naime, predložena je izmjena polaznog faktora na 4,08% godišnje, što daje ukupno umanjenje od 20,4% za pet godina ranijeg umirovljenja[27], što je svakako dalo efekta u smanjivanju broja prijevremenih umirovljenika u prvih nekoliko godina. Međutim, pod pritiskom velikog broja osiguranika koji su zbog gospodarske situacije bili prisiljeni izaći iz svijeta rada, a izlaz su našli jedino u ostvarivanju prava na prijevremenu starosnu mirovinu, način određivanja prijevremene mirovine ponovno je izmijenjen 2007. godine[28], tako da ukupno umanjenje za pet godina ranijeg korištenja prava iznosi samo 9%. Dakle, u samo devet godina pozitivan efekt novog zakona u tom dijelu mirovinskog osiguranja gotovo je u potpunosti eliminiran.

Nadalje, **izjednačavanje uvjeta za ostvarivanje prava na starosnu i prijevremenu starosnu mirovinu za žene i muškarce** temeljem Odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske od 18. travnja 2007., prema kojoj, zbog diskriminacije po spolu, odredbe o stjecanju prava na starosnu i prijevremenu starosnu mirovinu prestaju važiti dana 31. prosinca 2018., bilo je uzrokom poduzimanja još jedne reformske mjere. Naime, temeljem te odluke bilo je potrebno definirati ostvarivanje prava na starosnu i prijevremenu starosnu mirovinu za oba spola na jednak način. Sukladno tome, Novelom zakona[29] izjednačeni su uvjeti za žene i muškarce za ostvarivanje prava na starosnu i prijevremenu starosnu mirovinu, te je za spomenute izmjene predviđeno prijelazno razdoblje od čak 20 godina. Žene i muškarci će ostvarivati pravo na starosnu i prijevremenu starosnu mirovinu pod istim uvjetima tek od 1. siječnja 2030., kada će uvjet za stjecanje prava na starosnu mirovinu (bez razlike po spolu) biti 65 godina života i 15 godina mirovinskog staža, a uvjet za stjecanje prava na prijevremenu starosnu mirovinu 60 godina života i 35 godina mirovinskog staža. Istom je Novelom zakona, ponovno propisana i izmjena načina određivanja visine prijevremene starosne mirovine, primjenom gradacije polaznih faktora od 0,15% do 0,34% po mjesecu ranijeg odlaska u mirovinu, jer je uvažena činjenica dužine navršenog mirovinskog staža, te je ovisno o tome određen polazni faktor.

U odnosu na sustav posebnih mirovina, a s obzirom na stalno isticanje potrebe izjednačavanja (barem djelomično) **uvjeta za ostvarivanje, kao i visine povlaštenih mirovina s onima u općem sustavu**, niti do današnjeg dana nikako nije bilo moguće postići konsenzus oko takve politike, pa je visina povlaštenih mirovina smanjena u 2 navrata[30] posebnim propisom, čime je postignut kompromis u smislu da su ipak smanjeni izdaci za te mirovine, iako problem načelno time nije riješen.

Izmjenama Zakona o mirovinskom osiguranju uvedena je mogućnost ostvarivanja prava na obiteljsku mirovinu izvanbračnoj udovici/udovcu uz uvjet suživota u zajedničkom kućanstvu od najmanje tri godine, te obvezno utvrđivanje statusa izvanbračne zajednice u izvanparničnome sudskom postupku[31], čime je proširen krug osoba koje mogu ostvariti pravo na obiteljsku mirovinu.

5. NAJNOVIJE REFORMSKE MJERE

I nakon svih spomenutih izmjena, od kojih su neke doprinijele poništenju pozitivnih efekata započete strukturne reforme, tijekom 2012. godine odlučeno je da postoji potreba izmjene zakonodavnog okvira za cjelokupni mirovinski sustav. Izrađen je novi Zakon o mirovinskom osiguranju[32] (u daljnjem tekstu: Zakon iz 2013. godine), a također je izmijenjen zakonodavni okvir za kapitalizirano osiguranje[33], kojim je razdvojeno obvezno od dobrovoljnog osiguranja u fazi akumulacije, a ostao je isti (ponešto modernizirani) zakonodavni okvir za fazu isplate mirovina.

Novi **Zakon o mirovinskom osiguranju** ponovno obuhvaća određeni broj reformskih mjera, koje se odnose na podizanje dobne granice za ostvarivanje prava **na 67 godina** za starosnu mirovinu, odnosno na **62 godine** za prijevremenu starosnu mirovinu za oba spola, uz prijelazno razdoblje **do 2037. godine** (novo prijelazno razdoblje započet će tek nakon završetka prijelaznog razdoblja propisanog prethodnim zakonom). Nadalje, izmijenjen je (ponovno) dotadašnji način određivanja prijevremene starosne mirovine, a uvedena su i tri nova modaliteta prijevremene mirovine, koja se ostvaruje bez umanjenja. Naime, tim je zakonom propisano određivanje postotka smanjenja polaznog faktora kod određivanja prijevremene starosne mirovine razmjerno mirovinskom stažu s tim da se, više nego do tada, stimulira odlazak u mirovinu u starijoj životnoj dobi i s dužim mirovinskim stažem. Uvedena je mogućnost ostvarivanja prijevremene starosne mirovine bez umanjenja visine mirovine navršenjem **60 godina starosti i staža osiguranja od 41 godinu**, gdje se dakle posebno nagrađuje dugotrajni staž, iako se radi o prijevremenoj starosnoj mirovini[34], na koji način se umanjuje značaj rizika starosti za ostvarivanje prava na starosnu mirovinu, a uvodi se rizik dugotrajnog osiguranja, što je već rezultiralo povećanim priljevom prijevremenih umirovljenika u situaciji kada je to najmanje potrebno. Također je zbog aktualnih gospodarskih prilika i visoke nezaposlenosti uvedeno novo pravo na prijevremenu starosnu mirovinu za osiguranika koji je **nakon prestanka osiguranja zbog stečaja** neposredno prije ispunjenja uvjeta za ostvarivanje prava na prijevremenu starosnu mirovinu, proveo u neprekidnom trajanju najmanje dvije godine kao nezaposlena osoba prijavljena tijelu nadležnom za zapošljavanje. Visina ove prijevremene starosne mirovine također se određuje bez primjene odredbi o umanjenju. Treća novouvedena prijevremena mirovina je **privremena invalidska mirovina**, koju može steći osiguranik koji se osposobio profesionalnom rehabilitacijom i nakon toga bio prijavljen

[27] Izmjena polaznog faktora stupila je na snagu 18. prosinca 2002., temeljem odredbe Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 147/2002.).

[28] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 79/2007.), stupio na snagu 1. siječnja 2008.

[29] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 121/2010.).

[30] Zakon o smanjenju mirovina određenih, odnosno ostvarenih prema posebnim propisima o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 71/2010., 130/2011. i 157/2013.).

[31] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o mirovinskom osiguranju (Nar. nov., br. 35/2008.).

[32] Nar. nov., br. 157/2013.

[33] Zakon o obveznim mirovinskim fondovima (Nar. nov., br. 19/2014.), stupio na snagu dana 20. veljače 2014., Zakon o dobrovoljnim mirovinskim fondovima (Nar. nov., br. 19/2014.), stupio na snagu dana 20. veljače 2014. i Zakon o mirovinskim osiguravajućim društvima (Nar. nov., br. 22/2014.), stupio na snagu dana 27. veljače 2014.

[34] Uredbom o izmjenama i dopunama Zakona i Novelom zakona (Nar. nov., br. 151/2014. i 33/2015.), takva je mirovina preimenovana iz prijevremene starosne mirovine u starosnu mirovinu.

kao nezaposlena osoba najmanje pet godina kod nadležne službe za zapošljavanje (do 58. godine života) bez mogućnosti zaposlenja na poslovima za koje se profesionalnom rehabilitacijom osposobio. Da bi se stimuliralo osiguranike na duži ostanak u svijetu rada i ostvarivanje mirovine u starijoj životnoj dobi, postotak povećanja polaznog faktora za odgođenu starosnu mirovinu određuje se ovisno o navršenom mirovinskom stažu. Tako se osiguranicima koji nakon navršene 65. godine života (za žene vrijedi niža dob za starosnu mirovinu propisana u prijelaznom razdoblju) prvi put ostvaruju pravo na mirovinu, a koji imaju 35 i više godina mirovinskog staža, mirovina povećava za 0,15% po mjesecu kasnijeg odlaska u mirovinu. Ukupno povećanje ograničeno je na najviše pet godina i iznosi maksimalno 9%, a novim se zakonom omogućava također i korištenje starosne mirovine u punoj svoti uz mogućnost rada do polovice punog radnog vremena. Anomalija je, međutim, da se povećanje polaznog faktora, osim za odgođenu starosnu mirovinu propisuje i za odgođenu prijevremenu starosnu mirovinu, koja više nema takav naziv, ali je po svojoj prirodi prijevremena mirovina.

Određene promjene uvedene su i u području **ocjene radne sposobnosti**, gdje se uglavnom zadržavaju osnovna obilježja invalidnosti kako je definirana u nekim međunarodnim instrumentima, a to su trajnost i nesposobnost za rad (odgovarajućeg stupnja). Novina je stupnjevanje gubitka radne sposobnosti na djelomičan gubitak (koji postoji kada se osiguranik ne može profesionalnom rehabilitacijom osposobiti za rad, ali može raditi najmanje 70% radnog vremena na prilagođenim poslovima) i potpun gubitak radne sposobnosti. Uveden je i novi model usklađivanja mirovina, koji i dalje uzima u obzir rast prosječne plaće i potrošačkih cijena, ali na način koji je povoljniji za umirovljenike (u omjerima 30 : 70, 50 : 50 ili 70 : 30, ovisno o tome što je povoljnije).

U odnosu na korisnike koji ostvaruju prava iz mirovinskog osiguranja **na temelju posebnih (povoljnijih) propisa**, uveden je poseban način usklađivanja cijele ili dijela mirovine (uz uvjet povećanja BDP-a u 3 uzastopna tromjesečja od najmanje 2% i deficita proračuna manjeg od 3% u istom razdoblju). Ovo je jedna od mjera koje se odnose na korisnike mirovina prema posebnim propisima (druga je razdvajanje dijela mirovine ostvarene prema općem propisu od dijela mirovine ostvarene po posebnom propisu, čija je, međutim potreba uvođenja upitna i nedovoljno utemeljena da bi bila od bilo kakvog utjecaja na cjelokupan sustav), nažalost nedovoljna da bi te korisnike približila korisnicima mirovina iz općeg sustava. Također je redefinirana osnovna mirovina, uvođenjem faktora osnovne mirovine, što je donekle eliminiralo potrebu uvođenja dodatka na mirovinu za osiguranike koji će mirovinu ostvarivati iz oba obvezna mirovinska stupa.

U odnosu na **kapitalizirano mirovinsko osiguranje** izmijenjen je kompletan zakonodavni okvir, donesena su tri nova zakonska akta, koji su na precizniji način uredili to osiguranje, na istim postavkama na kojima su to osiguranje regulirali i raniji propisi. Najznačajniju promjenu predstavlja uvođenje podportfelja. Naime, **Zakonom o obveznim mirovinskim fondovima** propisana je podijela mirovinskih fondova prema članstvu i načelima ulaganja **na tri kategorije mirovinskih fondova** (kojima upravlja isto mirovinsko društvo): A, B i C, koje se međusobno razlikuju po ograničenjima članstva s obzirom na razdoblje do datuma umirovljenja te investicijskoj strategiji i ograničenjima ulaganja. Tako član mirovinskog fonda kategorije A postaje članom mirovinskog fonda kategorije B, ako mu je do dana ostvarivanja prava na mirovinu u obveznom osiguranju generacijske solidarnosti ostalo manje od 10 godina, a član mirovinskog fonda kategorije B postaje članom mirovinskog fonda kategorije C, ako mu je do tog dana ostalo manje od 5 godina. Preuzeti rizik treba biti najmanji u fondu kategorije C, a najveći u fondu kategorije A. Također su propisani uvjeti pod kojima osiguranici izabiru mirovinski fond, uvjeti prelaska članova u mirovinski fond kojim upravlja drugo mirovinsko društvo, kao i uvjeti promjene kategorije mirovinskog fonda. Izmijenjen je i način raspoređa u obvezni mirovinski fond u slučaju da osiguranik sam ne izvrši izbor. U tom slučaju REGOS vrši raspored na način da raspoređuje jednak broj članova svim mirovinskim fondovima. Nadalje, u odnosu na upravljanje imovinom mirovinskih fondova, i dalje se uvažavaju načela sigurnosti, razboritosti i opreza te smanjenja rizika disperzijom ulaganja, a s ciljem povećanja njene vrijednosti. Propisano je od čega se smije sastojati imovina mirovinskog fonda kao i ograničenja s obzirom na vrstu imovine u koju ulažu mirovinski fondovi kategorije A, B i C. Također je propisano u koju vrstu imovine je zabranjeno ulaganje mirovinskog fonda. Propisana je valutna usklađenost (najmanje 40% neto vrijednosti imovine fonda kategorije A, odnosno 60% neto vrijednosti imovine fonda kategorije B, a 90% neto vrijednosti imovine fonda kategorije C mora biti uloženo u imovinu kojom se trguje ili koja se namiruje u valuti u kojoj se isplaćuju mirovine iz obveznog mirovinskog osiguranja na temelju individualne kapitalizirane štednje) i ročna usklađenost imovine (u odnosu na imovinu mirovinskog fonda kategorije C) s obzirom na obveze mirovinskog fonda, uvjeti pod kojima mirovinski fond može pozajmljivati svoja sredstva te uvjeti pod kojima imovina mirovinskog fonda može biti uložena u financijske izvedenice. Omogućeno je preuzimanje mirovinskih fondova, s tim da su precizirani uvjeti pripajanja i mogućnost uvida za članove fondova u relevantne podatke o preuzimanju/pripajanju, te izvješćivanje od strane Agencije.[35] S tim u vezi uvedene su i odredbe o pojačanoj odgovornosti za štetu mirovinskog društva i članova njegove uprave koja zbog provedbe pripajanja nastane članovima tih mirovinskih fondova. **Zakonom o dobrovojnim mirovinskim fondovima** na sveobuhvatan je način uređena materija dobrovoljnog mirovinskog osiguranja kapitalizirane štednje, koje se po svojim značajkama razlikuje od obveznog kapitaliziranog osiguranja.

U odnosu na ostvarivanje prava na mirovinu, omogućena je (privremena) **isplata mirovine putem Fonda**, na zahtjev člana Fonda u slučaju da je vrijednost imovine na njegovom osobnom računu niža od 50.000,00 kuna, pod određenim uvjetima (takva mogućnost mora biti predviđena prospektom Fonda, trajanje isplate mora biti ugovoreno na najmanje 5 godina, isplate moraju biti periodične). Ovakva je mogućnost povoljna za članove Fonda, jer privremena isplata putem Fonda ne podliježe plaćanju izlazne naknade. Još je jedna povoljna mogućnost predviđena zakonom, a to je jednokratna isplata iznosa do 10.000,00 kuna. Naime, član mirovinskog fonda na čijem je osobnom računu nakon proteka ugovorenog roka vrijednost imovine niža od tog iznosa može zatražiti isplatu ukupno ostvarenih sredstava. Ova isplata također ne podliježe plaćanju izlazne naknade. Inače, kao osnovno pravilo ostaje mogućnost jednokratne isplate u visini od najviše 30% iznosa na osobnom računu. U cilju očuvanja sredstava za državne poticaje domaćih članova fondova, pravo članova koji nisu državljani Republike Hrvatske, ali imaju prebivalište u nekoj od država članica EU, ograničeno je na razdoblja za koja uplaćuju doprinose u obvezno kapitalizirano osiguranje.

Osim navedenoga, uređene su moguće statusne promjene fonda (pripajanje, spajanje, podjela i preoblikovanje zatvorenog u otvoreni fond), kao i mjere posrednog i neposrednog nadzora nad poslovanjem fondova, depozitara i mirovinskih društava, s ciljem osiguravanja provjere zakonitosti, procjena sigurnosti i stabilnosti poslovanja subjekata nadzora, a sve radi zaštite interesa imatelja udjela te

[35] Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga.

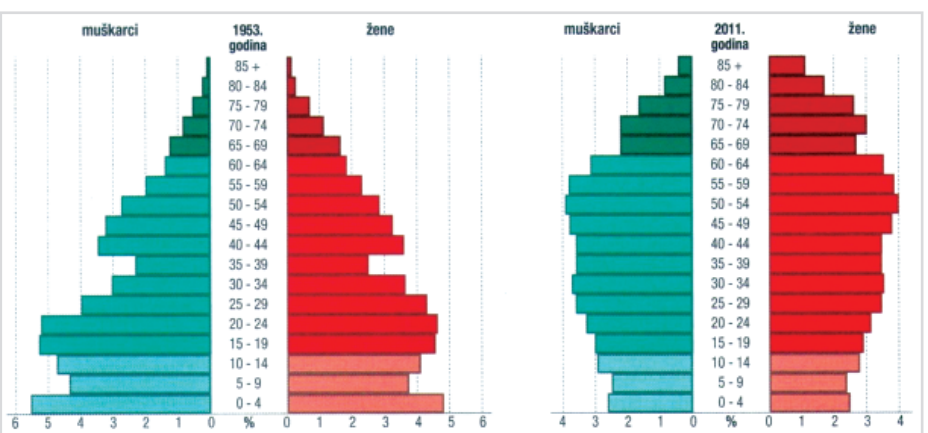
doprinošenja stabilnosti financijskog sustava i očuvanju povjerenja u tržište kapitala. **Zakon o mirovinskim osiguravajućim društvima** ostao je jedinstveni propis u fazi isplate akumulirane štednje. U odnosu na raniji propis poboljšanje se očituje u preciznijem uređenju poslovanja mirovinskih osiguravajućih društava, te razgraničavanju poslova koji su u izravnoj ili neizravnoj vezi s predmetom poslovanja mirovinskog osiguravajućeg društva (kao što je pružanje usluga pokroviteljima u okviru provedbe dobrovoljnog mirovinskog osiguranja). Nadalje, uvedena je obveza uspostave sveobuhvatnog i učinkovitog sustava upravljanja rizicima, u skladu s vrstom, opsegom i složenosti poslovanja mirovinskog osiguravajućeg društva, te je utvrđena obveza ustroja interne revizije. Zakon propisuje odgovarajući stupanj odgovornosti mirovinskog osiguravajućeg društva u slučaju slabijih ili negativnih rezultata društva, ali se kao protuteža ponovno uvodi naknada za uspješnost u slučaju posebno dobrih rezultata poslovanja. Povećanje temeljnog kapitala propisano je kako bi bilo u skladu s dosegnutim standardima država članica EU, te je propisana i suradnja s odgovarajućim regulatornim tijelom na razini EU[36] u odnosu na mirovine iz dobrovoljnog mirovinskog osiguranja.

6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

I nakon brojnih reformi teško je hrvatski mirovinski sustav ocijeniti zadovoljavajućim. Naime, sustav je **prihvatljiv** za određene kategorije osiguranika, za neke **izdašan**, za neke vrlo **restriktivan**. Primjerice za osiguranike koji ostvaruju ili će ostvarivati najnižu mirovinu, jer bi s obzirom na plaće koje su ostvarivali tijekom radnog vijeka, njihova mirovina bila niža od najniže mirovine moglo bi se reći da je prihvatljiv. To ne znači da je prosječna visina najniže mirovine zadovoljavajuća, dakle na adekvatnosti mirovina bi se još moglo poraditi. Za osiguranike koji pak ostvaruju vrlo visoke plaće tijekom svog radnog vijeka, ograničavanje visine njihove mirovine temeljeno na Zakonu o najvišoj mirovini je svakako neprihvatljivo, jer bi bez primjene ograničenja njihove mirovine bile adekvatne za održavanje odgovarajuće razine socijalne sigurnosti u starosti. Međutim, primjena načela solidarnosti i redistribucije primjerena je svakoj socijalnoj državi koja nastoji voditi računa o svim svojim građanima. Upravo zbog toga javni mirovinski sustav definiranih davanja ne treba biti jedini sustav koji osigurava socijalnu sigurnost u starosti, nego ga treba dopuniti s jednim ili više dopunskih sustava definiranih doprinosa. Nadalje, za određene kategorije osiguranika, koji će mirovinu ostvarivati temeljem posebnih propisa, odnosno pod povoljnijim uvjetima, postojeći sustav je izdašan, jer im jamči pravo na odgovarajuću razinu mirovina bez obzira na to jesu li ispunili uvjete za ostvarivanje prava prema općem propisu. To je odavno uočila Europska komisija, koja je Hrvatsku u cilju pomoći razvoju adekvatnog i održivog sustava prozivala za veliki broj povlaštenih kategorija korisnika i preporučala smanjenje kruga osiguranika koji takvu mirovinu mogu ostvariti ili smanjenje opsega povlastica.

U uvjetima produženja očekivanog trajanja života i konstantnog povećanja broja korisnika mirovina, kada socijalna politika ne vodi računa o demografskim kretanjima i ne potiče demografsku obnovu, te se istovremeno pojavljuje evazija uplate doprinosa za mirovinsko osiguranje, veliki je izazov uspostava odgovarajućeg mirovinskog sustava, koji istovremeno mora osigurati adekvatnost mirovina za svoje korisnike i održivi sustav koji neće ugroziti osiguranike, koji ga financiraju. Podloga za funkcionalan mirovinski sustav svakako treba biti stabilno i rastuće gospodarstvo, koje će osigurati dovoljan priljev sredstava, međutim, sustav mora funkcionirati i u uvjetima nestabilnog gospodarstva i uvjetima gospodarske krize, kada se odlazak u mirovinu smatra socijalnom mjerom zbrinjavanja osiguranika koji u svakom slučaju ostaju bez posla.

Jedno od dugoročnih rješenja svakako je **kombinacija sustava generacijske solidarnosti i kapitaliziranog sustava**, na što se Republika Hrvatska već ranije odlučila, međutim nije ustrajala na daljem razvoju tog kombiniranog sustava. Tako dosada nije predloženo podizanje stope doprinosa za drugi stup, što je bilo predviđeno na početku reformiranja sustava uvođenjem kapitaliziranog mirovinskog osiguranja. Bez podizanja stope doprinosa neće biti moguće postići zadovoljavajuću razinu mirovina za generacije koje će ostvarivati mirovinu iz oba obvezna stupa mirovinskog osiguranja, a to će biti gotovo svi osiguranici koji će mirovinu ostvarivati od 2027. godine nadalje. Također, nije se dovoljno ustrajalo na popularizaciji dobrovoljnog kapitaliziranog sustava, posebice na razvoju **zatvorenih mirovinskih fondova**, koji na neki način predstavljaju inačicu profesionalnih osiguranja u državama Europske unije, ali na dobrovoljnoj osnovi. Profesionalna osiguranja imaju gotovo sve stare članice Europske unije, dok su novije članice pod utjecajem Svjetske banke bile uvele slične kapitalizirane sustave kao i Hrvatska. No, bez obzira na činjenicu što se radi o dobrovoljnom sustavu, država bi trebala na neki način **poticati sudjelovanje u takvom osiguranju**, s obzirom da je svaka diversifikacija ulaganja koja je upućena na osiguranje buduće socijalne sigurnosti njenih građana dobro došla, jer će smanjiti opterećenje javnog sustava. Tekuće financirani javni sustav u kojem doprinosi za mirovinsko osiguranje aktivne generacije osiguranika služe neposredno za isplatu mirovina, dakle ne prikupljaju se radi financiranja mirovina tih osiguranika, neodrživa je u širem kontekstu, a kamoli u državi u kojoj je odnos osiguranika i umirovljenika gotovo 1 : 1. Hrvatska se podizanjem dobne granice svrstala na popis europskih država koje nastoje svoje mirovinske sustave prilagoditi povećanju očekivanog trajanja života, međutim drugi, efikasniji način za postizanje istog cilja (uspostava izravne veze između starosne dobi i očekivanog trajanja života) nažalost nije bio razmatran niti tijekom posljednjih izmjena zakonodavstva, a trebalo bi ga razmotriti, s obzirom na promjene u demografskoj slici stanovništva i kontinuirano povećavanje očekivanog trajanja života (demografska piramida gubi obrise piramide, kao što je vidljivo na slici 2).



Slika 2.: Dobno-spolna piramida stanovništva Hrvatske 1953. i 2011. godine[37]

[36] European Insurance and Occupational Pensions Authority.

[37] Dobna i spolna struktura stanovništva prema popisu iz 1953. i 2011. Državni zavod za statistiku, Statistički podaci (objavljeno 2013.).

Nadalje, **pravo na prijevremenu starosnu mirovinu** treba biti osigurano propisom o mirovinskom osiguranju, međutim, nikako ne smije postati pravilo, nego mora biti **iznimka od općeg pravila.** Stoga uvjeti za ostvarivanje takvog prava trebaju biti stroži od uvjeta za ostvarivanje prava na starosnu mirovinu, a posebice način određivanja takve mirovine mora odražavati činjenicu da se mirovina ostvaruje i do 5 godina prije ispunjenja uvjeta za starosnu mirovinu. U uvjetima kada izjednačavamo starosnu dob žena i muškaraca za ostvarivanje prava na starosnu i prijevremenu starosnu mirovinu, u ovom trenutku posebno u provedbi Odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske, ali takva bi odluka bila neophodna i bez upozorenja Ustavnog suda, starosna dob od 60 godina (nakon prijelaznog razdoblja od 20 godina) za ostvarivanje prava na prijevremenu starosnu mirovinu čini se prihvatljivom, kao i starosna dob od 62 godine nakon prijelaznog razdoblja koje završava 2038. godine. Naime, niti jedan mirovinski sustav, ma kako on bio ustrojen ne može biti održiv ako korisnici mirovina uživaju pravo na mirovinu dulje nego su tom istom sustavu doprinosili uplatom doprinosa. Ovo posebno treba imati u vidu s obzirom na činjenicu da u Republici Hrvatskoj postoji **veliki broj tzv. posebnih sustava** (čak 14 skupina korisnika), u kojima se pravo na starosnu mirovinu ostvaruje prema posebnim uvjetima i do 15 godina ranije od ispunjenja uvjeta za starosnu mirovinu prema općem propisu, i to u (prosječnoj) visini poprilično višoj od prosječne starosne mirovine prema općem propisu. Također, veliki broj osiguranika mirovinu ostvaruje temeljem priznatog staža osiguranja s povećanim trajanjem (a za koje se dosada već trebalo iznaći drugačije rješenje), bilo da se radi o primjeni Zakona o stažu osiguranja s povećanim trajanjem[38], ili o primjeni posebnih propisa koji daju pravo na staž osiguranja s povećanim trajanjem (Pomorski zakonik[39], Zakon o carinskoj službi[40], Zakon o vatrogastvu[41]). Naime, potrebno je imati u vidu činjenicu da prema tim propisima ne samo da se određena razdoblja staža osiguranja računaju s povećanim trajanjem, nego se tim osiguranicima također snižava starosna granica za ostvarivanje prava na starosnu mirovinu. Na taj način određene kategorije osiguranika temeljem staža osiguranja s povećanim trajanjem ostvaruju pravo na starosnu mirovinu i do 5 godina prije ispunjenja uvjeta za starosnu mirovinu prema općem propisu, ali se takva mirovina ne naziva prijevremenom starosnom mirovinom, iako se *de facto* radi o ranom umirovljenju.

Zaključno, moglo bi se reći da hrvatskom mirovinskom sustavu predstoji još reformskih mjera, od kojih neke moraju biti usmjerene na ublažavanje efekata ishitrenih i upitnih reformskih mjera poduzetih posljednjih godina u sustavu generacijske solidarnosti. S obzirom na utvrđeni prekomjerni deficit od strane Europske komisije, među hitnim mjerama neophodna je revizija postojećeg sustava staža osiguranja s povećanim trajanjem i razmatranje mogućnosti uvođenja profesionalnih mirovina za osobe koje rade na štetnim i opasnim poslovima. Uvođenje profesionalnih mirovina također je potrebno razmotriti i u odnosu na posebne sustave koji se odnose na vojsku i policiju, dok je ostale posebne sustave potrebno što je moguće više približiti općem sustavu. Nadalje, hitna je potreba reguliranja ranog umirovljenja na način da se skrati vrijeme ostvarivanja takvog prava na 3 ili 2 godine, umjesto sadašnjih 5 godina prije ostvarivanja uvjeta za starosnu mirovinu, te da se visina takve mirovine odredi na odgovarajući način, dakle umanji za veći postotak u odnosu na starosnu mirovinu. Potrebno je eliminirati mogućnost ostvarivanja prava na odgođenu prijevremenu mirovinu, temeljem koje je osiguranik koji je navršio 41 godinu staža osiguranja i 60 godina starosti stimuliran da radi duže, iz razloga što će mu svota mirovine biti viša, sve dok ne navrši 65 godina, do kada je već ostvario ukupno povećanje od 9% (umjesto da mu je mirovina umanjena radi ranog odlaska), za razliku od osiguranika koji prvi puta sa 65 godina ostvaruje parvo na (starosnu) mirovinu i takvo bi povećanje mogao ostvariti tek ako se odluči raditi do 70. godine (o čemu ne može sam odlučiti, nego takva mogućnost ovisi o dogovoru s poslodavcem). Institut privremene invalidske mirovine (koja ima i pogrešan naziv, jer se radi o trajnom davanju), koju ostvaruje osoba osposobljena profesionalnom rehabilitacijom za obavljanje određenog posla za koji se ne jamči da će ga nakon završetka rehabilitacije moći obavljati potrebno je ponovno razmotriti sa stanovišta opravdanosti davanja koje se ostvaruje zbog pogreške u sustavu. Radi se, dakle o pogrešnoj procjeni osiguranikovog stanja ili o pogrešnoj procjeni zanimanja kojeg bi osoba mogla obavljati nakon završetka rehabilitacije, ili o pogrešnoj politici provedbe rehabilitacije, temeljem koje se daje mirovinsko davanje. Naime, profesionalna rehabilitacija je mjera kojom se nastoji smanjiti priljev osoba u invalidsku mirovinu, ako postoji mogućnost da se osoba osposobi za obavljanje nekog drugog posla te kojom se nastoji aktivirati dio osoba, kako ne bi opterećivali mirovinski sustav i kako bi što duže ostali u svijetu rada. Prijelazno razdoblje za izjednačavanje uvjeta za žene i muškarce, kao i prijelazno razdoblje za podizanje dobne granice potrebno je skratiti. Potrebno je također prestati s politikom otvaranja II. stupa za pojedine kategorije osiguranika, jer će to dovesti do urušavanja obveznog kapitaliziranog osiguranja, a isto je, upravo suprotno, potrebno ojačati podizanjem stope doprinosa. Jedina donekle restriktivna mjera koju je potrebno poduzeti u okviru obveznog kapitaliziranog osiguranja je smanjenje administrativnog troška, čime bi se utjecalo na povećanje budućih mirovina iz II. stupa. Istu mjeru potrebno je provesti u odnosu na cjelokupan sustav, jer i u osiguranju generacijske solidarnosti, također prekomjerno i neorganizirano administriranje poskupljuje sustav i time utječe na visinu budućih mirovina.

Uvođenjem novih kategorija starosnih mirovina, proširivanjem mogućnosti za stjecanje prava na prijevremenu starosnu mirovinu, zadržavanjem prevelikog broja posebnih sustava u kojima se pravo na mirovinu stječe pod puno povoljnijim uvjetima od uvjeta propisanih općim propisom i davanjem prednosti osiguranju generacijske solidarnosti pred kapitaliziranim sustavom, te zanemarivanjem dobrovoljnog osiguranja, koje bi u budućnosti moglo preuzeti dio tereta osiguranja socijalne sigurnosti neće biti moguće postići zajedničke ciljeve koje je Europa postavila. Postizanje adekvatnosti mirovina, a uz to postizanje održivog sustava veliki je izazov, jer naizgled ta dva cilja izgledaju oprečno. Naime, sustav je u ovakvoj situaciji moguće učiniti održivim ograničavanjem prava i smanjenjem davanja, s obzirom na izdašnost dosadašnjeg sustava. Stoga neće biti lako urediti sustav u kratkom roku, ali je potrebno što prije **nastaviti s provedbom novih reformskih mjera**, kako bi se za buduće generacije osigurala kakva takva socijalna sigurnost. Preduvjet za cjelokupno uređenje sustava je financijsko opismenjavanje, s kojim je također potrebno što prije započeti s ciljem podizanja svijesti o potrebi izgradnje (odnosno u našem slučaju nadogradnje) kombiniranog mirovinskog sustava, što u današnje vrijeme predstavlja civilizacijski doseg, kako se više ne bi dogodilo da se pojavljuju ideje o potrebi ukidanja kapitaliziranog osiguranja, radi kratkoročne koristi prebacivanja sredstava s individualnih računa u državni proračun. Štoviše, kapitalizirani sustav treba što prije ojačati **podizanjem stope doprinosa za II. stup**, uvesti

[38] Nar. nov., br. 71/99., 46/2007., 41/2008., 61/2011.

[39] Nar. nov., br. 181/2004., 76/2007., 146/2008., 61/2011., 56/2013.

[40] Nar. nov., br. 68/2013. i 30/2014.

[41] Nar. nov., br. 106/99., 117/2001., 96/2003., 139/2004. – pročišćeni tekst, 174/2004., 38/2009., 80/2010.

profesionalna osiguranja za osobe koje rade na opasnim i štetnim poslovima, kao i za posebne kategorije osiguranika (vojsku i policiju), čime bi se ograničio prekomjerni priljev osoba u prijevremenu mirovinu, a istovremeno ostale kategorije koje ostvaruju pravo iz mirovinskog osiguranja po posebnim uvjetima prebaciti u opći sustav. Na taj način bi i te kategorije osoba mogle ostvarivati pravo iz oba obvezna mirovinska stupa, čime bi se rasteretio sustav generacijske solidarnosti, a dugoročno to bi utjecalo i na primjerenost njihovih mirovina.

Literatura:

1. Zakon o mirovinskom osiguranju, objavljen u Nar. nov., br. 102/98., 127/2000., 59/2001., 109/2001., 147/2002., 117/2003., 30/2004., 92/2005., 43/2007. (Odluka USRH), 79/2007. i 35/2008.
2. Odluka Ustavnog suda RH broj U-I-1152/2000, U-I-1814/2001, U-I-1478/2004, U-I-3137/2004., U-I-3760/2005. od 18. travnja 2007., objavljena u Nar. nov., br. 43/2007.
3. Zakon o mirovinskom osiguranju, objavljen u Nar. nov., br. 157/2013., 33/2015. i 93/2015.
4. Zakon o obveznim mirovinskim fondovima, objavljen u Nar. nov., br. 19/2014. i 93/2015.
5. Zakon o dobrovoljnim mirovinskim fondovima, objavljen u Nar. nov., br. 19/2014.
6. Zakon o mirovinskim osiguravajućim društvima, objavljen u Nar. nov., br. 22/2014.
7. Pension Adequacy in the European Union 2010 – 2050.
8. Progress and key challenges in the delivery of adequate and sustainable pensions in Europe, Joint Report on Pensions by the Economic Policy Committee (Ageing Working Group), the Social Protection Committee (Indicators Sub-Group) and the Commission services (DG for Economic and Financial Affairs and DG Employment, Social Affairs and Equal Opportunities (2010.).
9. Vehovec M., Nestić D., Radić A., Škreblin Kirbiš I., Švaljek S. i Tomić I. (2010.). Starenje stanovništva i održavanje primjerenog životnog standarda u trećoj životnoj dobi, znanstvena studija, Ekonomski institut Zagreb.
10. Nestić D., Potočnjak Ž., Puljiz V., Rašić Bakarić I., Švaljek S., Tomić I., Vehovec M., Vukorepa I. (2011.) Izazovi i mogućnosti za ostvarenje primjerenih starosnih mirovina u Hrvatskoj, projektna studija, Ekonomski institut Zagreb.
11. Bađun M. (2011.) Zašto Hrvatska ima mnogo korisnika invalidskih mirovina, prezentacija za Okrugli stol Analiza mirovinskog sustava.
12. Vukopera I. (2011.) Kapitalno financirani mirovinski sustavi kao čimbenici socijalne sigurnosti, doktorska disertacija.
13. World Bank (2011.) Croatia: Policy Options for Further Pension System Reform.
14. Bijela knjiga o mirovinama Agenda za adekvatne, sigurne i održive mirovine, 2012.
15. Pension at a Glance 2013 Edition, Public Policies Accross OECD Countries.
16. Skupina autora (2014.) The impact of living and working longer on pension income in five European countries: Estonia, Finland, Hungary, the Netherlands and Poland, MoPAct Project.
17. Biljsma M., Casper van Ewijk., Haaijen F. Economic growth and funded pension systems in 2001 – 2010 (2014), MoPAct Project.
18. Vukorepa I. (2015.) Lost between Sustainability and Adequacy: Critical Analysis of the Croatian Pension System's Parametric Reform, Revija za socijalnu politiku.
19. The 2015 Ageing Report - Economic and budgetary projections for the 28 EU Member States (2013 - 2060).

ISKAZIVANJE PODATAKA U OBRASCU JOPPD PREMA PROPISIMA 2016. GODINE

Zagreb, 19. svibnja 2016.

Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)

početak 9,30 sati

PRAKTIČNA PRIMJENA ZAKONA O SPRJEČAVANJU PRANJA NOVCA I FINANCIRANJA TERORIZMA S NAGLASKOM NA PRIKAZ I PROVEDBU SMJERNICA

Zagreb, 24. svibnja 2016.

s početkom u 9,30 sati

dvorana Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika u Zagrebu, Jakova Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)

POVEZIVANJE UPLATA I ZADUŽENJA U OBRASCU JOPPD – PRIMJENA APLIKACIJE SNU

Zagreb, 27. svibnja 2016.

Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)

početak 9,30 sati

JASENKA PAP, dipl. iur., NEVENKA MIRKOVIĆ, dipl. iur.
HZZO, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5-331.2

Prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja te prava na rodiljne i roditeljske potpore osoba koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa

Osobe koje se sukladno posebnim propisima stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa, odnosno koje se stručno osposobljavaju za rad uz mogućnost korištenja mjera aktivne politike zapošljavanja, obvezno se po tom osnovu osiguravaju na obvezno zdravstveno osiguranje te stječu status osiguranika Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje i prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja, osim prava na naknadu plaće za vrijeme privremene nesposobnosti, odnosno spriječenosti za rad.
Pored prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja, ove osobe stječu i prava na vremenske i novčane potpore prema Zakonu o rodiljnim i roditeljskim potporama.

1. UVOD

Odredbom članka 59. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14.), propisano je da **ako je stručni ispit ili radno iskustvo**, zakonom ili drugim propisom **utvrđeno kao uvjet** za obavljanje poslova radnog mjesta određenog zanimanja, poslodavac može osobu koja je završila školovanje za takvo zanimanje primiti na stručno osposobljavanje za rad bez zasnivanja radnog odnosa (stručno osposobljavanje za rad).

Zakon o poticanju zapošljavanja (Nar. nov., br. 57/12. i 120/12.), u članku 6., propisuje da poslodavac može, **neovisno o tome je li stručni ispit ili radno iskustvo**, zakonom ili drugim propisom **utvrđeno kao uvjet** za obavljanje poslova radnog mjesta određenog zanimanja, s nezaposlenom osobom iz članka 2. stavka 1. podstavka 1. toga Zakona,[1] korištenjem mjere aktivne politike u zapošljavanju prema posebnom propisu, sklopiti pisani ugovor o stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa.

Prema članku 7. stavku 1. točki 5. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. i 137/13. – u daljnjem tekstu: ZOZO) na obvezno zdravstveno osiguranje **obvezno se osiguravaju i stječu status osiguranika** osobe koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa, odnosno koje se stručno osposobljavaju za rad uz mogućnost korištenja mjera aktivne politike zapošljavanja, sukladno posebnim propisima.

U skladu sa stavkom 4. istog članka ZOZO-a navedeni osiguranici **obvezno se osiguravaju i za slučaj ozljede na radu i profesionalne bolesti**.

Zakonom o rodiljnim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08., 110/08., 34/11., 54/13. i 152/14.), radi zaštite materinstva, njege novorođenog djeteta i njegova podizanja te usklađenja obiteljskog i poslovnog života propisuje se pravo roditelja i njemu izjednačene osobe koja se brine o djetetu (zaposlenih, samozaposlenih, nezaposlenih i izvan sustava rada) na vremenske i novčane potpore, uvjeti i način njihova ostvarivanja i financiranja te tijela nadležna za provedbu toga Zakona.

Člankom 7. stavkom 2. istoga Zakona propisano je da se **zaposlenim roditeljem smatra** i **roditelj** koji je **prema propisima o radu sklopio ugovor o stručnom osposobljavanju, bez zasnivanja radnog**

[1] Prema odredbama članka 2. stavka 1. podstavka 1. Zakona o poticanju zapošljavanja, nezaposlenom osobom se smatra nezaposlena osoba bez radnog iskustva u zvanju za koje se obrazovala, osoba koja se u evidenciji tijela nadležnog za vođenje evidencije o nezaposlenima, kao nezaposlena osoba vodi duže od trideset dana i koja bez obzira na razdoblje ukupno evidentiranog staža u mirovinskome osiguranju, nema više od jedne godine staža u zvanju za koje se obrazovala, odnosno evidentiranog staža ostvarenog po toj osnovi kod tuzemnog ili inozemnog nositelja obveznog mirovinskog osiguranja, te se zapošljava na temelju ugovora o radu ili se korištenjem mjera aktivne politike u zapošljavanju, stručno osposobljava za rad bez zasnivanja radnog odnosa.

odnosa i koji, po toj osnovi, ima priznat status osiguranika iz obveznog zdravstvenog i mirovinskog osiguranja.

2. STATUS U OBVEZNOM ZDRAVSTVENOM OSIGURANJU

Osobe koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa, odnosno koje se stručno osposobljavaju za rad uz mogućnost korištenja mjera aktivne politike zapošljavanja (u daljnjem tekstu: osobe na stručnom osposobljavanju) status osiguranika u obveznom zdravstvenom osiguranju stječu na osnovi **prijave na obvezno zdravstveno osiguranje koju obvezno podnosi pravna ili fizička osoba – poslodavac** koji je osobu primio na stručno osposobljavanje.

Prijava na obvezno zdravstveno osiguranje obvezno se, u skladu s člankom 120. stavkom 3. ZOZO-a, podnosi **u roku 8 dana od dana sklapanja ugovora o stručnom osposobljavanju za rad**.

Prijava se podnosi na tiskanici T-1 za osiguranika: Prijava/Odjava/Promjena u obveznom zdravstvenom osiguranju, propisanoj Pravilnikom o načinu prijavljivanja i odjavljivanja te stjecanju statusa osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 82/14. i 17/15.). Uz prijavu, dokumentacija potrebna za utvrđivanje statusa osiguranika u obveznom zdravstvenom osiguranju sukladno navedenom Pravilniku je prijava na mirovinsko osiguranje (kopija M-1P) te akt (ugovor) o stručnom osposobljavanju.

Osoba na stručnom osposobljavanju stječe status osiguranika po navedenom osnovu osiguranja danom početka stručnog osposobljavanja, a tako utvrđeni status u obveznom zdravstvenom osiguranju joj prestaje danom završetka stručnog osposobljavanja. Status osiguranika Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje (u daljnjem tekstu: HZZO-a), dokazuje ovjerenom kopijom tiskanice prijave na obvezno zdravstveno osiguranje T-1 do izdavanja iskaznice zdravstveno osigurane osobe nakon čega status dokazuje iskaznicom.

Stjecanjem statusa osiguranika HZZO-a navedene osobe mogu biti i **nositelji obveznog zdravstvenog osiguranja,** odnosno preko sebe mogu obvezno zdravstveno osigurati i **članove svoje obitelji** uz ispunjenje uvjeta utvrđenih člankom 10. ZOZO-a.

Prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja ostvaruju kao i ostali osiguranici HZZO-a kojima je taj status utvrđen temeljem zapošljavanja ili samozapošljavanja, **osim prava na naknadu plaće za vrijeme privremene nesposobnosti, odnosno spriječenosti za rad,** budući da ne ostvaruju plaću pa ne mogu ostvariti niti pravo na naknadu plaće.

3. PRAVA IZ OBVEZNOG ZDRAVSTVENOG OSIGURANJA

Prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja, uključujući i prava s osnova priznate ozljede na radu i profesionalne bolesti, koje ostvaruju osiguranici – osobe na stručnom osposobljavanju prema ZOZO-u su:

- pravo na zdravstvenu zaštitu
- pravo na novčane naknade.

3.1. Pravo na zdravstvenu zaštitu

Pravo na zdravstvenu zaštitu obuhvaća pravo na:

- primarnu zdravstvenu zaštitu
- specijalističko-konzilijarnu zdravstvenu zaštitu
- bolničku zdravstvenu zaštitu
- pravo na lijekove koji su utvrđeni osnovnom i dopunskom listom lijekova Zavoda
- dentalna pomagala koja su utvrđena osnovnom i dodatnom listom dentalnih pomagala Zavoda
- ortopedska i druga pomagala koja su utvrđena osnovnom i dodatnom listom ortopedskih i drugih pomagala Zavoda
- zdravstvenu zaštitu u drugim državama članicama i trećim državama.

Osiguranici - osobe na stručnom osposobljavanju pravo na zdravstvenu zaštitu ostvaruju pod istim uvjetima i na isti način kao i sve ostale osigurane osobe HZZO-a.

3.1.1. Primarna zdravstvena zaštita

Primarna zdravstvena zaštita ostvaruje se kod izabranog doktora primarne zdravstvene zaštite, obiteljske (opće) medicine, ginekologa i dentalne medicine kojeg se bira na način propisan općim aktom HZZO-a o slobodnom izboru doktora primarne zdravstvene zaštite.

Prilikom korištenja primarne zdravstvene zaštite kod izabranih doktora, člankom 19. stavkom 4. ZOZO-a propisana je obveza sudjelovanja, odnosno obveza plaćanja iznosa u visini od **0,30% od proračunske osnovice**[2] (**10 kuna**). Navedeni iznos plaća se neposredno prilikom korištenja zdravstvene zaštite ili putem dopunskog zdravstvenog osiguranja, ako se je osiguranik - osoba na stručnom osposobljavanju osigurala na dopunsko zdravstveno osiguranje sukladno odredbama Zakona o dobrovoljnom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 85/06., 150/08. i 71/10.), i ako u vrijeme korištenja zdravstvene zaštite posjeduje važeću policu dopunskog zdravstvenog osiguranja.

U okviru primarne zdravstvene zaštite osiguranik - osoba na stručnom osposobljavanju može, ovisno o svom zdravstvenom stanju, ostvariti pravo na liječenje u kući, zdravstvenu njegu u kući, patronažnu zdravstvenu skrb, hitnu medicinsku pomoć, sanitetski prijevoz te laboratorijsku dijagnostiku na razini primarne zdravstvene zaštite. Za navedene oblike zdravstvene zaštite nema obvezu sudjelovanja u dijelu troškova te zdravstvene zaštite, budući da se ona u cijelosti (100%) plaća iz sredstava HZZO-a.

3.1.2. Specijalističko-konzilijarna zdravstvena zaštita

Specijalističko-konzilijarna zdravstvena zaštita, koja se sastoji od konzilijarne zdravstvene zaštite i specijalističke zdravstvene zaštite, ostvaruje se, u pravilu, u najbližoj ugovornoj zdravstvenoj ustanovi, odnosno kod najbližeg ugovornog zdravstvenog radnika privatne prakse prema mjestu prebivališta, odnosno boravišta, koji ima ugovorenu i može pružiti potrebnu zdravstvenu zaštitu, a na osnovi uputnice koju izdaje izabrani doktor primarne zdravstvene zaštite:

- obiteljske (opće) medicine
- ginekolog
- dentalne medicine.

Konzilijarna zdravstvena zaštita obuhvaća:

- konzilijarni pregled kojim se utvrđuje dijagnoza bolesti osnovom provedene obrade
- kontrolni konzilijarni pregled
- dijagnostičku pretragu
- stručno-medicinsko mišljenje o već utvrđenoj dijagnozi bolesti, preporučenoj terapiji ili dijagnostičkoj pretrazi/pretragama (drugo mišljenje)

[2] Proračunska osnovica, u skladu s odredbama članka 21. stavka 2. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2016. godinu (Nar. nov., br. 26/16.), iznosi 3.326,00 kuna.

- stručno-medicinsko mišljenje na upit doktora primarne zdravstvene zaštite vezano uz povijest bolesti ili otpusno pismo osigurane osobe (konzultacija).

Specijalistička zdravstvena zaštita obuhvaća:

- pregled i cjelovitu obradu u specijalističkoj zdravstvenoj zaštiti
- pregled i obradu kroz objedinjeni hitni bolnički prijam, odnosno hitne specijalističke ambulante u bolničkim zdravstvenim ustanovama
- cjelovitu prije operativnu obradu za nepokretne i/ili teško pokretne osigurane osobe.

Prilikom korištenja specijalističko-konzilijarne zdravstvene zaštite člankom 19. stavkom 3. ZOZO-a propisana je obveza sudjelovanja u troškovima zdravstvene zaštite u visini 20% pune cijene zdravstvene zaštite, a koji iznos **ne može biti manji** od postotka proračunske osnovice za:

- specijalističko-konzilijarnu zdravstvenu zaštitu, uključujući **dnevnu bolnicu** i kirurške zahvate u dnevnoj bolnici, osim ambulantne fizikalne medicine i rehabilitacije **– 0,75% proračunske osnovice (25 kuna)**
- specijalističku **dijagnostiku** koja nije na razini primarne zdravstvene zaštite **– 1,50% proračunske osnovice (50 kuna)**
- specijalističko-konzilijarnu zdravstvenu zaštitu u **ambulantnoj fizikalnoj medicini i rehabilitaciji i za fizikalnu medicinu i rehabilitaciju u kući – 0,75% proračunske osnovice po danu (25 kuna).**

Specijalističko-konzilijarnu zdravstvenu zaštitu u ambulantnoj fizikalnoj medicini i rehabilitaciji i fizikalnoj medicini i rehabilitaciji u kući osigurana osoba ostvaruje na način i pod uvjetima utvrđenim posebnim općim aktom HZZO-a o medicinskoj rehabilitaciji i fizikalnoj medicini.

3.1.3. Bolnička zdravstvena zaštita

Bolnička zdravstvena zaštita ostvaruje se u ugovornim bolničkim ustanovama za liječenje bolesnika oboljelih od akutnih, subakutnih i kroničnih bolesti i to, u pravilu, u najbližoj ugovornoj bolničkoj ustanovi prema mjestu prebivališta, odnosno boravišta, koje sa Zavodom imaju ugovorenu i mogu pružiti potrebnu zdravstvenu zaštitu.

Bolnička zdravstvena zaštita obuhvaća:

- bolničko liječenje koje uključuje dijagnostičke postupke, liječenje i/ili rehabilitaciju koja se ne može provesti ambulantno
- liječenje u dnevnoj bolnici u okviru koje se provode kirurški zahvati tijekom jednog dana, liječenje kojem može prethoditi ili iz kojeg može proizaći dijagnostika, a koje dnevno, u pravilu, traje duže od 6 sati i kraće od 24 sata
- ambulantno liječenje u okviru kojeg se provode mali kirurški zahvati, višednevna ili ponavljajuća liječenja prema unaprijed određenoj proceduri, kao i aplikacija ponavljajuće terapije kroz duže razdoblje, a koje dnevno, u pravilu, traje kraće od 6 sati.

Bolničko liječenje kroničnih bolesti provodi se u ugovornim specijalnim bolnicama za liječenje: duševnih bolesti, plućnih bolesti te u specijalnim bolnicama za provođenje fizikalne medicine i medicinske rehabilitacije.

Bolnička medicinska rehabilitacija u ugovornoj bolničkoj ustanovi može se provoditi kao nastavak bolničkog liječenja ili na osnovi uputnice izabranog doktora te odobrenja za provođenje bolničke medicinske rehabilitacije od strane liječničkog povjerenstva HZZO-a na način i pod uvjetima utvrđenim općim aktom HZZO-a o bolničkoj medicinskoj rehabilitaciji i fizikalnoj medicini.

Prilikom korištenja bolničke zdravstvene zaštite člankom 19. stavkom 3. ZOZO-a propisana je obveza sudjelovanja u dijelu troškova zdravstvene zaštite u visini 20% pune cijene bolničke zdravstvene zaštite, a koji iznos **ne može biti manji od 3,01% od proračunske osnovice po danu bolničkog liječenja (100 kuna).**

3.1.4. Ortopedska i druga pomagala, odnosno dentalna pomagala

U okviru prava na zdravstvenu zaštitu iz obveznog zdravstvenog osiguranja ostvaruje se i pravo na ortopedska i druga pomagala te dentalna pomagala, pod uvjetima i na način propisan ZOZO-om i općim aktima HZZO-a, odnosno Pravilnikom o ortopedskim i drugim pomagalima te Pravilnikom o dentalnoj zdravstvenoj zaštiti iz obveznog zdravstvenog osiguranja.

Prema odredbama članka 24. ZOZO-a pravo na ortopedska i druga pomagala te dentalna pomagala može se na teret sredstava HZZO-a ostvariti pod uvjetom **prethodnog obveznog zdravstvenog osiguranja u HZZO-u** u trajanju od najmanje 9 mjeseci neprekidno, odnosno 12 mjeseci s prekidima u posljednje dvije godine prije nego što nastupi potreba ostvarivanja prava na takvu vrstu zdravstvene zaštite.

Izuzetak od primjene tako propisanog uvjeta prethodnog staža osiguranja u obveznom zdravstvenom osiguranju predviđen je za osigurane osobe mlađe od 18 godina, osigurane osobe iz članka 12. stavaka 2. i 3. ZOZO-a (djeca osiguranika trajno nesposobna za samostalan život i rad) i druge osigurane osobe potpuno i trajno nesposobne za samostalan život i rad prema rješenju nadležnog tijela te za osigurane osobe kojima je ta zdravstvena zaštita potrebna zbog priznate ozljede na radu, odnosno profesionalne bolesti.

U slučaju osiguranika - osobe na stručnom osposobljavanju, takav staž osiguranja može biti ostvaren ako su prethodno bili obvezno zdravstveno osigurani, primjerice kao članovi obitelji osiguranika za vrijeme redovnog školovanja ili po nekoj od drugih osnova osiguranja propisanih ZOZO-om, a ako ne ispunjavaju takav uvjet ne mogu ostvariti pravo na ortopedska i druga pomagala uključujući i dentalna pomagala, osim ako im se ta pomagala propisuju u okviru zdravstvene zaštite koja je posljedica priznate ozljede na radu ili profesionalne bolesti.

Ortopedska i druga pomagala ostvaruju se kod pravnih ili fizičkih osoba koje imaju odobrenje za proizvodnju, odnosno promet na malo ortopedskim i drugim pomagalima u skladu s posebnim propisom te u ljekarnama s kojima je Zavod, u skladu s uvjetima i na način utvrđen općim aktom Zavoda, sklopio ugovor o isporuci ortopedskih i drugih pomagala osiguranim osobama.

Dentalna pomagala koja su namijenjena omogućavanju dentalno-protetske, kirurško-protetske, ortodontske i parodontološke rehabilitacije ostvaruju se u ugovornim zdravstvenim ustanovama i kod ugovornih privatnih doktora dentalne medicine.

Propisana obveza sudjelovanja u dijelu troškova zdravstvene zaštite u visini 20% pune cijene **za ortopedska i druga pomagala** realizira se prilikom korištenja tog oblika zdravstvene zaštite (preuzimanja ortopedskih i drugih pomagala) kod ugovornih isporučitelja ortopedskih i drugih pomagala ili u ljekarni. Iznos sudjelovanja **ne može biti manji od 1,50% od proračunske osnovice (50 kuna).**

Propisana obveza sudjelovanja u dijelu troškova zdravstvene zaštite u visini 20% pune cijene **za dentalna pomagala** realizira se prilikom korištenja tog oblika zdravstvene zaštite (preuzimanja dentalnog pomagala) kod ugovornih doktora dentalne medicine. Iznos sudjelovanja **ne može biti manji od:**

- za dentalna pomagala utvrđena osnovnom listom dentalnih pomagala za odrasle osobe od 18 do 65 godina starosti - **30,07% od proračunske osnovice (1.000 kuna)**
- za pomagala utvrđena osnovnom listom dentalnih pomagala za odrasle osobe starije od 65 godina – **15,03% od proračunske osnovice (500 kuna).**

3.1.5. Lijekovi

U okviru prava na zdravstvenu zaštitu iz obveznog zdravstvenog osiguranja, lijekovi utvrđeni **osnovnom listom lijekova** HZZO-a propisani na recept ostvaruju se u cijelosti na teret sredstava obveznog zdravstvenog osiguranja, dok je za lijekove utvrđene **dopunskom listom lijekova HZZO-a** člankom 20. stavkom 5. ZOZO-a propisana obveza plaćanja osigurane osobe razlike u cijeni u odnosu cijenu lijeka s osnovne liste lijekova.

Naime, dopunska lista lijekova sadrži lijekove s višom razinom cijene u odnosu na cijene iz osnovne liste lijekova, pri čemu HZZO osigurava pokriće troškova u visini najniže cijene ekvivalentnog lijeka utvrđenog osnovnom listom lijekova.

Dopunska lista lijekova HZZO-a stoga, osim pune cijene lijeka, obvezno sadrži i iznos sudjelovanja u cijeni lijeka koju osigurava osigurana osoba neposredno ili putem dopunskoga zdravstvenog osiguranja sukladno Zakonu o dobrovoljnom zdravstvenom osiguranju.

3.1.6. Korištenje prekogranične zdravstvene zaštite

Osigurana osoba ima pravo na teret sredstava obveznog zdravstvenog osiguranja koristiti zdravstvenu zaštitu **u drugim državama članicama Europske unije i trećim državama**, koje pravo podrazumijeva:

- pravo na upućivanje na liječenje (može se ostvariti samo ako se radi o potrebi liječenja koje se ne provodi u ugovornim zdravstvenim ustanovama u Republici Hrvatskoj, a može se uspješno provesti u drugim državama Europske unije ili trećim državama)
- pravo na korištenje zdravstvene zaštite za vrijeme privremenog boravka
- pravo na drugu zdravstvenu zaštitu u skladu s odredbama propisa Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti, Direktive 2011/24/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 9. ožujka 2011. o primjeni prava pacijenata na prekograničnu zdravstvenu zaštitu, ZOZO-a, međunarodnih ugovora te općih akata HZZO-a.

3.1.6.1. Korištenje prekogranične zdravstvene zaštite u trećim državama

Korištenje prekogranične zdravstvene zaštite ovisi o činjenici je li u pitanju država članica Europske unije ili treća država s kojom Republika Hrvatska ima sklopljen ili preuzet međunarodni ugovor o socijalnom osiguranju, budući da se tada zdravstvena zaštita koristi u opsegu i na način kako je to uređeno propisima Europske unije, odnosno međunarodnim ugovorom.

Ako to nije slučaj, odnosno ako je zdravstvena zaštita korištena u trećoj državi s kojom nije sklopljen ili preuzet ugovor o socijalnom osiguranju ili tim ugovorom nije uređeno pitanje zdravstvene zaštite, tada HZZO snosi troškove korištene zdravstvene zaštite u visini stvarnih troškova umanjenih za iznos sudjelovanja propisanih ZOZO-om za pojedine oblike zdravstvene zaštite, ali pod uvjetom da je prethodno proveden postupak **prijave boravka u trećoj državi i uplaćen poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u trećim državama**.

Osigurana osoba koja ne podnese HZZO-u prijavu boravka u trećoj državi i prethodno ne uplati poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u trećoj državi za sve vrijeme planiranog boravka u trećoj državi nema pravo na teret sredstava obveznoga zdravstvenog osiguranja ostvariti naknadu troškova te zdravstvene zaštite.

Posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite za osiguranu osobu koja u trećoj državi boravi po privatnom poslu plaća se, sukladno odredbama članka 17. Pravilnika o pravima, uvjetima i načinu korištenja prekogranične zdravstvene zaštite (Nar. nov., br. 160/13., 11/15., 16/15. - ispravak) po stopi od 0,45 % na proračunsku osnovicu važeću u vrijeme uplate posebnog doprinosa, po danu boravka u trećim državama.

3.1.6.2. Prekogranična zdravstvena zaštita u drugim državama članicama Europske unije

Pod prekograničnom zdravstvenom zaštitom koja se koristi u drugim državama članicama Europske unije podrazumijeva se zdravstvena zaštita koja se osiguranim osobama HZZO-a osigurava u okviru prava iz obveznoga zdravstvenog osiguranja u ugovornim zdravstvenim ustanovama u Republici Hrvatskoj, a koju je osigurana osoba ostvarila kod ugovornih ili privatnih pružatelja zdravstvene zaštite na području drugih država članica.

Radi se o:

- planiranoj zdravstvenoj zaštiti za koju osigurana osoba mora pribaviti prethodno odobrenje HZZO-a
- planiranoj specijalističko-konzilijarnoj zdravstvenoj zaštiti za koju nije potrebno pribaviti prethodno odobrenje HZZO-a
- neodgodivoj zdravstvenoj zaštiti (koja je s medicinskog stajališta nužna i ne može se odgoditi do planiranog povratka u Republiku Hrvatsku).

Pod **planiranom zdravstvenom zaštitom** u drugoj državi članici, za korištenje koje je osigurana osoba obvezna pribaviti **prethodno odobrenje HZZO-a**, u skladu s člankom 28. ZOZO-a, podrazumijeva se zdravstvena zaštita koja je uvjetovana:

- smještajem osigurane osobe u bolničkoj zdravstvenoj ustanovi preko noći u trajanju od najmanje jedne noći ili
- uporabom visokospecijalizirane i skupe medicinske infrastrukture ili medicinske opreme.

Prethodno odobrenje HZZO-a potrebno je zatražiti i u slučaju korištenja prekogranične zdravstvene zaštite:

- koja se sastoji od postupaka liječenja koji predstavljaju poseban rizik za osiguranu osobu ili stanovništvo ili
- koju pruža pružatelj zdravstvene zaštite koji bi, ovisno o pojedinom slučaju, mogao dati povoda za ozbiljnu i posebnu zabrinutost u vezi s kvalitetom ili sigurnošću te zdravstvene zaštite, uz iznimku zdravstvene zaštite koja podliježe zakonodavstvu Europske unije kojim se osigurava minimalna razina sigurnosti i kvalitete na njezinu području.

Prema članku 29. ZOZO-a, HZZO ima pravo **uskratiti prethodno odobrenje** za prekograničnu zdravstvenu zaštitu ako:

- će osigurana osoba prema kliničkoj procjeni nedvosmisleno biti izložena riziku u pogledu sigurnosti koji se ne može smatrati prihvatljivim, uzimajući u obzir potencijalnu dobrobit tražene prekogranične zdravstvene zaštite za osiguranu osobu
- će građani Republike Hrvatske nedvosmisleno biti izloženi velikom sigurnosnom riziku zbog predmetne prekogranične zdravstvene zaštite
- se ta zdravstvena zaštita može pružiti kod ugovornih subjekata Zavoda u roku koji je medicinski opravdan, uzimajući u obzir sadašnje zdravstveno stanje i vjerojatni tijek bolesti kod osigurane osobe.

Planiranu specijalističko-konzilijarnu zdravstvenu zaštitu koja nije obuhvaćena člancima 28. i 29. ZOZO-a (za koju je propisana

obveza prethodnog odobrenja, odnosno za koju HZZO može uskratiti prethodno odobrenje) osigurana osoba može ostvariti u drugim državama članicama bez prethodnog odobrenja HZZO-a.

3.1.7. Najviši iznos sudjelovanja

Najviši iznos sudjelovanja u troškovima zdravstvene zaštite ne može po jednom ispostavljenom računu za izvršenu zdravstvenu zaštitu iznositi **više od 60,13% proračunske osnovice (2.000 kuna).**

3.2. Pravo na novčane naknade

3.2.1. Naknada za troškove prijevoza u vezi s korištenjem prava na zdravstvenu zaštitu iz obveznog zdravstvenog osiguranja

Naknada troškova prijevoza ostvaruje se prilikom korištenja zdravstvene zaštite pod uvjetom da je najbliže mjesto u kojem je sjedište ugovorne zdravstvene ustanove u koju se osiguranik – osoba na stručnom osposobljavanju upućuje na liječenje udaljeno **50 i više kilometara** od mjesta njegovog prebivališta, odnosno boravišta jer odgovarajuću zdravstvenu zaštitu, sukladno svom zdravstvenom stanju ne može ostvariti u bližoj ugovornoj zdravstvenoj ustanovi, odnosno u bližoj ordinaciji ugovornog zdravstvenog radnika privatne prakse s ugovorenom djelatnošću za tu vrstu zdravstvene zaštite ili kod bližeg ugovornog isporučitelja ortopedskih pomagala. Još jedan uvjet za ostvarivanje prava na naknadu za troškove prijevoza je da ne ispunjava uvjete za korištenje sanitetskog prijevoza.

U slučaju da je u pitanju korištenje radioterapije i kemoterapije te hemodijalize kod kroničnog bubrežnog bolesnika, zdravstvene zaštite darivatelja organa, tkiva ili stanica u vezi s darivanjem organa, tkiva ili stanica te zdravstvene zaštite u drugoj državi članici Europske unije ili trećoj državi na korištenje koje je upućena rješenjem HZZO-a, osiguranik – osoba na stručnom osposobljavanju, jednako kao i sve druge osigurane osobe u tim slučajevima, ne mora ispunjavati uvjet koji se odnosi na udaljenost od mjesta prebivališta, odnosno boravišta do mjesta sjedišta zdravstvene ustanove.

Naknada za troškove prijevoza ostvaruje se na osnovi tiskanice putnog naloga koju uz uputnicu za traženo liječenje izdaje izabrani doktor primarne zdravstvene zaštite, a isplaćuje se za troškove javnog prijevoznog sredstva, i to po najnižoj cijeni i prema najkraćoj relaciji prema službenom daljinomjeru javnog prijevoznika.

3.2.2. Novčane naknade kod priznate ozljede na radu, odnosno profesionalne bolesti

Naknada za troškove prijevoza u svezi s korištenjem zdravstvene zaštite iz obveznog zdravstvenog osiguranja koje liječenje je posljedica priznate ozljede na radu, odnosno profesionalne bolesti ostvaruje se **neovisno o udaljenosti** od mjesta korištenja zdravstvene zaštite i mjesta prebivališta.

Ako je smrt osobe na stručnom osposobljavanju neposredna posljedica priznate ozljede na radu, odnosno profesionalne bolesti, **naknada pogrebnih troškova u slučaju smrti osiguranika** pripada pravnoj ili fizičkoj osobi koja je snosila troškove pokopa, a isplaćuje se u visini jedne proračunske osnovice (3.326,00 kuna).

3.2.3. Osiguranici – osobe na stručnom osposobljavanju ne ostvaruju pravo na naknadu plaće

Odredbom članka 38. stavka 1. ZOZO-a decidirano su utvrđeni osiguranici koji u skladu sa ZOZO-om ostvaruju prava na naknadu plaće za vrijeme privremene spriječenosti, odnosno nesposobnosti za rad. U krug tih osiguranika nisu uključene osobe na stručnom osposobljavanju. To stoga što u smislu propisa obveznog zdravstvenog osiguranja pravo na naknadu plaće podrazumijeva nadoknadu za izgubljenu plaću u slučaju privremene nesposobnosti, odnosno spriječenosti za rad, što znači da osiguranik koji prema ZOZO-u može ostvariti pravo na naknadu plaće mora ostvarivati plaću za rad od strane poslodavca. S obzirom da osobe na stručnom osposobljavanju ne ostvaruju plaću, a što proizlazi i iz odredbi članka 59. stavka 4. Zakona o radu, odnosno članka 8. stavka 1. Zakona o poticanju zapošljavanja, **ne mogu ostvariti niti pravo na naknadu plaće za vrijeme privremene nesposobnosti, odnosno spriječenosti za rad u smislu propisa obveznog zdravstvenog osiguranja**.

3.3. Pravo na rodiljne i roditeljske potpore

Iznimno, za vrijeme korištenja prava na rodiljni dopust, iako se radi o pravu iz obveznog zdravstvenog osiguranja, prema članku 39. točki 7. ZOZO-a (privremena spriječenost za rad zbog korištenja rodiljnog dopusta i prava na rad s polovicom punog radnog vremena) i prema članku 39. točki 8. ZOZO-a (privremena nesposobnost za rad zbog korištenja dopusta za slučaj smrti djeteta, u slučaju mrtvorođenog djeteta ili smrti djeteta za vrijeme korištenja rodiljnog dopusta), a u vezi s člankom 41. stavkom 1. ZOZO-a (pravo na naknadu plaće za vrijeme privremene nesposobnosti, odnosno spriječenosti za rad na teret sredstava HZZO-a od prvoga dana), osobe koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa sukladno propisima o radu imaju pravo na novčanu naknadu (ne naknadu plaće), ali ne prema ZOZO-u nego u skladu sa Zakonom o rodiljnim i roditeljskim potporama.

Naime, prema članku 7. stavku 2. podstavku 3. Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama **zaposlenim roditeljem,** koji u smislu toga Zakona ostvaruje prava na rodiljne i roditeljske potpore, smatra se i osoba koja je **prema propisima o radu sklopila ugovor o stručnom osposobljavanju, bez zasnivanja radnog odnosa** i koja, po toj osnovi, ima priznat status osiguranika iz obveznog zdravstvenog i mirovinskog osiguranja.

3.3.1. Rodiljni i roditeljski dopust

S obzirom da se osoba na stručnom osposobljavanju bez zasnivanja radnog odnosa u smislu Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama smatra zaposlenom osobom, može uz ispunjenje svih zakonskih pretpostavki koristiti prava namijenjena zaposlenim i samozaposlenim roditeljima, pod uvjetima i na način utvrđen tim Zakonom, i to pravo na:

- **rodiljni dopust** u trajanju od 28 (45) dana prije poroda do navršenih 6 mjeseci života djeteta
  - **obvezni** - 28 dana prije poroda do 70 nakon poroda (majka ga koristi u neprekidnom trajanju od 98 dana)
  - **dodatni** - od 71. dana nakon poroda do navršenih 6 mjeseci života djeteta (može se pisanom izjavom prenijeti na oca djeteta (zaposlenog/samozaposlenog), uz njegovu prethodnu suglasnost, u cijelosti ili u vremenski ograničenom trajanju). Dodatni rodiljni dopust **može se produžiti** u slučaju prerano rođenog djeteta, i to za onoliko dana za koliko je **dijete prerano rođeno**. Pod prerano rođenim djetetom smatra se dijete rođeno prije navršenog 37. tjedna, odnosno 259. dana trudnoće, u skladu s ocjenom liječničkog povjerenstva HZZO-a, a na temelju vještačenja na osnovi medicinske dokumentacije.

- **roditeljski dopust** (nakon što dijete navrši 6 mjeseci) u trajanju od 8 mjeseci (240 dana), za prvo i drugo rođeno dijete, odnosno 30 mjeseci (900 dana), za rođene blizance, treće i svako sljedeće dijete.

Roditeljski dopust **u pravilu koriste oba roditelja** (zaposlena/samozaposlena) svaki u trajanju **od 4 ili 15 mjeseci.**

Ako ga **koristi samo jedan roditelj**, sukladno dogovoru, isti se koristi u trajanju od 6 mjeseci (180 dana) za prvo i drugo rođeno dijete, odnosno 30 mjeseci za rođene blizance, treće i svako sljedeće dijete.

Zaposleni roditelj može koristiti roditeljski dopust u cijelosti ili u dijelovima. Ako ga koristi u dijelovima može ga koristiti najviše dva puta godišnje, svaki put u trajanju od najmanje 30 dana.

U broj rođene djece, o kojem ovisi trajanje roditeljskog dopusta, uračunavaju se i mrtvorođena i umrla djeca, posvojena djeca, maloljetna djeca kojima je korisnik određen za skrbnika, maloljetna djeca kojima je korisnik određen za udomitelja, kao i djeca koja su odlukom nadležnog tijela povjerena korisniku na čuvanje ili odgoj.

- **rad s polovicom punog radnog vremena** za vrijeme:
  - **dodatnog rodiljnog dopusta** - od 71. dana nakon rođenja djeteta do navršenih 6 mjeseci života djeteta, a nakon toga u onolikom trajanju u kolikom je to pravo korišteno do navršenih 6 mjeseci života djeteta, a najduže do navršenih 9 mjeseci života djeteta
  - **roditeljskog dopusta** u dvostrukom trajanju neiskorištenog roditeljskog dopusta.
- **dopust za slučaj smrti djeteta** (u slučaju rođenja mrtvog djeteta prije započinjanja rodiljnog dopusta ili u slučaju ako dijete umre prije nego je protekao rodiljni ili roditeljski dopust korisnica ima pravo na rodiljni dopust, odnosno ima pravo nastaviti koristiti pravo na rodiljni, odnosno roditeljski dopust još 3 mjeseca računajući od idućeg dana od dana smrti djeteta).

U skladu s člankom 24. stavkom 9. Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama osiguranik - osoba koja je u skladu s propisima o radu sklopila ugovor o stručnom osposobljavanju, bez zasnivanja radnog odnosa, za vrijeme korištenja prava na rodiljni dopust ili prava na roditeljski dopust Zakona ili prava na rad s polovicom punog radnog vremena ili za vrijeme korištenja dopusta za slučaj smrti djeteta ima pravo na **novčanu naknadu** u visini od **50% proračunske osnovice (1.663 kune)**.

3.3.2. Pravo na jednokratnu novčanu potporu za novorođeno dijete

Korisnik prava na rodiljni i roditeljski dopust - osoba na stručnom osposobljavanju za rad bez zasnivanja radnog odnosa može ostvariti i pravo na **jednokratnu novčanu potporu za novorođeno dijete u visini od 70% od proračunske osnovice (2.328,20 kuna)** pod uvjetom da se zahtjev podnese u roku 6 mjeseci od rođenja djeteta i da ispunjava i sljedeće uvjete u vrijeme rođenja djeteta:

- da je hrvatski državljanin s prebivalištem ili stranac sa stalnim boravkom u Republici Hrvatskoj u neprekidnom trajanju od najmanje 12 mjeseci
- da je zdravstveno osiguran po propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju
- da je dijete upisano u maticu rođenih
- da je dijete prijavljeno kao član njegova kućanstva
- da je dijete zdravstveno osigurano po propisima o obveznom zdravstvenom osiguranju.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
organizira radionicu
ISKAZIVANJE PODATAKA U OBRASCU JOPPD PREMA PROPISIMA 2016. GODINE
Zagreb, 19. svibnja 2016.
Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)
početak 9,30 sati

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
organizira radionicu
POVEZIVANJE UPLATA I ZADUŽENJA
U OBRASCU JOPPD – PRIMJENA APLIKACIJE SNU
Zagreb, 27. svibnja 2016.
Dvorana HZRFD, Zagreb, Jakova Gotovca 1/II (kod Kvaternikovog trga)
početak 9,30 sati

Mr. sc. HRVOJE SERDARUŠIĆ
Zagrebačka banka, Zagreb

Stručni članak UDK 336.64

Analiza prihoda

U financijskoj analizi mogu se čuti izrazi kao gornja ili donja linija koji označavaju prihode, odnosno neto dobit.[1] Baš ti izrazi dobro određuju početak i kraj financijske analize, odnosno s čime početi i gdje završiti. U ovom kratkom prikazu pozornost će biti usmjerena na prihode koje se nerijetko zanemaruje.

1. UVOD

Možemo razlikovati razumijevanje pojma prihod kao dohodak kojeg neka organizacija primi u obliku novca i novčanih ekvivalenata do pojma prihod koji ostvaren kao prodaja proizvoda i usluga subjektima izvan organizacije. Dakle, u računovodstvenom smislu govorimo o novčanoj odnosno obračunskoj osnovici kao temelju priznavanja prihoda. Ako govorimo o korporativnim subjektima, uobičajeno je govoriti o obračunskom tipu priznavanja prihoda, što i nalažu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja.

U smislu financijske analize, što i jest fokus ovog kratkog prikaza, temeljna polazišna točka svake financijske analize jesu prihodi koje se kroz standardizirani prikaz kojeg se naziva Izvještaj o dobiti ili Račun dobiti i gubitka uspoređuje s troškovima nastalim upotrebom imovine organizacije u nastojanju da se ostvare prihodi, odnosno prodaja roba i usluga.

Ako je takva prodaja nadmašila upotrebu imovine, govori se o dobiti te suprotno, o gubitku.

2. UOBIČAJENI POSTUPCI ANALIZE

U financijskoj analizi govori se o kvaliteti dobiti.[2] Uobičajeno je prihode staviti u omjer s nekim od razina troškova, npr.:

- Bruto marža: omjer razlike prihoda i materijalnih troškova u odnosu na prihode
- Operativna marža: dobit iz redovnog poslovanja u odnosu na prihode
- Neto marža: neto dobit u odnosu na prihode.

Takvim postupkom racionalizacije relativizira se veličina neke organizacije i promatra se efikasnost poslovanja. Može se reći da je prva razina marže, famozni RUC ili bruto marža, odraz konkurentnosti i kompetitivnosti[3], dok ostale marže prikazuju unutarnju efikasnost i sposobnost menadžmenta da kroz kadrovske i upravljačke politike optimaliziraju rad organizacije u cilju postizanja što boljeg rezultata (donje linije), odnosno u cilju maksimalizacije dodane vrijednosti za dioničare ili vlasnike.

U svakodnevnim pregledima relativnih pokazatelja vrijednosti često se ističe pokazatelj P/E (cijena/ dobit). U slučaju kada je dobit negativna, bez obzira koji je razlog, pokazatelj je negativan, a da bi se postigla usporedivost, onda se koristi P/S (cijena/prihodi), gdje rezultat nikad nije negativan.

Nipošto ne bi trebalo zaboraviti analizu prihoda u tzv. segmentnim analizama koje posebni značaj dobivaju u velikim grupama, osobito heterogenima (s višebrojnim djelatnostima), kao niti analizu prihoda po osnovnom grupiranju po prirodnom nastanku (operativni ili poslovni, financijski te izvanredni prihodi). Naravno, uvijek je korisna i analiza ostvarenih prihoda u zemlji te izvan zemlje te analiza prodaje po valutama, s obzirom na velike mogućnosti valutno indiciranih rizika. Za takve analize zainteresirani su i vjerovnici i vlasnici.

3. ANALIZA PRIHODA KOD PROCJENE DODANE EKONOMSKE VRIJEDNOSTI (EVA)

U postupku procjene dodane ekonomske vrijednosti (EVA), jedan od dva izvora stvaranja dodane ekonomske vrijednosti predstavlja povećanje činitelja koji stvaraju samu dodanu ekonomsku vrijednost, dok je prvi izvor onaj koji utječe na smanjenje troška kapitala.

Drugi izvor za stvaranje dodane ekonomske vrijednosti, povećanje samih činitelja, tiče se odluka koje utječu na visinu i način ostvarivanja prihoda, marži, poreza, investicija u imovinu, a u konačnici i na samu konkurentsku prednost poslovnog subjekta u okvirima u kojima poslovni subjekt posluje (internacionalnim, nacionalnim, industrijskim i slično). Navedene činitelje – komponente koje uvećavaju vrijednost društva, konzultantska kuća McKinsey uobličila je u tzv. Stablo činitelja vrijednosti (engl. *Value driver tree)*. Prema McKinseyu[4], vrijednost se uvećava ili je općenito pod utjecajem sljedećih financijskih veličina: prinosa na glavnicu, rasta prihoda i troška glavnice.

Dakle, važno je kod procjene dodane ekonomske vrijednosti analizirati rast prihoda, uz standardne i uobičajene postupke racionalizacije putem marži ili relativnih pokazatelja, odnosno ocjene same kvalitete dobiti.

Dodatno, može se reći da u slučaju da postoji statistička značajnost koeficijenta korelacije za bilo koji od činitelja sa stvaranjem dodane ekonomske vrijednosti, može se zaključiti kako u slučaju negativne ekonomske vrijednosti promatrana društva ili organizacije nisu bila upravljana na način da se stvara dodana ekonomska vrijednost, a vrijedi i obratno. Prije ispitivanja hipoteze o postojanju statističke značajnosti između navedenih varijabli na dodanu ekonomsku vrijednost, uvijek treba utvrditi financijski položaj i profitabilnost, kao i analiza nastanka prihoda, trendovi te utjecaj prihoda na stvaranje dodane ekonomske vrijednosti.

4. KRATKO ISTRAŽIVANJE

Vodeće hrvatske tvrtke ostvarile su omjer od 88% poslovnih prihoda u odnosu na ukupne prihode u razdoblju 2005. - 2013., s prosječnom godišnjom stopom rasta od 1%, što znači da se omjer kretao od 83,3% do 90,6%. Korelacija godišnjih promjena su visoke

[1] *Upper line te Bottom line,* engleski su termini koje se često može naći u literaturi.

[2] Serdarušić, H. (2012.): Tehnike financijske analize: kvaliteta dobiti. HZ RiF, Zagreb, 11/2012. Članak je dostupan i preko linka: http://www.rif.hr/casopisi/racunovodstvo-i-financije/3460/tehnike-financijske-analize-kvaliteta-dobiti.

[3] To je monetarni iskaz djelovanja pet Porterovih sila.

[4] Koller, T., Goedhart, M. et Wessels, D. (2010): *Valuation, Measuring and Managing The Value of Companies.* New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., V. izdanje, McKinsey & Company.

(0,87 za godišnje promjene, odnosno 0,78 za trogodišnje promjene), što znači da je omjer stabilan te da nema velikih skokova na promatranom skupu od 50 najvećih hrvatskih dioničkih društava. Medijalna vrijednost također raste.

Ono što je zanimljivo pogledati jesu podaci udjela prihoda u zemlji u odnosu na poslovne prihode u pretkriznom razdoblju (2005. - 2007.) i na kraju kriznog razdoblja (2012. - 2013.) te zasebno usporediti te brojeve. Izračun pokazuje da je prosjek pao sa 62,7% na 58,4% kada se gledaju prosjeci tih dvaju razdoblja. Ovo je indikativno u smislu traženja nove ravnoteže jer vodeći subjekti su je pokušali potražiti na inozemnom tržištu.

Uzevši u obzir da je RUC marža kao pokazatelj konkurentske sposobnosti dramatično padala po stopama godišnje i preko 4% (prosječno za 4,7% s 59,7% na 40,6% ili medijalno za 5,2% s 55,7% na 36,2%), može se reći da su najveće hrvatske tvrtke pokušale naći nove izvore profitabilnosti za svoju prodaju, iako domaća potražnja nije padala (domaća prodaja raste u 2005. s prosječnih 999 mil. kuna na 1.163 mil. kuna u 2013.).

Samo mali broj tvrtki ima negativnu RUC maržu u kojoj se ogleda konkurentska sposobnost tvrtke, odnosno stupanj mogućnosti da se maksimalizira profit. U slučaju monopola, monopolist maksimalizira profit smanjenjem ponude, pa povećana potražnja dovodi do većih cijena, u korist monopolista. Vrijedi obratno, da na savršenom tržištu, tvrtka preuzima tržišnu cijenu, pa kako bi maksimalizirala profit, nudi maksimalno mogući kapacitet na tržištu.

Pošto je prosječna vrijednost standardne devijacije za sve uzorkovane tvrtke 13,6%, dok je korelacija godišnjih nizova RUC marži vrlo visoka (godina na godinu). Samo dvije korelacije za samo dvije godine kvare prosjek (2008. s negativnom korelacijom od -0,07 te 2012. s korelacijom od 0,39) koji je uvijek iznad 0,75. Time se želi naglasiti kako tvrtke zadržavaju svoju konkurentsku poziciju i da je ne mijenjaju iz godine na godinu olako, osim za godine 2008. i 2012. kada se dogodio poremećaj na promatranom uzorkovanom skupu. No, ako se promatraju nizovi odmaknuti od početne godine za jednu ili dvije godine, što ima smisla jer se konkurentske prednosti bolje vide u duljem, srednjoročnom razdoblju, može se reći da se konkurentska prednost izmijenila. Dramatični pad RC marži ove su tvrtke doživjele u 2008. godini kada prosječna RUC marža pada sa 61% na 22%. Bit će zanimljivo u budućnosti promatrati razvoj konkurentske prednosti kroz ovaj pokazatelj nakon ulaska Hrvatske u EU, pa je za očekivati da će ovaj pokazatelj biti u padu zbog povećane konkurencije.[5]

Kako bi se zaokružio pogled o ocjeni profitabilnosti prema maržama, treba dodatno sagledati kretanje marži nakon što se u obzir uzmu troškovi osoblja, jer je to najveći fiksni trošak, kao što je materijalni trošak najveći varijabilni trošak. Ujedno je to i naznaka interne troškovne efikasnosti, kao što je i RUC marža naznaka stupnja konkurentske prednosti.

Za konačnu ocjenu potrebno je pogledati rezultate neto marži, gdje je je izračunom dobiveno da medijalna vrijednost pada s 4,8% na 0,9% (godišnji pad u razdoblju po prosječnoj stopi od 18,7%). Zaključno možemo reći da usprkos većim prihodima iz inozemstva, najveće hrvatske tvrtke nisu uspjele u povećanju profitabilnosti, ponajviše zbog slabe konkurentske sposobnosti.

Tablica 1. Udio poslovnih prihoda u ukupnim prihodima

Prosjek od Poslovni prihodi/Ukupni prihodi	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	CAGR	Medijan	STDEV
Prosjek	83.3%	85.2%	86.9%	88.7%	88.7%	87.5%	89.2%	91.5%	90.6%	88.0%	1.06%	0.89	0.02
Medijan	92.3%	94.8%	95.0%	97.0%	97.2%	97.4%	97.8%	97.7%	97.2%	94.8%	0.66%	0.97	0.02
STDEV	20.4%	22.8%	20.6%	19.8%	21.3%	23.8%	21.2%	18.0%	20.0%	18.7%	-0.22%	0.21	0.02
CORREL (y1oy0)	**-**	**0.884**	**0.941**	**0.912**	**0.946**	**0.928**	**0.716**	**0.844**	**0.794**	0.871			
CORREL (y2oy0)	**-**	**-**	**0.869**	**0.818**	**0.888**	**0.941**	**0.808**	**0.722**	**0.769**	0.831			
CORREL (y3oy0)	**-**	**-**	**-**	**0.818**	**0.788**	**0.866**	**0.794**	**0.802**	**0.635**	0.784			

Tablica 2. Udio prihoda u zemlji u poslovnim prihodima 2005. - 2007.

Prosjek od Prihodi u zemlji (% u Poslovnim prihodima)	2005.	2006.	2007.	Prosjek
Prosjek	61,8%	63,3%	63,0%	62,7%

Tablica 3. Udio prihoda u zemlji u poslovnim prihodima 2012. - 2013.

Prosjek od Prihodi u zemlji (% u Poslovnim prihodima)	2012.	2013.	Prosjek
Prosjek	58,0%	58,8%	58,4%

Tablica 4. RUC marža

Prosjek od RUC marža	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	CAGR	Medijan	STDEV
Prosjek	59.9%	60.5%	60.7%	22.1%	32.6%	34.4%	35.0%	38.6%	40.6%	42.7%	-4.74%	0.39	0.13
Medijan	55.7%	58.7%	60.0%	36.8%	37.1%	38.7%	35.4%	34.0%	36.2%	42.4%	-5.23%	0.37	0.10
STDEV	28.5%	27.1%	26.8%	140.5%	79.5%	73.2%	60.8%	28.8%	26.3%	44.2%	-0.97%	0.29	0.37
CORREL (y1oy0)	**-**	**0.840**	**0.979**	**-0.070**	**0.988**	**0.996**	**0.979**	**0.404**	**0.758**	**0.734**			
CORREL (y2oy0)	**-**	**-**	**0.816**	**-0.074**	**0.015**	**0.986**	**0.981**	**0.301**	**0.381**	**0.487**			
CORREL (y3oy0)	**-**	**-**	**-**	**0.416**	**0.016**	**0.033**	**0.962**	**0.296**	**0.266**	**0.332**			

Tablica 5. Neto marža

Prosjek od Neto marža	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	CAGR	Medijan	STDEV
Prosjek	2.5%	5.2%	7.1%	-0.0%	-7.0%	-3.2%	1.0%	-54.0%	-13.7%	-6.9%	#NUM!	-0.00	0.18
Medijan	4.8%	3.5%	4.4%	1.3%	2.3%	1.7%	3.6%	2.3%	0.9%	2.3%	-18.69%	0.02	0.01
STDEV	38.3%	24.1%	15.0%	33.5%	52.4%	40.7%	59.6%	271.4%	68.8%	44.9%	7.58%	0.41	0.74
CORREL (y1oy0)	**-**	**0.885**	**0.177**	**0.253**	**0.707**	**0.473**	**0.557**	**0.166**	**0.471**	**0.461**			
CORREL (y2oy0)	**-**	**-**	**-0.022**	**0.875**	**0.236**	**0.684**	**0.327**	**0.069**	**0.855**	**0.432**			
CORREL (y3oy0)	**-**	**-**	**-**	**0.918**	**0.659**	**0.674**	**0.322**	**0.037**	**0.633**	**0.541**			

[5] Ovdje bi bilo korisno dodatno istražiti utjecaj tarifa, carina i poreza u maloj otvorenoj ekonomiji kao što je hrvatska na RUC marže najvećih hrvatskih tvrtki. Drastičan pad u 2008. vrlo se vjerojatno može pripisati padu prihoda, o čemu će biti više prostora posvećeno u okviru četvrtog poglavlja, Razmatranja o prihodima.

KORALJKA LADEŠIĆ-MASNEC, dipl. iur.
Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Aktualnosti u primjeni propisa iz područja ugostiteljstva i turizma

I u ovom broju časopisa nastavljamo s objavom odgovora na pitanja vezana za primjenu odredbi Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti i Zakona o pružanju usluga u turizmu, te vezano za primjenu niza provedbenih propisa donesenih temeljem odredbi navedenih Zakona.

1. PITANJE: Mogu li se usluge cateringa pružati u prostoru stambene namjene te koje uvjete treba ispunjavati?

ODGOVOR: Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.), koji je stupio na snagu 9. kolovoza 2015., u članku 24. stavku 1. propisano je da će se rješenje iz članka 20. stavka 1. i 2. i članka 21. stavka 1. tog Zakona izdati ugostitelju i pravnoj osobi iz članka 5. stavka 2. tog Zakona uz sljedeće uvjete:

- da je registriran za obavljanje ugostiteljske djelatnosti
- da ima pravo korištenja poslovnim prostorom ili objektom
- da ugostiteljski objekt u kojem će se obavljati ugostiteljska djelatnost ispunjava uvjete propisane za određenu vrstu, odnosno kategoriju ugostiteljskog objekta
- da ispunjava i druge uvjete propisane tim Zakonom i propisima donesenim na temelju tog Zakona
- da građevina u kojoj je ugostiteljski objekt ispunjava uvjete sukladno posebnim propisima kojima se uređuje gradnja, bez kojih, prema tim propisima, ministarstvo ili nadležni ured ne može izdati rješenje o ispunjavanju uvjeta za obavljanje djelatnosti.

Stavkom 2. istog članka Zakona propisano je da će se iznimno od stavka 1. toga članka, ugostitelju izdati rješenje o ispunjavanju uvjeta za vrstu i kategoriju ugostiteljskog objekta u prostoru stambene namjene za ugostiteljski objekt vrste soba, apartman, studio apartman i kuća za odmor, s tim da je za objekte koji se nalaze u zgradi čija je građevinska (bruto) površina veća od 400 m² potrebno prethodno ishoditi pozitivno mišljenje tijela nadležnog za zaštitu od požara.

Slijedom navedenog, ugostitelju se temeljem važećeg Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti može uz ispunjavanje ostalih propisanih uvjeta izdati rješenje o ispunjavanju uvjeta za vrstu i kategoriju ugostiteljskog objekta u prostoru stambene namjene za ugostiteljski objekt vrste soba, apartman, studio apartman i kuća za odmor, ali ne i za ugostiteljski objekt vrste catering.

2. PITANJE: Mogu li se pružati usluge smještaja u kućicama napravljenim od prirodnih materijala (npr. drvo, kamen, glina i sl.) na otvorenom zemljištu?

ODGOVOR: Člankom 24. stavkom 1. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.), propisani su uvjeti koje mora ispunjavati ugostitelj da bi mu se moglo izdati rješenje o ispunjavanju minimalnih uvjeta za vrstu ugostiteljskih objekata koji se ne kategoriziraju.

Člankom 3. Pravilnika o razvrstavanju i kategorizaciji drugih vrsta ugostiteljskih objekata za smještaj iz skupine „Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj" (Nar. nov., br. 49/08., 45/09., 94/13. i 49/15.), između ostalog, propisan je ugostiteljski objekt vrste objekt za robinzonski smještaj, a člankom 16. cit. Pravilnika propisano je da je objekt za robinzonski smještaj objekt koji se nalazi u prirodnom okružju, a sastoji se od prostorije/a ili prostora u kojima se gostima pružaju usluge smještaja u neuobičajenim okolnostima i uvjetima.

Minimalni uvjeti za vrstu Objekt za robinzonski smještaj propisani su u Prilogu X. naprijed cit. Pravilnika.

Prema članku 55. cit. Pravilnika, te sukladno odredbama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti zahtjev za razvrstavanje i kategorizaciju Objeta za robinzonski smještaj podnosi se Uredu državne uprave u županiji gdje se objekt nalazi, a uz zahtjev je sukladno stavku 4. članka 55. Pravilnika potrebno priložiti i mišljenje nadležne policijske uprave o provedbi zadovoljavajućih mjera zaštite od požara.

3. PITANJE: Jesu li iznajmljivači dužni osigurati goste od posljedica nesretnog slučaja?

ODGOVOR: Člankom 10. točkom 9. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.), propisano je da je ugostitelj dužan u ugostiteljskom objektu za smještaj osigurati goste od posljedica nesretnog slučaja.

Člankom 30. stavkom 1. cit. Zakona propisano je da ugostiteljske usluge u domaćinstvu može pružati fizička osoba-građanin (iznajmljivač).

Slijedom navedenog, odredbama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti nije propisano da su iznajmljivači dužni osigurati goste od posljedica nesretnog slučaja.

4. PITANJE: Koliki kapacitet može imati kamp u domaćinstvu, te je li važećim propisima određen postotak mobilnih kućica koje se mogu nalaziti na smještajnim jedinicama?

ODGOVOR: Člankom 30. stavkom 1. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.), propisano je da ugostiteljske usluge u domaćinstvu može pružati fizička osoba-građanin, a stavkom 3. točkom 2. istog članka propisano je da se u smislu tog Zakona ugostiteljskim uslugama u domaćinstvu smatraju ugostiteljske usluge smještaja u kampu i/ili kamp odmorištu, organiziranom na zemljištu kojeg je iznajmljivač vlasnik, s ukupno najviše 10 smještajnih jedinica, odnosno 30 gostiju istodobno, u koje se ne ubrajaju djeca u dobi do 12 godina.

Minimalni uvjeti i uvjeti kategorije za ugostiteljski objekt vrste kamp u domaćinstvu propisani su, između ostalog, odredbama Pravilnika o razvrstavanju i kategorizaciji objekata u kojima se pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu (Nar. nov., br. 88/07., 58/08., 45/09. I 78/14.).

Slijedom navedenog, kamp u domaćinstvu može imati kapacitet s ukupno najviše 10 smještajnih jedinica, a smještajne jedinice u kampu mogu biti kamp mjesta i kamp parcele. Napominje se da važećim propisima nije određen postotak mobilnih kućica koje se mogu nalaziti na smještajnim jedinicama.

5. PITANJE: Kojim je propisom propisano radno vrijeme hostela i ugostiteljskih sadržaja u hostelu?

ODGOVOR: Člankom 9. stavkom 1. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.), propisano je da ugostiteljski objekti iz skupina „Hoteli", „Kampovi" i „Ostali ugostiteljski objekti za smještaj" obvezno rade od 0,00 do 24,00 sata svaki dan.

S obzirom da ugostiteljski objekt vrste „Hostel" spada u ugostiteljske objekte iz skupine „Ostali ugostiteljski objekti za smještaj", ugostitelj je u obavljanju ugostiteljske djelatnosti u takvom objektu dužan vidno istaknuti na ulazu u objekt obavijest o radnom vremenu od 0,00 do 24,00 sata svaki dan, te radnim, odnosno neradnim danima i pridržavati se istaknutog radnog vremena.

Ukoliko je određeno kraće radno vrijeme za ugostiteljske sadržaje hostela (npr. za pripremu hrane, pića i napitaka), tada takvo radno vrijeme treba biti istaknuto u obavijesti o radnom vremenu, a ugostitelj se mora pridržavati istaknutog radnog vremena.

6. PITANJE: Tko utvrđuje i prema kojim propisima uvjete za smještajni objekt vrste studio apartman u domaćinstvu?

ODGOVOR: Pravilnik o razvrstavanju i kategorizaciji objekata u kojima se pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu (Nar. nov., br. 88/07., 58/08., 45/09. i 78/14.), u članku 8. stavku 1. propisuje da je studio apartman u domaćinstvu objekt u kojem se gostima pružaju usluge smještaja, opremljen tako da gost u jednoj prostoriji može boraviti, spavati te sam pripremati i konzumirati hranu.

Uvjeti za kategorizaciju studio apartmana u domaćinstvu - postojeći i novi objekti propisani su odredbama naprijed cit. Pravilnika i Prilozima tome Pravilniku broj V. I VI.

Ispunjavanje minimalnih uvjeta i uvjeta kategorije za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu utvrđuje nadležni ured državne uprave u županiji nadležan prema mjestu gdje se objekt nalazi, a povodom zahtjeva stranke u upravnom postupku izdavanja rješenja o odobrenju za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu.

7. PITANJE: Mogu li postaviti kiosk za pružanje ugostiteljskih usluga u vrsti „Objekti jednostavnih usluga u kiosku" na udaljenosti oko 70 m od postojećeg restorana?

ODGOVOR: Člankom 14. stavkom 1. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.), propisano je da predstavničko tijelo određuje prostore na kojima mogu biti ugostiteljski objekti u kiosku, nepokretnom vozilu i priključnom vozilu, šatoru, na klupi, kolicima i sličnim napravama opremljenim za pružanje ugostiteljskih usluga na javnim površinama. Isti ugostiteljski objekti mogu uz odobrenje jedinice lokalne samouprave biti i na prostoru u privatnom vlasništvu.

Člankom 14. stavkom 2. cit. Zakona propisano je da prostori iz stavka 1. toga članka ne mogu biti na udaljenosti manjoj od 100 m od postojećeg ugostiteljskog objekta u građevini, zasebnom dijelu građevine ili poslovnom prostoru u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost, osim u slučaju kada se radi o održavanju manifestacija, prigodnih priredbi i sl.

Slijedom navedenog, ugostiteljski objekti u kiosku ne mogu biti na udaljenosti manjoj od 100 m od postojećeg objekta u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost.

8. PITANJE: Je li potrebna suglasnost stanara ukoliko bi se pružale ugostiteljske usluge u domaćinstvu u posebnom dijelu zgrade (stanu) koji je u vlasništvu iznajmljivača?

ODGOVOR: Člankom 34. stavkom 2. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.), propisani su uvjeti koje treba ispunjavati iznajmljivač za izdavanje rješenja o odobrenju za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu.

Člankom 31. stavkom 1. cit. Zakona propisano je da za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu objekti iznajmljivača moraju ispunjavati minimalne uvjete za vrstu i uvjete za kategoriju.

Člankom 2. stavkom 1. Pravilnika o razvrstavanju i kategorizaciji objekata u kojima se pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu (Nar. nov., br. 88/07., 58/08., 45/09. i 78/14.), propisano je da je objekt u domaćinstvu funkcionalna cjelina u kojoj iznajmljivač pruža ugostiteljske usluge smještaja i ostale usluge propisane tim Pravilnikom. Prema članku 5. tog Pravilnika propisano je da bi smještajni objekt u domaćinstvu bio razvrstan u pojedinu vrstu, da mora ispunjavati uvjete propisane tim Pravilnikom.

Slijedom navedenog, nadležni ured može izdati rješenje o odobrenju za pružanje ugostiteljskih usluga smještaja u domaćinstvu iznajmljivaču za smještajni objekt npr. apartman, koji je upisan u zemljišne knjige kao vlasništvo iznajmljivača posebnog dijela stambene zgrade, a za izdavanje takvog rješenja nije potrebna suglasnost ostalih vlasnika posebnih dijelova zgrade, koji su ujedno i suvlasnici zajedničkih dijelova zgrade i zemljišta.

9. PITANJE: Tko izdaje identifikacijski kod turističke agencije?

ODGOVOR: Člankom 10. stavkom 1. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., broj 68/07., 88/10., 30/14. i 152/14.) propisano je da usluge turističke agencije mogu pružati trgovačko društvo ili obrtnik nakon što od nadležnog ureda državne uprave u županiji, odnosno upravnog tijela Grada Zagreba nadležnog za poslove turizma, prema mjestu sjedišta agencije, ishodi rješenje o utvrđivanju minimalnih uvjeta za pružanje usluga turističke agencije, koje u izreci sadrži identifikacijski kod turističke agencije, a koji se određuje ovisno o uslugama koje će agencija pružati.

10. PITANJE: Može li internetska turistička agencija kao voditelja poslovnice zaposliti osobu koja je već zaposlena na puno radno vrijeme u drugoj tvrtki?

ODGOVOR: Člankom 21. stavkom 1. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 68/07., 88/10., 30/14. i 152/14.), propisano je da turistička agencija koja neposredno pruža usluge mora u svakoj poslovnici imati najmanje jednog zaposlenog voditelja poslovnice, a ukoliko nema poslovnice najmanje jednu zaposlenu osobu koja ispunjava uvjete za voditelja poslovnice, u punom radnom vremenu.

Slijedom navedenog, **voditelj poslovnice mora biti zaposlen na puno radno vrijeme u internetskoj turističkoj agenciji.**

11. PITANJE: Mogu li se u turističkoj agenciji prodavati suveniri (rakije, magneti, razglednice, maslinovo ulje i sl.).

ODGOVOR: Člankom 7. stavkom 1. podstavkom 13. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 68/07., 88/10., 30/14. i 152/14.), propisano je da turistička agencija može, između ostalog, prodavati robu vezanu za potrebe putovanja (putne potrepštine, turističke publikacije, suvenire i sl.).

Člankom 10. stavkom 8. cit. Zakona propisano je da turistička agencija može pružati usluge koje su utvrđene rješenjem nadležnog ureda.

Suveniri se mogu u manjim količinama i uobičajenim pakiranjima za suvenire prodavati u prostorima turističke agencije kao suveniri za potrebe putovanja, a što mora biti utvrđeno rješenjem nadležnog ureda.

Dr. sc. JASENKA ŠTIGLEC
Ministarstvo turizma, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Prijava i odjava turista putem sustava eVisitor i obračun boravišne pristojbe

Boravišna pristojba uređena je Zakonom o boravišnoj pristojbi i propisima donesenim na temelju tog Zakona. Boravišna pristojba je naknada za korištenje općih turističkih usluga i pogodnosti koje se posjetiteljima pružaju u turističkom mjestu, a koje po svom obujmu i kvaliteti prelaze okvire potreba mjesnog stanovništva. Prikupljena sredstva su prihod turističkih zajednica koje one koriste za izvršavanje svojih zadaća i za svoje poslovanje prema godišnjem programu rada i financijskom planu. Autorica u članku piše o novinama kod plaćanja boravišne pristojbe u 2016. godini.

1. UVOD

Prema Zakonu o boravišnoj pristojbi[1] (u daljnjem tekstu Zakon), obveznici plaćanja boravišne pristojbe su: osobe koje u turističkoj općini ili gradu u kojem nemaju prebivalište koriste uslugu smještaja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost[2]; putnici koji koriste uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma (charter, cruising); osobe koje pružaju usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu; vlasnik kuće ili stana za odmor u turističkoj općini ili gradu, koji nije smještajni objekt u smislu ovoga Zakona, za sebe i sve osobe koje noće u toj kući ili stanu; te vlasnik plovila koje nije plovni objekt nautičkog turizma u smislu ovoga Zakona, za sebe i sve osobe koje noće na tom plovilu u turističke svrhe.[3]

Boravišna pristojba se plaća po svakom ostvarenom noćenju, ako Zakonom nije drugačije određeno. Tako su Zakonom detaljnije propisani uvjeti i način plaćanja boravišne pristojbe za određene kategorije obveznika te pristojbe. Boravišnu pristojbu, pod jednakim uvjetima plaćaju i strani državljani, ukoliko Zakonom nije drugačije određeno.

Zakonom su, također, utvrđene osobe koje su **oslobođene od plaćanja boravišne pristojbe.** Tako, boravišnu pristojbu nisu dužni plaćati: djeca do dvanaest godina starosti; osobe s invaliditetom od 70% i većim i jedan pratitelj; sudionici školskih paket aranžmana (paušalnih putovanja) odobrenih od strane školske ustanove; sezonski radnici; članovi uže obitelji stanovnika turističke općine ili grada; putnici na putničkom brodu u međunarodnom pomorskom prometu kada se brod nalazi na vezu u luci; vlasnici kuće za odmor i članovi njegove obitelji, ako je kuća za odmor izvorna stara obiteljska kuća stečena nasljeđivanjem od ostavitelja koji je imao posljednje prebivalište u turističkoj općini ili gradu, kada noće u toj kući; osobe koje uslugu noćenja koriste u okviru ostvarivanja programa socijalne skrbi; te studenti i đaci koji nemaju prebivalište u općini ili gradu u kojem se školuju.[4]

Zakonom je propisano da **boravišnu pristojbu umanjenu za 50% plaćaju:** osobe od navršenih 12 do 18 godina starosti, kao i osobe do 29 godina starosti, koje su članovi međunarodnih omladinskih organizacija, kada koriste usluge noćenja u omladinskim objektima za smještaj koji su uključeni u međunarodnu mrežu omladinskih objekata za smještaj IYHF.

Međutim, navedene odredbe Zakona koje se odnose na oslobođenje plaćanja boravišne pristojbe, kao i one koje se odnose na plaćanje boravišne pristojbe umanjene za 50%, ne odnose se i na nautičare, osim odredbi o oslobođenju plaćanja boravišne pristojbe kod djece do 12 godina starosti i osoba s tjelesnim invaliditetom od 70% i većim i jednim pratiteljem.[5]

Osobe koje su oslobođene plaćanja boravišne pristojbe, kao i osobe koje plaćaju umanjenu boravišnu pristojbu svoje pravo na navedeno dokazuju odgovarajućim ispravama, ugovorom o radu, potvrdama i sl.

2. VISINA BORAVIŠNE PRISTOJBE, NAPLATA I UPLATA

Prema odredbama Zakona, boravišna pristojba se plaća po svakom ostvarenom noćenju u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost. Međutim, određene kategorije obveznika plaćanja boravišne pristojbe, tu pristojbu plaćaju u paušalnom iznosu. Tako je Zakonom propisano da visina boravišne pristojbe ovisi o turističkom razredu u koje je razvrstano naselje u kojem se ostvaruje noćenje i o razdoblju sezone, dok se visina paušalnih iznosa boravišne pristojbe utvrđuje na temelju prosječnog broja noćenja ostvarenih u prethodnoj godini u vrsti smještaja za koje se plaća boravišna pristojba.[6]

Iznimno, visina paušalnog iznosa boravišne pristojbe za nautičare[7] ovisi o dužini plovila i trajanju boravka osoba na plovilu.[8]

[1] Nar. nov., br. 152/08., 59/09. - ispr., 97/13., 158/13. i 30/14.

[2] Ugostiteljska djelatnost uređena je Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.).

[3] Vidi članak 3. Zakona.

[4] Vidi članak 4. Zakona.

[5] Vidi članak 7. Zakona.

[6] Vidi članak 15. stavak 1. i 2. Zakona.

[7] Nautičar je vlasnik ili korisnik plovila dužeg od 5 m s ugrađenim ležajevima, koje se koristi za odmor, rekreaciju ili krstarenje, a koje nije plovni objekt nautičkog turizma (plovni objekti nautičkog turizma su plovni objekti za odmor i rekreaciju i plovni objekti za višednevna krstarenja na kojima se pružaju usluge u nautičkom turizmu (charter, cruising) sukladno Zakonu o pružanju usluga u turizmu).

[8] Članak 15. stavak 3. Zakona.

Za provedbu navedenih odredbi Zakona, ministar turizma donio je Pravilnik o proglašavanju turističkih općina i gradova i o razvrstavanju naselja u turističke razrede[9] kojim se proglašavaju turističke općine i gradovi, a naselja se razvrstavaju u turističke razrede. Tako se naselja razvrstavaju u četiri razreda: A, B, C i D. Turističkim općinama i gradovima se proglašavaju i u turističke razrede razvrstavaju naselja prema tablici I. koja je sastavni dio tog Pravilnika. Ministar turizma je, također, na prijedlog Hrvatske turističke zajednice, donio Pravilnik o razdobljima glavne sezone, predsezone, posezone i izvan sezone u turističkim općinama i gradovima.[10] Pregled razdoblja glavne sezone, predsezone, posezone i izvan sezone u turističkim općinama i gradovima, po pojedinim županijama, dat je u prilogu I. koji je sastavni dio ovog Pravilnika.

2.1. Osobe koje koriste uslugu noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost

Osobe koje koriste uslugu noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost (u daljnjem tekstu: smještajni objekt) plaćaju boravišnu pristojbu po svakom ostvarenom noćenju pravnoj ili fizičkoj osobi s kojom su ugovorile pružanje usluga smještaja. Smještajnim objektom, u smislu ovog Zakona, smatraju se svi objekti u kojima usluge smještaja pružaju pravne i fizičke osobe koje obavljaju ugostiteljsku djelatnost, kao i prostori u kojima je organizirano kampiranje izvan kampova za vrijeme održavanja sportskih, kulturno-umjetničkih i sličnih manifestacija sukladno odredbama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti[11] i njegovim provedbenim propisima.

Visinu boravišne pristojbe, na prijedlog ministra turizma, utvrđuje Vlada Republike Hrvatske, u pravilu, u prvoj polovini tekuće godine za sljedeću godinu. Tako je Vlada Republike Hrvatske donijela *Uredbu o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016. godinu*[12] kojom je, između ostalog, utvrdila visinu boravišne pristojbe, po osobi i noćenju, ovisno o razredu turističkog mjesta (A, B, C, D i ostala nerazvrstana mjesta), te razdoblju glavne turističke sezone, predsezone, posezone i izvansezone.[13] U nastavku teksta, radi preglednosti, daje se tablični prikaz visine boravišne pristojbe za 2016. godinu.

Razred turističkog mjesta	Boravišna pristojba u kunama po osobi i noćenju		
	Za razdoblje		
	I. glavna sezona	II. predsezona i posezona	III. izvansezona
A	7,00	5,50	4,50
B	6,00	4,50	3,50
C	5,00	3,50	2,50
D i ostala nerazvrstana mjesta	4,00	2,50	2,00

Pravna i fizička osoba koja naplaćuje pružanje usluga noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost naplaćuje boravišnu pristojbu istodobno s naplatom pružene usluge, te ne smije naplatiti boravišnu pristojbu u visini drugačijoj od one koju je utvrdila Vlada Republike Hrvatske u cit. Uredbi.[14] U računu za pružene usluge noćenja posebno se označuje iznos naplaćene boravišne pristojbe, a u slučaju prava na oslobođenje od plaćanja boravišne pristojbe ili plaćanja umanjenog iznosa boravišne pristojbe u računu se navodi i osnova za oslobođenje od plaćanja boravišne pristojbe, odnosno osnova za plaćanje umanjenog iznosa boravišne pristojbe.

Pravna i fizička osoba koja naplaćuje pružanje usluga noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost obvezna je boravišnu pristojbu **uplatiti na propisani račun svakog 1. i 15. u mjesecu za sva noćenja ostvarena u tom razdoblju.**[15] To konkretno znači da **svakog 1. u mjesecu** navedena pravna ili fizička osoba treba uplatiti boravišnu pristojbu za sva noćenja ostvarena u svom smještajnom objektu za razdoblje od 15. u mjesecu do kraja mjeseca, tj. do 28., 29., 30. ili 31., ovisno o broju dana u mjesecu za koji se utvrđuje uplata boravišne pristojbe. **Svakog 15. u mjesecu** uplaćuje se boravišna pristojba za noćenja ostvarena u smještajnom objektu, u razdoblju od 1. do 14. u mjesecu. Ukoliko je dan 1. ili 15. u mjesecu nedjelja, blagdan ili dan kada se ne radi, obveza uplate prenosi se na prvi sljedeći radni dan, sukladno odredbama članka 81. Zakona o općem upravnom postupku.[16]

Međutim, pravna i fizička osoba koja naplatu boravišne pristojbe obavlja s naplatom usluge pružene na temelju **ugovora s putničkom agencijom,** iznos boravišne pristojbe uplaćuje **tri dana nakon naplate računa za pruženu uslugu, a najkasnije u roku šezdeset dana od posljednjeg dana boravka osobe u smještajnom objektu.**[17]

2.2. Putnici koji koriste uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma

Putnici koji koriste uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma plaćaju boravišnu pristojbu po svakom ostvarenom noćenju u visini utvrđenoj za turistički A razred u razdoblju glavne sezone, pravnoj ili fizičkoj osobi s kojom su ugovorili pružanje usluga na plovnom objektu.[18] Plovnim objektom nautičkog turizma u smislu ovog Zakona, smatraju se plovni objekti za odmor i rekreaciju i plovni objekti za višednevna krstarenja na kojima se pružaju usluge u nautičkom turizmu (charter, cruising) sukladno odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu[19] i njegovim provedbenim propisima.

Pravna i fizička osoba koja naplaćuje pružanje usluga noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma naplaćuje boravišnu pristojbu istodobno s naplatom pružene usluge, **te ne smije naplatiti boravišnu pristojbu u visini drugačijoj od one koju je utvrdila Vlada Republike Hrvatske u navedenoj Uredbi.** Također se i u ovom slučaju, kao i kod pružanja usluga noćenja u smještajnom objektu, u računu za pružene usluge noćenja posebno označuje iznos naplaćene boravišne pristojbe, a u slučaju prava na oslobođenje od plaćanja boravišne pristojbe ili plaćanja umanjenog iznosa boravišne pristojbe u računu se navodi i osnova za oslobođenje od plaćanja boravišne pristojbe, odnosno osnova za plaćanje umanjenog iznosa boravišne pristojbe.[20] Pravne i fizičke osobe koje pružaju uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma boravišnu pristojbu uplaćuju na poseban račun Hrvatske turističke zajednice.

Rokovi uplate boravišne pristojbe turističkoj zajednici za pravne i fizičke osobe koje pružaju usluge noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma isti su kao i kod pravnih i fizičkih osoba koje pružaju usluge noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost. [21]

[9] Nar. nov., br. 122/09., 9/10. - ispr., 61/10., 82/10., 36/11., 89/11., 146/11., 141/12., 144/12., 38/13., 153/13., 126/15. i 15/16. - ispr.

[10] Nar. nov., br. 92/09., 146/13., 35/14. i 143/14.

[11] Vidi Nar. nov., br. 85/15.

[12] Vidi Nar. nov., br. 76/15.

[13] Vidi članak 1. Uredbe o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016. godinu.

[14] Vidi članak 17. stavak 1. i 4. Zakona.

[15] Vidi članak 18. stavak 1. Zakona.

[16] Nar. nov., br. 47/09.

[17] Članak 18. stavak 2. Zakona.

[18] Vidi članak 10. Zakona.

[19] Vidi Nar. nov., br. 68/07., 88/10., 30/14., 89/14. i 152/14.

[20] Vidi članak 17. Zakona.

[21] Vidi članak 18. Zakona.

2.3. Osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smješataja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu

Osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu (u daljnjem tekstu: osobe u domaćinstvu) iznimno, ne plaćaju boravišnu pristojbu po svakom ostvarenom noćenju, već plaćaju godišnji paušalni iznos boravišne pristojbe za svaki krevet i smještajnu jedinicu u kampu koji se koriste za pružanje usluga smještaja sukladno odredbama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti i njegovim provedbenim propisima. Na dodatne (pomoćne) krevete ne plaća se godišnji paušalni iznos boravišne pristojbe.[22] Osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu, koje boravišnu pristojbu plaćaju u godišnjem paušalnom iznosu, uplaćuju sredstva boravišne pristojbe na račun utvrđen propisima o prihodima za javne potrebe, a iznimno mogu boravišnu pristojbu uplatiti neposredno u turističkoj zajednici, koja je tada dužna ta sredstva uplatiti na naprijed navedeni račun, prvog sljedećeg radnog dana od dana uplate.[23]

Međutim, osobe u domaćinstvu koje sukladno rješenju o odobrenju za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu, iznajmljuju dvije sobe ili jedan apartman do najviše četiri kreveta, u naseljima, općinama i gradovima u kojima je prosječna godišnja popunjenost kapaciteta u privatnom smještaju prema podacima turističke zajednice manja od 40 dana, ne moraju boravišnu pristojbu plaćati u paušalnom iznosu, već se mogu opredijeliti za plaćanje boravišne pristojbe istodobno s naplatom pružene usluge noćenja.[24]

Godišnji paušalni iznos boravišne pristojbe je umnožak broja kreveta, odnosno smještajnih jedinica u kampu, koeficijenta razreda turističkog mjesta u kojem se pružaju usluge smještaja u domaćinstvu i visine boravišne pristojbe. Koeficijenti razreda turističkog mjesta utvrđuju se u visini 1,00 za razred A, u visini 0,85 za razred B, u visini 0,70 za razred C i u visini 0,50 za razred D i druga nerazvrstana mjesta.[25]

U članku 2. Uredbe o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016. godinu propisana je boravišna pristojba za osobe koji pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu i seljačkom domaćinstvu u iznosu od 300,00 kuna po krevetu i kamp jedinici, ovisno o koeficijentu razreda turističkog mjesta, kako slijedi:

Razred turističkog mjesta	Koeficijent	Iznos u kunama
A	1,00	300,00
B	0,85	255,00
C	0,70	210,00
D i ostala nerazvrstana mjesta	0,50	150,00

Osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu, u računu za naplatu izvršene usluge noćenja, ne moraju navesti iznos boravišne pristojbe.[26] Člankom 32. stavkom 1. točkom 2. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti[27] propisano je da je iznajmljivač (tj. građanin koji pruža ugostiteljske usluge u domaćinstvu) dužan istaknuti u svakom objektu, između ostalog, cijene usluga koje nudi i informaciju je li boravišna pristojba uključena u cijenu noćenja.

Zakonodavac je dao ovlast predstavničkom tijelu jedinice lokalne samouprave da može na prijedlog turističkog vijeća turističke zajednice mjesta, općine ili grada odrediti za turističko mjesto (naselje, općinu, grad) zone i različitu visinu koeficijenta boravišne pristojbe za pojedine zone. Odluku o određivanju različite visine koeficijenata boravišne pristojbe za pojedine zone, kao i odluku o povećanju propisanog koeficijenta, predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave donosi do kraja rujna tekuće godine za sljedeću godinu i dostavlja Ministarstvu financija – Poreznoj upravi, Ministarstvu turizma, te turističkoj zajednici mjesta, općine ili grada.[28] Tako, predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave može na prijedlog navedenog turističkog vijeća odrediti najviše tri zone unutar turističkog mjesta, a iznos koeficijenta u najnižoj zoni unutar razreda turističkog mjesta ne može biti manji od koeficijenta utvrđenog za prvi sljedeći niži razred turističkog mjesta. U D razredu turističkog mjesta ne mogu se određivati zone.

Osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu paušalni iznos boravišne pristojbe uplaćuju u tri jednaka obroka, s tim da prvi obrok dospijeva 31. srpnja, drugi 31. kolovoza, a treći 30. rujna tekuće godine.[29] Uplata obroka paušala obavlja se na temelju uplatnica koje izdaje turistički ured nadležne turističke zajednice. Ukoliko nije osnovana turistička zajednica, tada uplatnice izdaje turistički ured turističke zajednice županije.

Ministar turizma je Pravilnikom o načinu naplate paušalnog iznosa boravišne pristojbe osoba koje pružaju usluge smještaja u domaćinstvu i seljačkom domaćinstvu[30] propisao način naplate paušalnog iznosa boravišne pristojbe osoba koje pružaju usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu. Tako prema cit. Pravilniku, osobe koje pružaju usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu, a koje su rješenje o odobrenju za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu ishodile prvi put: do 31. srpnja – plaćaju puni paušalni iznos boravišne pristojbe za tekuću godinu, do 31. kolovoza – plaćaju dvije trećine paušalnog iznosa boravišne pristojbe za tekuću godinu, do 30. rujna – plaćaju jednu trećinu paušalnog iznosa boravišne pristojbe za tekuću godinu, a nakon 30. rujna – ne plaćaju paušalni iznos boravišne pristojbe za tekuću godinu. Također, navedenim Pravilnikom je propisano da osobe koje su ishodile rješenje o prestanku odobrenja za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu do 30. lipnja – ne plaćaju paušalni iznos boravišne pristojbe za tekuću godinu, do 31. srpnja – plaćaju jednu trećinu paušalnog iznosa boravišne pristojbe, do 31. kolovoza – plaćaju dvije trećine paušalnog iznosa boravišne pristojbe za tekuću godinu, a nakon 31. kolovoza - plaćaju puni iznos boravišne pristojbe za tekuću godinu. Pored navedenog, cit. Pravilnikom propisano je da osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu, a ishodile su do 1. lipnja tekuće godine rješenje glede povećanja ili smanjenja svojih smještajnih kapaciteta, tada boravišnu pristojbu plaćaju prema važećem rješenju, odnosno u tri jednaka obroka, s tim da prvi obrok dospijeva 31. srpnja, drugi 31. kolovoza, a treći 30. rujna tekuće godine.

2.4. Osobe koje borave u kući ili stanu za odmor

Vlasnik kuće ili stana za odmor i sve osobe koje noće u toj kući ili stanu boravišnu pristojbu plaćaju po svakom ostvarenom noćenju,[31] te je vlasnik kuće ili stana za odmor obvezan uplatiti boravišnu pri-

[22] Članak 11. stavak 1. Zakona.
[23] Vidi članak 20. stavak 1. i 2. Zakona.
[24] Članak 11. stavak 2. Zakona.
[25] Vidi članak 11. stavci 3. i 4. Zakona.
[26] Članak 17. stavak 3. Zakona.
[27] Nar. nov., br. 85/15.
[28] Vidi članak 11. stavke 5. do 9. Zakona.
[29] Vidi članak 18. stavak 3. Zakona.
[30] Nar. nov., br. 92/09.
[31] Vidi članak 12. Zakona.

stojbu za sebe i osobe koje borave u kući ili stanu za odmor zadnjeg dana boravka u turističkoj općini ili gradu.[32]

Vlasnik kuće ili stana za odmor i članovi njegove obitelji plaćaju boravišnu pristojbu umanjenu za 70%. Navedene osobe dužne su platiti boravišnu pristojbu kada borave u kući ili stanu za odmor u turističkoj općini ili gradu izvan mjesta prebivališta u razdoblju glavne sezone, i to na račun utvrđen propisima o prihodima za javne potrebe, a iznimno mogu boravišnu pristojbu uplatiti neposredno u turističkoj zajednici, koja je dužna ta sredstva uplatiti na navedeni račun prvog sljedećeg radnog dana od dana uplate.[33]

Radi pojašnjenja odredbi Zakona, propisano je da se članovima uže obitelji u smislu tog Zakona smatraju: bračni drug, srodnici u ravnoj lozi i njihovi bračni drugovi, braća i sestre te njihova djeca i bračni drugovi, braća i sestre roditelja te njihova djeca i bračni drugovi, posvojitelj i posvojče te njihova djeca i bračni drugovi, pastorčad, maćeha i očuh.[34] Kućom ili stanom za odmor, u smislu ovog Zakona, smatra se svaka zgrada ili stan koja se koristi povremeno ili sezonski, a koja nije smještajni objekt prema odredbama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti i njegovim provedbenim propisima.[35]

Iznimno, vlasnik kuće ili stana za odmor može, za sebe i članove uže obitelji, boravišnu pristojbu platiti u paušalnom iznosu, koji može uplatiti najkasnije do 15. srpnja tekuće godine.[36]

Odredbe koje se odnose na plaćanje umanjene boravišne pristojbe za vlasnike kuća i stanova za odmor, kao i na mogućnost plaćanja boravišne pristojbe u paušalnom iznosu ne odnose se na strane državljane, ali se odnose na državljane država ugovornica Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru (države članice EU, Island, Lihtenštajn i Norveška).[37]

U članku 3. Uredbe o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016. godinu propisana je boravišna pristojba u paušalnom iznosu za vlasnika kuće ili stana za odmor koji može platiti za sebe i članove uže obitelji, kako slijedi:

Razred turističkog mjesta	Boravišna pristojba u kunama	
	za dva člana (po osobi)	za svakog sljedećeg člana (po osobi)
A	60,00	25,00
B	45,00	20,00
C	40,00	15,00
D	30,00	12,00

Boravišna pristojba u ostalim mjestima koja nisu razvrstana u razrede uplaćuje se sukladno D razredu turističkog mjesta.[38]

2.5. Osobe koje borave na plovilu (nautičari)

Vlasnik ili korisnik plovila za sebe i sve osobe koje noće na tom plovilu (u daljnjem tekstu: nautičari) plaća boravišnu pristojbu u paušalnom iznosu. Plovilom u smislu ovog Zakona smatra se svako plovilo duže od 5 m s ugrađenim ležajevima, koje se koristi za odmor, rekreaciju ili krstarenje, a koje nije plovni objekt nautičkog turizma u smislu tog Zakona.[39] Nautičari su dužni boravišnu pristojbu uplatiti turističkoj zajednici prije isplovljavanja plovila. Način plaćanja paušalnog iznosa boravišne pristojbe za nautičare propisao je ministar turizma Pravilnikom o načinu plaćanja paušalnog iznosa boravišne pristojbe za nautičare.[40] Prema tom Pravilniku, paušalni iznos boravišne pristojbe, nautičari mogu platiti za vremenska razdoblja od 8 dana, 15 dana, 30 dana, 90 dana i jednu godinu, čija se visina utvrđuje Uredbom Vlade Republike Hrvatske. U članku 5. Uredbe o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016. godinu utvrđen je paušalni iznos boravišne pristojbe koji plaćaju vlasnici ili korisnici plovila za sebe i za sve osobe koje noće na tom plovilu (nautičari), a ovisno o duljini plovila[41] i vremenskom razdoblju. Tako će nautičari npr. platiti 150,00 kuna za plovilo duljine od 5 - 9 metara za vremensko razdoblje do osam dana, a do 30 dana 400,00 kuna, dok će za plovilo duljine od 9 - 12 metara za vremensko razdoblje do osam dana platiti 200,00 kuna, a za vremensko razdoblje do 30 dana 500,00 kuna.

Navedenim Pravilnikom propisano je da se pod noćenjem smatra boravak nautičara kada na plovilu, koje se koristi za odmor, rekreaciju ili krstarenje, borave i noće u lukama nautičkog turizma, odnosno na vezu u nautičkom dijelu luke koja je otvorena za javni promet sukladno propisu kojim se uređuje pomorsko dobro i morske luke, ako se plovilo u tim lukama nalazi na stalnom ili povremenom vezu. Nautičarima se za plaćeni paušalni iznos boravišne pristojbe izdaje potvrda, u kojoj su navedeni podaci o plovilu, iznos naplaćene paušalne boravišne pristojbe i vremensko razdoblje za koje je plaćena. Nautičarima koji paušalni iznos boravišne pristojbe plaćaju drugi i svaki sljedeći puta izdaje se potvrda za novo vremensko razdoblje. Naplaćeni iznos boravišne pristojbe uplaćuje se na poseban račun Hrvatske turističke zajednice[42], i to u lučkim kapetanijama, odnosno ispostavama lučkih kapetanija.

Navedenom Uredbom o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016. godinu, također je propisan iznos dijela boravišne pristojbe koji se uplaćuje na poseban račun Hrvatske turističke zajednice i koji se namjenski koristi za razvojne projekte i programe kreiranja novih turističkih programa u turistički nerazvijenim područjima, i to u iznosu od 2,5% od ukupno uplaćenih sredstava na račun utvrđen propisima o prihodima za javne potrebe.

Ministar turizma, uz prethodno mišljenje ministra nadležnog za zaštitu prirode donio je Pravilnik o kriterijima za uplatu i korištenje uplaćenih sredstava boravišne pristojbe na posebnom računu Hrvatske turističke zajednice[43], a kojim su propisani kriteriji za uplatu i korištenje uplaćenih sredstava boravišne pristojbe koja na poseban račun Hrvatske turističke zajednice uplaćuju osobe koje pružaju uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma (charter, cruising) i vlasnici ili korisnici plovila koji noće na plovilu (nautičari). Tako prema tom Pravilniku, uplaćena sredstva, Hrvatska turistička zajednica uplaćuje: 40% turističkim zajednicama na čijim se područjima ostavruje turistički promet; 10% nacionalnim parkovima i parkovima prirode na čijim se područjima ostvaruje promet u nautičkom turizmu i preostalih 50% sredstava, Hrvatska turistička zajednica koristi za unapređenje uvjeta, razvoj i promicanje nautičkog turizma.

3. PRIJAVA I ODJAVA TURISTA I SUSTAV eVISITOR

Pravna i fizička osoba koja pruža uslugu noćenja u smještajnom objektu ili uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma i osoba u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu, **obvezni su u roku od 24 sata po dolasku prijaviti turističkoj zajednici općine,** grada ili

[32] Vidi članak 18. stavak 5. Zakona.
[33] Vidi članak 20. stavak 1. i 2. Zakona.
[34] Vidi članak 8. Zakona.
[35] Vidi članak 12. stavak 5. Zakona.
[36] Vidi članak 18. stavak 4. Zakona.
[37] Vidi članak 12. stavke 6. i 7. Zakona.
[38] Članak 4. Uredbe o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016. godinu.
[39] Vidi članak 13. Zakona.
[40] Nar. nov., br. 99/13.
[41] Tako je utvrđen paušalni iznos boravišne pristojbe za plovila duljine: 5-9 metara, 9-12 metara, 12-15 metara, 15-20 metara i preko 20 metara.
[42] Članak 19. stavak 1. Zakona.
[43] Vidi Nar. nov., br. 139/09.

njihovim podružnicama, sve osobe kojima pružaju uslugu noćenja, te u roku 24 sata odjaviti njihov boravak.[44]

Vlasnik kuće ili stana za odmor i stanovnik turističke općine ili grada obvezan je u roku 24 sata po dolasku prijaviti turističkoj zajednici općine ili grada ili njihovim podružnicama, sve osobe koje borave u toj kući ili stanu, te zadnjeg dana boravka odjaviti njihov boravak.[45] Iznimno, navedene osobe **nisu obvezne prijaviti turističkoj zajednici: sezonske radnike, članove uže obitelji stanovnika turističke općine ili grada, osobe koje uslugu noćenja koriste u okviru ostvarivanja programa socijalne skrbi, te studente i đake koji nemaju prebivalište u općini ili gradu u kojem se školuju.**[46] Pravna i fizička osoba koja pruža uslugu noćenja u smještajnom objektu, osoba u domaćinstvu i vlasnik kuće ili stana za odmor navedenu prijavu i odjavu obavljaju turističkoj zajednici općine ili grada ili njihovim podružnicama u općini, gradu ili naselju u kojima osobe borave.

Pravna i fizička osoba koja pruža uslugu noćenja na plovnom objektu prijavu i odjavu osoba obavlja turističkoj zajednici općine ili grada ili njihovim podružnicama u naselju, općini ili gradu iz kojeg osobe koje borave na plovnom objektu nautičkog turizma ili na plovilu (posada) prvi put isplovljavaju.[47]

Turističke zajednice dužne su voditi popis osoba čiji boravak moraju prijaviti naprijed navedene osobe. Ministar turizma donio je, temeljem članka 21. stavka 6. Zakona o boravišnoj pristojbi, *Pravilnik o načinu vođenja popisa turista **te o obliku i sadržaju obrasca** prijave turista turističkoj zajednici,* koji je **stupio na snagu 1. siječnja 2016.**[48], te je s tim danom prestao važiti dosadašnji Pravilnik o postupku prijave i odjave turista i načinu vođenja popisa turista.[49] Novim Pravilnikom, propisan je način vođenja popisa osoba koje se prijavljuju turističkoj zajednici, te oblik i sadržaj elektroničkog obrasca prijave i odjave turista turističkoj zajednici. Tako se, **od 1. siječnja ove godine, popis turista vodi, a prijava i odjava turista obavlja putem sustava eVisitor, kao središnjeg elektroničkog sustava prijave i odjave turista u Republici Hrvatskoj.** Uspostavljanje i održavanje sustava eVisitor u nadležnosti je Hrvatske turističke zajednice. Tako se Popis turista vodi za područje Republike Hrvatske, a prema području za koje su osnovane turističke zajednice, te se vodi posebno za svaku pojedinu pravnu ili fizičku osobu koja: pruža uslugu noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost; pruža uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma (charter, crusing); te pruža ugostiteljsku uslugu smještaja u domaćinstvu i seljačkom domaćinstvu. Popis turista, također, se vodi i za: vlasnike kuća i stanova za odmor i za sve osobe koje noće u toj kući ili stanu, kao i za stanovnike turističke općine ili grada, koji imaju obvezu prijave osoba koje borave u njegovoj kući ili stanu.

Putem sustava eVisitor, na temelju unesenih podataka o prijavi i odjavi turista, **vrši se obračun boravišne pristojbe i odgovarajuće prati njezina naplata.** Podatke iz Popisa turista, kao i druge podatke iz sustava eVisitor koriste nadležna inspekcijska i druga državna tijela za obavljanje poslova iz svog djelokruga. **Prijava stranaca** nadležnoj policijskoj upravi, odnosno postaji putem turističke zajednice obavlja se sukladno propisima koji uređuju status stranaca u Republici Hrvatskoj, i to **putem elektroničke razmjene podataka između sustava eVisitor i informacijskog sustava koji vodi Ministarstvo unutarnjih poslova.** U skladu s navedenim Pravilnikom, zadužene su turističke zajednice da na svom području djelovanja izvijeste osobe, koje su obveznici prijave i odjave turista turističkoj zajednici, o načinima prijave i odjave turista te da im osiguraju edukaciju i stručnu pomoć u vezi s korištenjem sustava eVisitor, kao i da im izdaju korisničke upute. S obzirom da se radi o uvođenju novog sustava vođenja popisa osoba koje se prijavljuju turističkoj zajednici, za sve nejasnoće glede vođenja sustava eVisitor, subjekti i korisnici tog sustava mogu se obratiti nadležnoj turističkoj zajednici, a po potrebi i na mail: eVisitor@htz.hr. Također su na mrežnoj stranici www.evisitor.hr objavljene sve važne i korisne informacije, kao i često postavljena pitanja u vezi s primjenom sustava eVisitor, te posebni video isječci kojima se opisuje svaki korak primjene navedenog sustava, kako bi se i na taj način pružila stručna pomoć korisnicima tog sustava.

S obzirom na veliki broj upita subjekata i korisnika sustava eVisitor glede potrebe vođenja knjige gostiju, odnosno popisa gostiju, temeljem Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti, **ukoliko prijavu i odjavu svojih gostiju obavljaju putem vođenja sustava eVisitor, ukazuje se da sustav eVisitor automatski ne zamjenjuje obvezu vođenja knjige gostiju, odnosno Popisa gostiju.**

Naime, ministar turizma, na temelju ovlasti iz Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti, donio je ***Pravilnik o obliku, sadržaju i načinu vođenja knjige gostiju i popisa gostiju***[50], **koji je stupio na snagu 7. siječnja 2016.** Tim Pravilnikom, propisuje se oblik, sadržaj i način vođenja knjige gostiju, koju su dužni voditi ugostitelji u ugostiteljskom objektu za smještaj, kao i oblik, sadržaj i način vođenja popisa gostiju, koji su dužni voditi iznajmljivači koji pružaju ugostiteljsku uslugu smještaja u domaćinstvu i nositelji ili članovi obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva koji pružaju ugostiteljske usluge smještaja na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu.[51] Tako je odredbom članka 2. tog Pravilnika propisano da se knjiga gostiju vodi u obliku uvezane knjige ili u elektroničkom obliku, kao i podaci koji se upisuju u knjigu gostiju, a odredbom članka 4. propisano je da se popis gostiju vodi u obliku uvezene knjige ili u elektroničkom obliku, kao i podaci koji se upisuju u popis gostiju. **Bitno je naglasiti da u navedenu knjigu gostiju, odnosno popis gostiju trebaju biti upisani svi gosti koji su koristili uslugu smještaja kod navedenih subjekata, bez obzira plaća li se za njih boravišna pristojba, ili ne.** Međutim, odredbom članka 3. stavkom 3. i odredbom članka 5. stavkom 3. ovog Pravilnika propisano je da se po uspostavi eVisitora knjigom gostiju smatra i Popis turista koji se vodi za pojedinu pravnu ili fizičku osobu koja pruža usluge smještaja u ugostiteljskom objektu, odnosno da se popisom gostiju smatra i Popis turista, koji se vodi za pojedinu fizičku osobu koja pruža usluge smještaja u domaćinstvu ili na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu.

Dakle, ukoliko su obveznici vođenja knjige gostiju, odnosno popisa gostiju, temeljem Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti, prijavili i odjavili u sustav eVisitor **sve osobe kojima su pružili ugostiteljsku uslugu smještaja,** bez obzira radi li se o osobama za koje se plaća boravišna pristojba, ili ne (npr. djeca ili osobe koje spavaju na pomoćnim ležajevima unutar registriranog kapaciteta objekta, korisnici dnevnog odmora u hotelima, sezonski radnici, članovi uže obitelji stanovnika turističke općine ili grada, studenti i đaci koji nemaju prebivalište u općini ili gradu u kojem se školuju, osobe koje uslugu noćenja koriste u okviru ostvarivanja programa

[44] Članak 21. stavak 1. Zakona.

[45] *Ibid,* stavak 2.

[46] *Ibid,* stavak 7.

[47] *Ibid,* stavak 4.

[48] Vidi Nar. nov., br. 126/15.

[49] Nar. nov., br. 113/09.

[50] Nar. nov., br. 140/15. Danom stupanja na snagu tog Pravilnika, tj. 7. siječnja 2016., prestaje važiti dosadašnji Pravilnik o obliku, sadržaju i načinu vođenja knjige gostiju i popisa gostiju (Nar. nov., br. 5/08.).

[51] Osim u slučaju ako popis gostiju za te subjekte ne vodi turistička agencija - vidi članak 32. stavak 1. točku 5. i članak 39. stavak 9. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti.

socijalne skrbi i dr.), **u tom slučaju nije potrebno da navedeni subjekti vode i knjigu gostiju, odnosno popis gostiju.**

Naime, odredbom članka 3. Pravilnika o načinu vođenja popisa turista te o obliku i sadržaju obrasca prijave turista turističkoj zajednici propisani su podaci koji se obvezno upisuju u Popis turista. Dakle, Popis turista iz ovog Pravilnika, koji je donesen na temelju Zakona o boravišnoj pristojbi, u prvom redu služi za obračun boravišne pristojbe i praćenje njezine uplate, te ukoliko su u navedeni Popis turista prijavljene i odjavljene sve osobe kojima je pružena ugostiteljska usluga smještaja (bez obzira plaća li se za njih boravišna pristojba ili ne), **u tom slučaju sustav eVisitor zamjenjuje i vođenje knjige gostiju, odnosno popisa gostiju.**

4. NADZOR, UPRAVNE, PREKRŠAJNE I ZAŠTITNE MJERE

Prema odredbi članka 22. stavka 1. Zakona, inspekcijski **nadzor nad obračunom, naplatom i uplatom boravišne pristojbe, te prijavom i odjavom boravka turista obavlja nadležna inspekcija Ministarstva financija.** Tako je stavkom 2. istog članka Zakona propisano da će nadležna inspekcija Ministarstva financija rješenjem naložiti uplatu boravišne pristojbe pravnoj ili fizičkoj osobi koja pruža ugostiteljske usluge noćenja u smještajnom objektu ili pruža usluge noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma, te vlasniku kuće ili stana za odmor koji u propisanom roku ne uplate na propisani račun boravišnu pristojbu. Isto tako, nadležni inspektor Ministarstva financija će rješenjem naložiti uplatu boravišne pristojbe nautičarima koji prije isplovljavanja plovila ne uplate boravišnu pristojbu turističkoj zajednici.

Međutim, nadzor nad provođenjem ovoga Zakona i propisa donesenih na temelju tog Zakona, u turističkoj zajednici obavlja Ministarstvo turizma.

Pored upravnih mjera, ovim Zakonom propisane su i prekršajne mjere protiv prekršitelja,[52] te zaštitne mjere zabrane pružanja usluga noćenja u smještajnom objektu ili na plovnom objektu nautičkog turizma u trajanju od tri, odnosno šest mjeseci, do godine dana[53] za ponovljene prekršaje u istom objektu, odnosno na istom plovnom objektu nautičkog turizma.

Zakonom su ovlašteni nadležni inspektori Ministarstva financija protiv prekršitelja podnositi optužne prijedloge nadležnim Prekršajnim sudovima, izdavati prekršajne naloge ili naplaćivati novčane kazne na mjestu izvršenja prekršaja u iznosu od 1.000,00 kuna.

Tako su odredbom članka 24. Zakona propisane novčane kazne u iznosu od 5.000,00 do 25.000,00 kuna za prekršaje koje počini pravna osoba koja pruža usluge noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost, odnosno koja pruža usluge noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma (charter, cruising), a vezano za uplatu boravišne pristojbe na propisani račun u propisanim rokovima. Za navedene prekršaje kaznit će se fizička osoba novčanom kaznom u iznosu od 2.000,00 do 10.000,00 kuna, te odgovorna osoba u pravnoj osobi novčanom kaznom od 1.000,00 do 5.000,00 kuna. Odredbom članka 25. Zakona propisana je novčana kazna u iznosu od 3.000,00 do 10.000,00 kuna za pravnu osobu, a u iznosu od 2.000,00 do 7.000,00 kuna za fizičku osobu za počinjene prekršaje koji se, između ostalog, odnose i na naplatu boravišne pristojbe u iznosu drugačijem od propisanog. Odredbom članka 26. Zakona propisana je novčana kazna u iznosu od 1.000,00 do 10.000,00 kuna za prekršaj koji počini osoba u domaćinstvu, ako godišnji paušalni iznos boravišne pristojbe ne uplati u propisanim rokovima, ili ne prijavi i ne odjavi boravak osobe kojoj pruža usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu. Novčanom kaznom od 1.000,00 do 3.000,00 kuna kaznit će se za prekršaj vlasnik kuće ili stana za odmor u turističkom mjestu koji ne uplati boravišnu pristojbu u propisanom roku, te osoba koja propusti prijaviti ili odjaviti turističkoj zajednici boravak osoba u tom objektu sukladno Zakonu. Novčanom kaznom od 1.000,00 do 5.000,00 kuna kaznit će se za prekršaj nautičar koji prije isplovljavanja nije uplatio boravišnu pristojbu turističkoj zajednici sukladno odredbama Pravilnika o načinu plaćanja paušalnog iznosa boravišne pristojbe za nautičare. Zakonom su, također, propisane i novčane kazne u visini od 3.000,00 do 10.000,00 kuna za prekršaje koje počini turistička zajednica, kao i odgovorna osoba u turističkoj zajednici.[54]

[52] Vidi odredbe članaka 24. do 28. i 31. Zakona.

[53] Vidi odredbe članaka 29. i 30. Zakona.

[54] Vidi članak 31. Zakona.

ŽELJKO DEKOVIĆ, mag. oec.
Veleučilište u Šibeniku, Šibenik

Stručni članak UDK 347.7

Utjecaj obilježja djelatnosti na financijsko poslovanje hotelijerskih poduzeća

Zadatak je suvremenog financijskog menadžmenta u hotelijerstvu osigurati relevantnu upravljačku osnovicu za donošenje kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka u rješavanju problema financijskog položaja i ustrojavanju efikasnog poslovanja u u specifičnim uvjetima poslovanja određene djelatnosti. Iako se hotelijeri i investitori u hotelijersku djelatnost koriste velikim brojem pokazatelja svojstvenim hotelijerstvu, u recesijskim i kriznim vremenima menadžeri često moraju „ući dublje u brojke" da bi mogli donijeti kvalitetne odluke i usporediti se s konkurencijom. Poznavanje ne samo financijskih izvještaja i metoda analize financijskih izvještaja već i ključnih obilježja i posebnosti hotelijerske djelatnosti je nužno za proces poslovnog odlučivanja u hotelijerstvu.

1. UVOD

Financijski izvještaji pružaju informacije o resursima, izvorima tih resursa i o rezultatima ostvarenim korištenjem tih resursa i predstavljaju glavni izvor informacija za donošenje investicijskih odluka u hotelijerskim poduzećima. Svaka gospodarska djelatnost ima svoje specifičnosti koje je potrebno poznavati u upravljanju financijskim rezultatom te koje služe u donošenju poslovnih odluka poduzeća iz iste djelatnosti. U tekstu se stoga navode bitna obilježja hotelijerske djelatnosti koja utječu na financijsku efikasnost i analizu financijskog poslovanja u hotelijerskim poduzećima.

Kao standardni način planiranja i iskazivanja poslovnih rezultata u hotelijerstvu i turizmu analiza financijskih izvještaja temeljena na *USALI*[1] metodologiji je upravljačko "oruđe" namijenjeno menadžmentu, vlasnicima, investitorima i financijskim institucijama kao važno sredstvo za stjecanje kontrole nad poslovnim uspjehom, između ostalog zato što je prilagođena toj djelatnosti. Kako je hotelijerstvo djelatnost koja je pod stalnim utjecajem inovacija u tehnologiji, moderni menadžeri sve više moraju preuzimati rizike i razvijati nove načine za rješavanje postojećih problema, primjenjujući inovacije u maksimiziranju prihoda i profita hotelijerskih poduzeća.

2. KLJUČNA OBILJEŽJA HOTELIJERSKE DJELATNOSTI

2.1. Pojam i obilježja hotelijerske djelatnosti

Hotelsko poduzeće vrlo je kompleksan sustav. Prema Cerovići "hotelijersko poduzeće je pravna osoba, koja obavlja ugostiteljsko-hotelijersku djelatnost, na tržištu, radi stjecanja dobiti i realizacije postavljenih ciljeva."[2] Hrvatski Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti[3] definirao je pojmove hotelijerstva i ugostiteljstva te propisao uvjete pod kojima fizičke i pravne osobe mogu obavljati ugostiteljsku djelatnost.

Hotelijerstvo i ugostiteljstvo, kao pojmovi, mogu se sagledavati s različitih aspekata, kao što su ekonomski, društveni, sociološki, ali u ovom radu sagledavaju se isključivo kao složena gospodarska djelatnost koja organizira, nudi i udovoljava potrebama gostiju za uslugama noćenja, prehrane, točenja pića i napitaka[4], kao svojoj osnovnoj namjeni, a pritom ostvaruje "profit kao vrhunski kriterij uspješnosti svake organizacije."[5]

Hotelijerstvo je djelatnost koja se bavi pružanjem usluga smještaja, prehrane, točenja pića, prodaje, trgovačke robe i rekreacije domicilnom stanovništvu, poslovnim ljudima i turistima u kategoriziranim smještajnim objektima.

Hotelijerstvo je ujedno dio globalnog poduzetništva objedinjeno jednim općim pojmom i zajedničkim nazivom – turizam.[6]

[1] *USALI* je skraćenica od *"Uniform System of Accounts for Lodging Industry"* što u prijevodu znači standardni sustav hotelskog praćenja poslovanja i izvještavanja. Od 1926. godine do danas postoji jedanaest izdanja. Danas je to općeprihvaćeni standard praćenja poslovanja u hotelijerstvu razvijenih tržišnih ekonomija te je sve zastupljeniji u Hrvatskoj. Vidjeti više: *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry,* 11th revised edition, Hotel association of New York City, American Hotel & Lodging Educational Institute and Hospitality Financial and Technology Professionals, 2014. i http://www.hotelnewsnow.com/Article/14281/5-changes-coming-in-hotel-financial-reporting#sthash.gFeNZDfv.dpuf. (podatci preuzeti 10. 4. 2016.).

[2] Cerović, Z., Hotelski menadžment, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za hotelski i turistički menadžment Opatija, 2003., str. 102. - 105.

[3] Pod hotelijerskom djelatnosti podrazumijeva se obavljanje usluge smještaja gostiju, a ugostiteljstvo obuhvaća pripremanje hrane i usluge prehrane, pripremanje i posluživanje pića i napitaka, pripremanje hrane za potrošnju na drugom mjestu kao i opskrba tom hranom (catering). Vidjeti: Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Nar. nov., br. 85/15., čl. 4. - 8.

[4] Cerović, Hotelski menadžment, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za hotelski i turistički menadžment Opatija, 2003., str. 63.

[5] http://www.portalalfa.com/mambo/index.php?option=com_content&task=view&id=2848&Itemid=183 (podatci preuzeti 10. 4. 2016.), Peter Drucker, izreke koje potiču izvrsnost.

[6] Pizam, A., (Chief editor), *International encyclopedia of hospitality management,* Elsevier Butterworth-Heinemann Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP, 30 Corporate Drive, Burlington, MA 01803, 2005., str. 3. Detaljnije o pojmu hotelijerstva vidjeti: Lashley, C., "In search for hospitality: towards a theoretical framework" International Journal of Hospitality Management March 2000 Vol 19 No 1, 2000., str. 3. - 15., Powers, T., *Introduction to the Hospitality Industry,* Third Edition, John Willey & Sons, Inc., New York, 1995., str. 461., King, C. A., *"What is Hospitality?"* International Journal of Hospitality Management, September/December 1995., Vol 14 No 3 / 4 str., 1995., str. 219. - 234., Ditmer, P., *Dimensions of the hospitality industry Third edition* John Willey & Sons, Inc., New York, 2002., str. 476.

Ugostiteljstvo je gospodarska grana koja:

- svojom aktivnošću multiplikatorski utječe na razvoj drugih djelatnosti (promet, trgovinu, bankarstvo te proizvodnju roba vezanih za ugostiteljsko gospodarstvo)
- ima izvozni karakter jer se usluge prodaju i stranim turistima, pa se može definirati kao izvoz usluga i roba, koje neki autori definiraju i kao „izvoz na licu mjesta", što je od posebnog značaja za gospodarstvo regije ili države
- oplemenjuje velik broj usluga i roba te im na taj način diže tržišnu cijenu, bez udjela troškova izvoza na strana tržišta
- potiče zapošljavanje ljudi unutar destinacija ili države, te značaj ove gospodarske grane postaje tim važniji.

Način i uvjeti pod kojima pravne i fizičke osobe mogu obavljati ugostiteljsku djelatnost uređeni su Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15.). Ugostiteljsku djelatnost „mogu obavljati trgovačka društva, zadruge, trgovci pojedinci i obrtnici koji ispunjavaju uvjete propisane za obavljanje te djelatnosti."[7] Ugostiteljski objekti s obzirom na vrstu ugostiteljskih usluga koje se u njima pružaju razvrstavaju se u skupine:

1. hoteli
2. kampovi
3. ostali ugostiteljski objekti za smještaj
4. restorani
5. barovi
6. catering objekti
7. objekti jednostavnih usluga.[8]

Iz navedenog proizlazi da ugostiteljstvo kao širi gospodarski pojam predstavlja skupnu aktivnost uslužnih djelatnosti koje pružaju usluge smještaja, prehrane i pića, a razvrstava se u dvije osnovne skupine djelatnosti (slika 2.1.):

1. ugostiteljstvo za pružanje usluga smještaja gdje su objedinjeni objekti za pružanje usluga smještaja iz skupine hoteli te kampovi i ostali ugostiteljski objekti za pružanje usluga smještaja
2. ugostiteljski objekti prehrane i pića su objekti za pružanje usluga prehrane i pića i ostalih usluga na ugostiteljski način.[9]

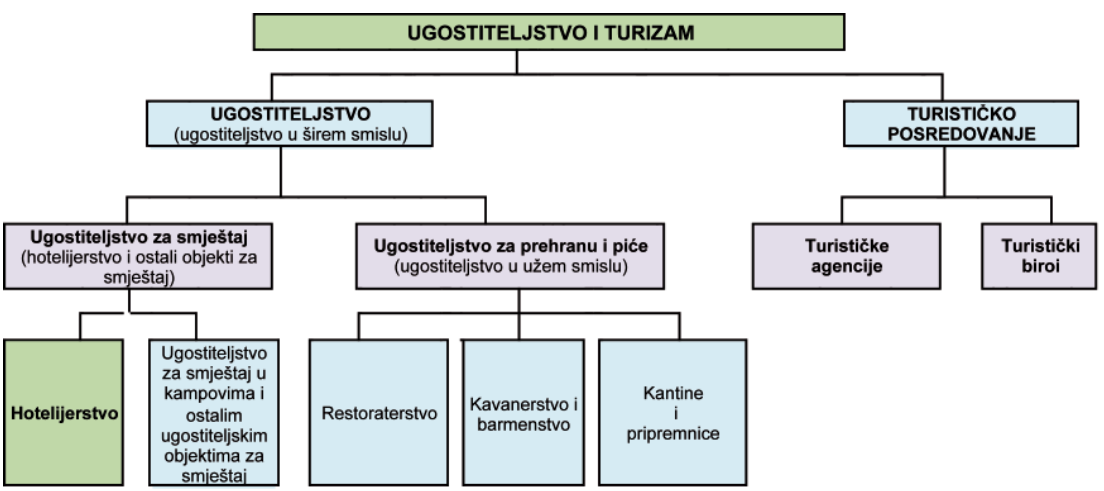
Kako bi poduzetnici mogli obavljati ugostiteljsku djelatnost koja se odnosi na usluge smještaja, ugostiteljski objekti moraju ispunjavati minimalne uvjete za kategorizaciju smještajnih objekata, koji su definirani Pravilnikom o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli.[10] Pružanje usluge smještaja zapravo obuhvaća širok spektar djelatnosti, od proizvodnje (kuhinja, pripremanje jela i pića, vlastiti poljoprivredni proizvodi), trgovine, uslužne djelatnosti (frizerski saloni, wellness i fitness centri i sl.), što zapravo uslugu smještaja čini kompleksnom uslugom.

Nema univerzalno prihvaćene definicije pojma hotel. Osnovna definicija definira hotel kao objekt koji za naknadu nudi smještaj, hranu i piće putnicima i privremenim rezidentima te obroke i osvježenje, i ponekad druge usluge, ostalim korisnicima.

Hotel je prema *WTO*-u (*World Tourism Organization, 1994.*) „smještajni objekt u kojem se usluge smještaja pružaju u određenom broju soba (u broju većem od definiranog minimuma), koji pruža određene usluge uključujući posluživanje u sobama (*room service*), dnevno čišćenje i pospremanje soba i prostorija za osobnu higijenu gostiju, koji je kategoriziran prema opremi i uslugama koje nudi, te koji je upravljan od strane jedinstvenog menadžmenta".[11] U republici Hrvatskoj pod „ugostiteljskim objektom iz skupine hoteli podrazumijeva se poslovni objekt kojim posluje ugostitelj (pravna ili fizička osoba registrirana za obavljanje ugostiteljske djelatnosti u skupini hoteli) ili pravna osoba koja nije ugostitelj, ali pod uvjetima propisanim zakonom za ugostitelja može obavljati ugostiteljsku djelatnost."[12]

Hotelijerstvo je specifična djelatnost gdje se isprepliću elementi proizvodnje (kuhanje, pripremanje obroka), trgovine i usluge, odnosno posluživanje hrane i pića, a koja je i u Odluci o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti[13] razvrstana u skupinu uslužnih djelatnosti, područje I, odjeljak 55, gdje su navedene sljedeće skupine:

55.1. hoteli i sličan smještaj
55.2. odmarališta i slični objekti za kraći odmor
55.3. kampovi i prostori za kampiranje
55.9. ostali smještaj.



Slika 2.1. Gospodarska djelatnost ugostiteljstva i turizma

Izvor: Cerović, Z., Hotelski menadžment, Fakultet za hotelski i turistički menadžment, Opatija, 2003., str. 65.

[7] Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Nar. nov., br. 85/15., čl. 5.

[8] Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Nar. nov., br. 85/15., čl. 8.

[9] Pojedini autori ugostiteljstvo za pružanje usluga prehrane i pića nazivaju i ugostiteljstvom u užem smislu.

[10] Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Nar. nov., br. 88/07., 58/08., 62/09., 63/13., 33/14. i 92/14.

[11] Pizam, A., Chief editor, International encyclopedia of hospitality management, Elsevier Butterworth-Heinemann Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP, 30 Corporate Drive, Burlington, MA 01803, 2005., str. 4.

[12] Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Nar. nov., br. 88/07., 58/08., 62/09., 63/13., 33/14. i 92/14., čl. 2.

[13] Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007., Nar. nov., br. 58/07. i 72/07., str. 32.

Značajke hotela kao ugostiteljskog objekta jesu:[14]

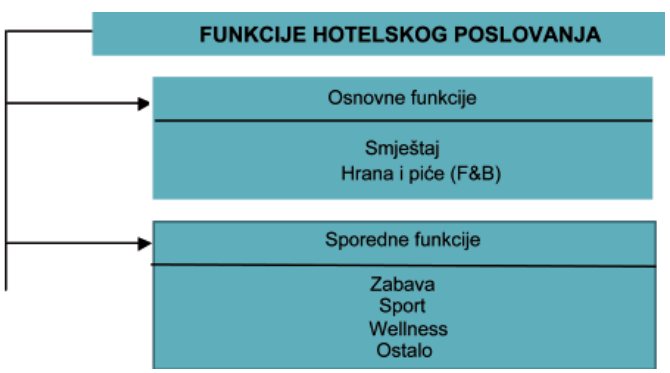
- da je kategoriziran kao ugostiteljski objekt
- da je to objekt u kojemu se gostima obvezno pružaju usluge smještaja i doručka, a mogu se pružati i druge ugostiteljske usluge, ako Pravilnikom nije drugačije propisano
- da je to funkcionalna cjelina koju, u pravilu, čini jedna građevina ili dio građevine sa zasebnim ulazom, horizontalnim i vertikalnim komunikacijama
- da hotel mora imati prijamni hol u kojem je recepcija, najmanje pet smještajnih jedinica, ugostiteljske sadržaje za pripremu i usluživanje hrane, pića i napitaka (kuhinju i blagovaonicu) i zajednički sanitarni čvor za goste
- da smještajne jedinice u hotelu mogu biti: sobe i/ili hotelski apartmani (suite) i iznimno, u postojećim objektima i depandansama novih objekata obiteljske sobe (family room)
- da po svom položaju, izgledu, uređenju, ugrađenoj opremi i uslugama gostu pruža punu udobnost.

2.2. Specifičnosti hotelske usluge i hotelijerskog poslovanja

2.2.1. Osnovne funkcije hotelijerskog poslovanja

Hotelske usluge su skup usluga kojima se gostima ispunjavaju potrebe smještaja (noćenja) prehrane i pića, te ostalih usluga koje mu se pružaju i naplaćuju, ali na način da se gostu zadovolje potrebe i motivi zbog kojih je odabrao hotelski objekt. Stoga je i osnovno obilježje hotelijerstva da predstavlja spoj usluga i roba s posebnim tehničkim i tehnološkim zahtjevima. Treba istaknuti da se ugostiteljsku djelatnost ne smije poistovjećivati s trgovinom čije je temeljno obilježje prodaja dobara - robe u nepromijenjenom stanju, za razliku od ugostiteljstva gdje se hranu i piće priprema i poslužuje.

Na slici 2.2. su, uz osnovne funkcije, egzemplarno prikazane neke sporedne funkcije hotelskoga poduzeća.



Slika 2.2. Funkcije hotelskoga poslovanja

Izvor: Modificirano prema: Ingram, H., Ransley, J., *Developing Hospitality Properties and Facilities,* Butterworth-Heinemann, Oxford, 2000., str. 65.

Osnovne funkcije hotelijerskog poduzeća ubrajaju se u područje smještaja i prehrane, implicirajući da su iz toga izvedene usluge nematerijalne prirode. Ipak, valja uzeti u obzir da se potražnja za hotelskim uslugama ne ograničava samo na osnovne fiziološke potrebe za hranom i stanom, već i na obilje dodatnih usluga, kao što su gostoljubivost, uljudnost ili ozračje, koje se, štoviše, izvode iz nadređenih potreba kao što su društvene potrebe, potrebe za priznanjem ili za samoostvarenjem.

Sažeto rečeno, hotelijersko se poduzeće može promatrati kao oblik uslužne djelatnosti koja se odnosi na osobe i koja je uvjetovana nazočnošću gostiju, te koja uporabom materijalnih i nematerijalnih internih čimbenika pruža izravne usluge trećoj osobi koja kao vanjski čimbenik ulazi u uslužni proces. U tom kontekstu valja upozoriti na individualnu orijentiranost ponude usluga na želje gostiju jer svaki gost ima individualnu strukturu potreba, karakterističnu po različitim motivima, iz čega proizlazi potreba da se usluge od slučaja do slučaja potpuno drugačije oblikuju i kombiniraju.

Iako dio poslovnih aktivnosti u hotelijerstvu ima karakter materijalne proizvodnje (ponuda hrane i pića), upravo uslužni karakter hotelijerstva bitno određuje ovu djelatnost, a što je vidljivo iz tablice 2.1.

Tablica 2.1. Specifičnosti hotelijerskog poslovanja

Specifičnosti hotelijerskog poslovanja
Pružanje usluga je potrebno stalno prilagođavati zahtjevima klijenata
Nepostojanje kontinuiranog tijeka radnih procesa i nejednak intenzitet poslovanja tijekom dana i tijekom godine
Stalna pripravnost zaposlenika na pružanje usluga
Otežano planiranje i usklađivanje potrebe za zaposlenicima s razinom zaposlenosti kapaciteta
Kratko razdoblje trajanja proizvodnih i uslužnih procesa
Korištenje materijala relativno visoke vrijednosti (skupe prehrambene namirnice i pića)
Nužnost praćenja suvremene tehnologije
Neprenosivost usluga i ugostiteljskih proizvoda
Potreba diferenciranja prodajnih cijena hotelskih usluga
Promjenjivost ulaznih cijena

Izvor: Modificirano prema Avelini Holjevac, I., Kontroling: Upravljanje poslovnim rezultatom, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za hotelski i turistički menadžment Opatija, 1998., str. 43.

2.2.2. Karakteristike hotelske usluge

Svaka gospodarska djelatnost ima svoje specifičnosti koje se nedvojbeno odražavaju na poslovanje poduzeća unutar nje. To je slučaj i sa hotelijerstvom. Jedna od osnovnih posebnosti hotelskog poslovanja jest karakter dobra kojeg hotel nudi, dakle, usluge. Usluge, kako hotelske tako i sve ostale, po svojim se bitnim karakteristikama uvelike razlikuju od proizvoda što uvjetuje niz specifičnosti hotelskog poslovanja.

Četiri su takve temeljne karakteristike iz kojih se izvode sve ostale:

1. neopipljivost
2. istovremenost proizvodnje i potrošnje
3. direktan kontakt proizvođača i korisnika
4. važnost ljudskog faktora.[15]

Ovi elementi nameću posebne zahtjeve hotelskom menadžmentu o kojima svaki hotel mora voditi računa.

Drugi bitan element je povezanost hotelske usluge s ostalim elementima turističkog sustava, što hotelsko poslovanje čini ovisnim o nizu elemenata s kojima nije u izravnoj vezi.

Konačno, nezaobilazan čimbenik hotelskog poslovanja čine specifičnosti ponude i potražnje u hotelijerstvu, koje se uveliko razlikuju od onih u drugim, osobito proizvodnim djelatnostima.

[14] Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Nar. nov., br. 88/07., 58/08., 62/09., 63/13., 33/14. i 92/14., čl. 3., 4. i 6.

[15] Rispoli, M., Tamma, M., *Le imprese alberghiere nell'industria dei viaggi e del turismo,* CEDAM, Padova, 1996, str. 153. - 154.

Jedna od najvažnijih karakteristika usluga je **neopipljivost**. Kod hotelskih usluga ona se ogleda u činjenici da gost ne može testirati, kušati uslugu smještaja prije konzumacije i kupnje. Preko raznih medija on može vidjeti ponuđeni smještajni objekt i ono što nudi, ali ozračje mjesta, doživljaj i uslugu koju će doživjeti nije moguće prenijeti. Zbog toga gost mora vjerovati na riječ pružatelju usluge, tj. hotelu, i nalazi se pod rizikom neispunjenja obećanja. Taj rizik dovodi do porasta troškova traženja. Zbog toga svi faktori koji djeluju na snižavanje troškova traženja i podižu razinu povjerenja gosta u pružatelja usluge značajno utječu na konačan odabir gosta.

Proces **proizvodnje, tj. pružanja i konzumacije usluge odvijaju se istovremeno**, drugim riječima, dolazi do prostornog i vremenskog spajanja ponude i potražnje. To znači da nije moguće odvojiti trenutak pružanja usluge i trenutak njezine konzumacije, što uvjetuje nemogućnost skladištenja usluga, tj. njihovu prolaznost.[16] Naime, hotel neprodane kapacitete ne može na nijedan način uskladištiti za kasniju prodaju npr. sobu koja nije iznajmljena danas „uskladištiti" za sutra. Zbog toga pad potražnje za uslugama hotela ima značajne negativne efekte na poslovanje, jer se visoki fiksni troškovi svakako moraju pokriti, dok, s druge strane, u špici sezone hotel neće biti u stanju apsorbirati cijelu novonaraslu potražnju i tako navedene gubitke kompenzirati. Očito je da nemogućnost skladištenja usluga čini hotelsko poslovanje iznimno neelastičnim na promjene potražnje te nameće potrebu pažljivog planiranja kapaciteta.[17]

Osim toga, vremensko podudaranje vremena proizvodnje i konzumacije uvjetuje i nedjeljivost hotelske usluge od fizičke lokacije hotela. Naime, hotelsku usluge nije moguće transportirati na neko drugo mjesto jer se razmjena i konzumacija usluge događaju na mjestu njezine proizvodnje, tj. u samom hotelu.

Hotelska usluga može se realizirati samo **izravnim putem, osobnim kontaktom između onoga koji uslugu nudi i onoga koji je traži**. Vanjski čimbenik u osobi gosta određuje trenutak i vrstu usluge. Sažeto rečeno, hotelijersko poduzeće se može promatrati kao oblik uslužne djelatnosti koja se odnosi na osobe i koja je uvjetovana nazočnošću gostiju te koja uporabom materijalnih i nematerijalnih internih čimbenika pruža izravne usluge trećoj osobi koja kao vanjski čimbenik ulazi u uslužni proces. Direktan kontakt ne svodi se tek na puku fizičku prisutnost gosta prilikom pružanja usluge. Upravo suprotno, gost ima aktivnu ulogu u tom procesu. Zbog toga je i doživljena kvaliteta usluge subjektivna kategorija, tj. ne ovisi samo u njenom pružatelju nego i o trenutnom psihičkom i fizičkom raspoloženju kupca, tj. hotelskog gosta.[18]

Karakteristika uslužnih djelatnosti, pa tako i hotelskog poslovanja, jest **važnost ljudskog faktora** jer većina usluga koje se pružaju gostima sadrže elemente osobnog kontakta. Ti kontakti mogu kod gosta zadovoljiti posebne, socijalne potrebe višeg ranga. Zbog toga i kvaliteta pruženih usluga u hotelu u velikoj mjeri zavisi o kvaliteti osoblja, i to posebice onog dijela koji su u direktnom kontaktu s gostima i kroz čije djelovanje ocjenjuje kompetencije, stručnost i gostoljubivost cijelog hotela. Zbog toga su upravljanje osobljem i menadžment ljudskih resursa krucijalni elementi o kojima menadžment svakog hotela mora voditi računa.

Daljnja specifičnost proizlazi iz okolnosti da se hotelsko poduzeće zbog svojih usluga smještaja i prehrane može ubrojiti u vrste pogona koji su obično otvoreni 24 sata na dan, i to 365 dana u godini. Ta situacija iziskuje od ponuđača **trajnu uslužnu pripravnost**, pri čemu se samo za nekoliko sati može pretpostaviti ograničena uslužna pripravnost pojedinih odjeljenja hotela. Jedino noćni rad dopušta ograničenje uslužne pripravnosti, pri čemu se mogućnosti ograničene uslužne ponude svakako moraju promatrati ovisno o veličini i kakvoći dotične kuće i razini zahtjevnosti njezinih gostiju.[19]

Kako bi u svako doba bilo na usluzi, hotelsko je poduzeće prisiljeno usmjeriti svoje kapacitete na procijenjeno vrijeme najveće potražnje, jer **kapacitetima uvjetovana nefleksibilnost usluge** onemogućuje kratkoročne prilagodbe. Tako se između vremena vršnih opterećenja gube vremena nedovoljne popunjenosti kapaciteta tijekom kojih kapaciteti ostaju neiskorišteni, pa se tako nepovratno gube za svrhe pružanja usluga. Prilagodba kapaciteta, npr. zatvaranjem pojedinih katova, ili reduciranjem osoblja, bila bi osim toga, često povezana sa sniženjem razine usluge i kvalitete u poduzeću, te je zato moguća samo u okolnostima dugoročne mogućnosti sezonskog planiranja zbog uopće izostanka potražnje.

Međutim, **strukturalna prekapacitiranost** također stvara probleme vezane na ekonomiju troškova jer je struktura troškova hotela karakteristična po velikom iznosu fiksnih troškova, uglavnom uzrokovanih troškovima prostora i osoblja. Visina troškova osoblja slijedi, s jedne strane, iz okolnosti da je kod hotelskih usluga uglavnom riječ o osobno pruženim uslugama. Ljudski rad je u hotelijerstvu od bitnog značenja. Budući da se usluga hotela inducira vanjskim čimbenikom, dolazi do neredovitog angažiranja osoblja, broj kojega je teško planirati. Time uvjetovana dominantna orijentacija osoblja na vršnu iskorištenost hotela izražena je u relativno visokom udjelu troškova osoblja u troškovima poslovanja.[20]

2.2.3. Komplementarnost hotelske usluge

Hotelske usluge komplementaran su element ukupne turističke ponude te su višestruko povezane s ostalim sudionicima turističkog sustava. Zbog toga se hotelsko poslovanje nalazi pod utjecajem niza čimbenika s kojima nije u direktnoj vezi. Jedan od njih očituje se već u tome što je u potražnji za hotelskim uslugama najčešće riječ o izvedenoj potražnji.

Naime, potražnja za hotelskim smještajem izvedena je iz sveukupne turističke potražnje jer putovanje turista u pravilu nije potaknuto željom za boravkom u određenom hotelu, nego težnjom za boravkom u određenoj destinaciji bilo zbog odmorišnih ili poslovnih razloga. Dakle, osnovnu ponudu čine prirodne datosti kao zemljopisni položaj, klima, pejzaž, vegetacija, sociokulturni uvjeti kao kultura, tradicija, govor, mentalitet, gostoljubivost te opća infrastruktura. U većini slučajeva ta osnovna ponuda za gosta je najvažniji i odlučujući element pri odabiru destinacije putovanja.

Hotelska se usluga redovito ne traži radi nje same, već, štoviše, rezultira iz potražnje za turističkim uslugama, kao što su npr. godišnji odmor, druženje, oporavak, obrazovanje, poslovno putovanje itd. Iznimku sigurno čine stalni gosti kojima se može pripisati izravna potražnja za posebnim uslugama pojedinoga hotela. Pritom se, međutim, može pretpostaviti da je i tu također riječ o nekoć derivativnoj potražnji. Može se, naime, nagađati da je prvotna potražnja za

[16] Guilding, C., *Financial Management for Hospitality Decision Makers,* Butterworth – Heineman, Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP, UK, 2008., str. 5.

[17] Guilding, C., *Financial Management for Hospitality Decision Makers,* Butterworth – Heineman, Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP,UK, 2008., str. 6. - 7.

[18] Roberts, J., *Marketing for the Hospitality Industry, Hodder&Stoughton,* Sevenoaks, 1993., str. 121.

[19] Roberts, J., *Marketing for the Hospitality Industry, Hodder&Stoughton, Sevenoaks,* 1993., str. 121.

[20] Guilding, C., *Financial Management for Hospitality Decision Makers,* Butterworth – Heineman, Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP,UK, 2008., str. 7.

ponuđenim uslugama određenog hotela proizlazila iz potražnje za drugim turističkim dobrima.

Osim toga, hotelske usluge su u komplementarnom odnosu s uslugama i poslovanjem drugih pružatelja usluga. Tu se u prvom redu radi o putničkim i turističkim agencijama te ostalim turističkim posrednicima; turističkim organizacijama, uredima i udrugama, rezervacijskim sustavima, marketinškim organizacijama, on-line servisima, pružateljima prijevozničkih usluga (avionskim, željezničkim, morskim, riječnim, gradskim prijevozom, putničkim terminalima), uslugama specifičnima za destinaciju, koje pružaju poduzeća za prehranu i gastronomiju; prijevoznoj infrastrukturi i suprastrukturi i poduzećima u službi turizma; izgrađenim turističkim atrakcijama (sportski sadržaji, biciklističke staze, staze za šetanje i planinarenje, vinski putevi i sl.), zabavnim sadržajima, kongresnim centrima, servisnim i informacijskim službama.

Navedene posebnosti hotelskih usluga postavljaju posebne zahtjeve hotelskom menadžmentu koje se mogu sagledati u obliku sljedeće tablice:

Tablica 2.2. Posebnosti hotelskih usluga

Karakteristike hotelske usluge	Posebnosti	Zahtjevi koji se postavljaju hotelskom menadžmentu
• Neopipljivost	• Netransparentnost Visoki troškovi traženja	• Važnost image-a i marke • Važnost integriranih uslužnih sustava
• Istovremenost proizvodnje i potrošnje	• Nemogućnost skladištenja • Nedjeljivost od lokacije • Gost kao element kvalitete	• Važnost upravljanja kapacitetima • Važnost marketinga i marketing mixa • Važnost umrežavanja i osiguranja lokacije • Važnost strateškog pozicioniranja (odabir gostiju, koncentracija na snage)
• Osobni kontakt	• Važnost ljudskog faktora	• Važnost kulture poduzeća orijentirane na goste • Važnost razvoja znanja i kompetencija
• Komplementarnost	• Ovisnost	• Važnost umrežavanja
• Nestabilnost potražnje	• Visoka volatilnost	• Važnost marketinga • Važnost upravljanja informacijama (menadžment informacijski sustav, istraživanje tržišta, prognoziranje, sustavi ranog upozorenja)
• Neprilagodljivost ponude	• Visok udio nekretnina	• Važnost planiranja hotelskih kapaciteta

Izvor: Preuzeto i prilagođeno prema Frey, M., *Netzwerkmanagement in der Hotelindustrie – Gestaltungsansätze für Klein und Mittelunternehmen,* Dissertation Nr. 2622, Universität St. Gallen,, 2002., str. 85.

Svi ti čimbenici direktno i/ili indirektno utječu na hotelsko poslovanje jer je hotelski objekt samo jedan od niza elemenata koji čine turistički sustav, a turistička usluga samo jedan od elemenata turističkog proizvoda.

2.3. Utjecaj obilježja hotelijerske djelatnosti na financijsko poslovanje poduzeća

Svaka gospodarska djelatnost ima svoje specifičnosti koje je potrebno poznavati u upravljanju financijskim rezultatom te koje služe u donošenju poslovnih odluka poduzeća iz iste djelatnosti. Osim do sada navedenog, bitna obilježja hotelijerstva koja utječu na financijsku efikasnost i analizu financijskog poslovanja u hotelijerskim poduzećima navedena su u tablici 2.3.

Tablica 2.3. Utjecaj obilježja hotelijerske djelatnosti na financijsko poslovanje poduzeća

	Utjecaj na financijsko poslovanje u hotelijerskom poduzeću
1. Velika vrijednost dugotrajne i relativno mala vrijednost kratkotrajne imovine	*Hotelijerstvo karakterizira prevladavajući udio dugotrajne imovine, koja čini od 80 do 90 posto ukupne vrijednosti hotelske imovine (u ukupnom gospodarstvu udio dugotrajne imovine iznosi oko 40% ukupne vrijednosti imovine). Od dugotrajne imovine najveći dio (oko 90%) pripada materijalnoj imovini.[21] To je posljedica velike vrijednosti hotelskih zgrada koje su osnovni dio imovine svakog hotela. Implicite visina poslovnog rezultata u hotelijerstvu izravno ovisi o veličini stalne imovine. Zato bi, primjerice, povećanje hotelskih kapaciteta (ako se utjecaj drugih čimbenika na financijski rezultat može zanemariti) redovito trebalo rezultirati povećanjem poslovnog rezultata.*
2. Visoki fiksni troškovi, niski varijabilni troškovi, visoka razina iskorištenja kapaciteta za postizanje točke pokrića troškova (osobito u smještaju)	*U hotelijerstvu fiksni troškovi uobičajeno čine oko 60 do 70% ukupnih troškova hotela, posljedica čega je dostizanje točke pokrića troškova relativno kasno što zahtijeva i adekvatni odgovor menadžmentom prihoda. Hotel u cijelosti mora obuhvatiti fiksne troškove neovisno o stupnju zaposlenosti, stoga se ciljani financijski rezultat treba pokušati postići povećanjem broja pruženih usluga u odjelnim jedinicama hotela, a ne povećanjem cijena, kao što se u praksi često čini.*
3. Visok udio gotovog novca i kratkoročnih potraživanja	*Posljedica je da se zajedno s kratkim ciklusom trajanja proizvodnih i uslužnih procesa javljaju manje potrebe za kratkotrajnom imovinom, za razliku od proizvodnih poduzeća s dugim razdobljem pripreme proizvodnje i dugim proizvodnim ciklusom koji imaju potrebu održavati veći omjer kratkoročne imovine u ukupnoj imovini poduzeća.*
4. Hotelsko poduzeće zbog prirode svojih usluga smještaja i prehrane može se ubrojiti u vrste pogona koji su obično otvoreni 24 sata na dan i to 365 dana u godini	*Zbog trajne uslužne pripravnosti hoteli su prisiljeni usmjeriti svoje kapacitete na procijenjeno vrijeme najveće potražnje jer kapacitetima uvjetovana nefleksibilnost usluge onemogućuje kratkoročne prilagodbe. Ako hotel primjerice ne proda sobu 101 u ponedjeljak navečer, ona nikad neće moći biti prodana te noći, a potencijalni prihod koji će biti generiran iz prodaje je izgubljen zauvijek. Smanjenje postojećih kapaciteta tijekom nepopunjenosti istih čini se jedva mogućim, barem u smislu kratkoročne raspoloživosti.*
5. Strukturalna prekapacitiranost	*Uvjetovana dominantna orijentacija osoblja u hotelijerstvu na vršnu iskorištenost hotela izražena je u relativno visokom udjelu troškova osoblja u troškovima poslovanja. Udio troškova osoblja u hrvatskom hotelijerstvu iznosi, prema procjenama relevantnih stručnjaka, prosječno oko 30 posto.[22] Velik udio troškova osoblja u hotelu je ponajprije u području izravnog kontakta s gostima što otvara minimalne mogućnosti racionalizacije poznate iz industrije. Time se objašnjava utvrđeno veće opterećenje troškovima u segmentu hotelijerstva viših kategorija koje se odlikuje velikom količinom servisnih usluga.*

[21] Vrtiprah, V., Pavlic, I., Menadžerska ekonomija u hotelijerstvu, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, 2005., str. 42.

[22] Ivandić, N., Hrvatsko hotelijerstvo 2006., "Turistički cvijet - Kvaliteta za Hrvatsku 2007.," Hrvatski hotelijerski forum, Bol, 24. rujna 2007., Institut za turizam Zagreb, 2007., str. 38.

	Utjecaj na financijsko poslovanje u hotelijerskom poduzeću
6. Visoka volatilnost potražnje i zasićenost ponude na hotelijerskom tržištu	*Potražnja u hotelijerstvu obilježena je visokom stopom nestabilnosti potražnje. Kako je potražnja za hotelskim uslugama izvedena iz turističke potražnje destinacije, to će pogođenost hotela fluktuacijama potražnje u najvećoj mjeri ovisiti o karakteristikama područja u kojem je hotel smješten. Problem sezonske koncentracije potražnje osobito je izražen kod hotela koji posluju u područjima gdje je osnovni motiv dolaska odmor na suncu i moru.[23] Toj vrlo volatilnoj potražnji suprotstavlja se relativno neelastična ponuda ograničena tehnički raspoloživim kapacitetima (npr. brojem ležaja) i dizajnirana na maksimalni kapacitet. Posljedica navedenog je visoka promjenjivost novčanog toka i zarada.*
7. Proces proizvodnje, tj. pružanja i konzumacije usluge odvijaju se istovremeno, drugim riječima, dolazi do prostornog i vremenskog spajanja ponude i potražnje	*Hotel neprodane kapacitete ne može ni na jedan način uskladištiti za kasniju prodaju, npr. sobu koja nije iznajmljena danas "uskladištiti" za sutra. Zbog toga pad potražnje za uslugama hotela ima značajne negativne efekte na poslovanje jer se visoki fiksni troškovi svakako moraju pokriti, dok, s druge strane, na vrhuncu sezone hotel neće biti u stanju apsorbirati cijelu novonaraslu potražnju i tako navedene gubitke kompenzirati. Očito je da nemogućnost "skladištenja" usluga čini hotelsko poslovanje iznimno neelastičnim na promjene potražnje te nameće potrebu pozornog planiranja kapaciteta.*
8. Problemi usporedivosti podataka u analizi financijske situacije i financijskih efikasnosti hotelijerskih poduzeća	*U analizi utjecaja na upravljanje prihodom i dobiti hotelijerskih poduzeća nužno je voditi računa o usporedivosti podataka vezanih ne samo za kvalitetu pojedinih hotela, njihovu veličinu, kategoriju, lokaciju, aktivnosti, vlasništvo i sl., nego i o usporedivosti hotelijerskih poduzeća u ljetnim i zimskim turističkim destinacijama, gradskih i sezonskih hotela te drugim spefičnostima karakterističnim za hotelijersku djelatnost. Uspostava sustava usporedive skupine hotelskih poduzeća treba omogućiti kvalitetnu usporedbu rezultata na razini hotelijerske djelatnosti, ali isto tako i stvaranje kvalitetne podloge za uspostavljanje sustava benchmarkinga hrvatskih hotelijerskih poduzeća.*
9. Rizik ulaganja	*Hotelijerstvo kao izrazito sezonska djelatnost je pod velikim utjecajem tržišnih i netržišnih čimbenika okarakteriziranih posljedično visokim rizikom ulaganja i niskom stopom prinosa na uloženi kapital. Povrat investicije vezuje se uz stopu rizika investiranog kapitala (poslovnu neizvjesnost). Rizik investiranja u hotelijerskoj djelatnosti predstavlja i dalje skrivenu opasnost koja priliku može izroditi u neuspjeh poslovanja posebice u kontekstu visoko zahtijevanih prinosa na kapital zbog visoko propulzivne djelatnosti pa je stoga i zabrinjavajuća činjenica investiranja u turizmu pad povrata na investirani kapital.[24]*

Izvor: vlastita obrada autora.

Labilna potražnja za hotelskim uslugama suočava se s dodatnim problemom – relativno neelastičnim kapacitetima ponude. Naime, ponuda hotelskih kapaciteta u kratkom roku je potpuno neelastična na porast potražnje. Uzrok tome s jedne strane je nemogućnost skladištenja hotelske usluge, a s druge, velik udio stalne imovine u ukupnoj vrijednosti imovine ili točnije visok udio fiksnih troškova u ukupnim troškovima.

Povećanje smještajnih kapaciteta podrazumijeva dugotrajne te kapitalno intenzivne radove koji dovode do porasta fiksnih troškova po jedinici učinka te često nisu ekonomski opravdani za zadovoljenje kratkotrajnog sezonskog porasta potražnje.

Sve to otežava i činjenica da je uslijed visoke kapitalne intenzivnosti u hotelijerskom poduzeću potreba za financijskim sredstvima vrlo visoka što zahtijeva i adekvatan odgovor financijskim menadžmentom. Stoga se financijski resursi hotelijerskog poduzeća trebaju upošljavati na način da omogućuju pokrivanje tekućih financijskih zahtjeva uz održavanje troškova financiranja na što je moguće nižoj razini, a sve bez dovođenja u pitanje ispunjenja ciljeva i strategije hotelijerskog poduzeća.

Poseban problem je zasićenost hotelijerskog tržišta sve većom ponudom što potrošačima omogućava da stalno imaju na raspolaganju sve širu ponudu u granicama iste razine cijena. U takvim uvjetima utjecaj hotelijerskih poduzeća na prodajnu cijenu ograničen je konkurencijom. Potrošače u turističkom segmentu tržišta najčešće primarno ne zanima cijena hotelskih usluga, već vrijednost koju dobivaju za svoj novac. Gospodarski, tehnološki i kulturološki razvitak kroz fenomen globalizacije daje poticaj masovnosti putovanja i istovremenoj kvalitetnijoj prometnoj dostupnosti cjelokupne ponude za potencijalne potrošače. [25] To dodatno zaoštrava konkurenciju jer se potrošači praktički za istu cijenu mogu koristiti hotelskim uslugama u različitim dijelovima svijeta.

3. ZAKLJUČAK

Svaka gospodarska djelatnost ima svoje posebnosti koje se nedvojbeno odražavaju na poslovanje poduzeća unutar nje. To je slučaj i s hotelijerstvom. Poznavanje i primjena suvremenih metoda i tehnika menadžmenta te brže i učinkovitije uvođenje novih, u svjetskoj praksi već priznatih pokazatelja, postaje nezaobilazan resurs u ostvarivanju ciljeva hotelijerskog poslovnog sustava i poboljšanja sadašnje niske razine operativne efikasnosti. Pretpostavka izravnog utjecaja menadžmenta na efikasnost i uspješnost hotelijerskih poduzeća te posebice na provođenje mjera optimalne politike solventnosti je detaljno poznavanje bitnih obilježja hotelijerske djelatnosti koja utječu na analizu financijskog poslovanja i financijsku efikasnost u hotelijerskim poduzećima.

Literatura:

Knjige:

1. Avelini Holjevac, I., Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za hotelski i turistički menadžment, Opatija, 1998.
2. Bunja Đ., Turističko ugostiteljstvo, Sveučilište u Zadru, Odjel za informatologiju i komunikologiju Zadar, 2006.
3. Cerović, Z., Hotelski menadžment, Opatija, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, 2003.
4. Ditmer, P., Dimensions of the hospitality industry, Third edition John Willey & Sons, Inc., New York, 2002.
5. Frey, M., Netzwerkmanagement in der Hotelindustrie – Gestaltungsansätze für Klein und Mittelunternehmen, Dissertation Nr. 2622, Universität St. Gallen, 2002.

[23] U primorskim mjestima Hrvatske tijekom četiri mjeseca (lipanj – rujan) ostvari se 70 - 80% ukupno ostvarenih noćenja. Vidjeti: Vrtiprah, V., Pavlic, I., Menadžerska ekonomija u hotelijerstvu, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, 2005., str. 41.

[24] Čimbenici ograničenja ulaganja u hotelijerstvu jesu otežani uvjeti poslovanja u hotelijerstvu vezani uz nisku produktivnost, visoke fiksne troškove, nisku ekonomičnost i rentabilnost pa time i profitabilnost.

[25] Bunja Đ., Turističko ugostiteljstvo, Sveučilište u Zadru, Odjel za informatologiju i komunikologiju Zadar, 2006., str. 10.

6. Guilding, C., Financial Management for Hospitality Decision Makers, Butterworth – Heineman, Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP, UK, 2008.
7. Ingram, H., Ransley, J., *Developing Hospitality Properties and Facilities*, Butterworth-Heinemann, Oxford, 2000.
8. Pizam, A., (Chief editor), International encyclopedia of hospitality management, Elsevier Butterworth-Heinemann Linacre House, Jordan Hill, Oxford OX2 8DP, 30 Corporate Drive, Burlington, MA 01803, 2005.
9. Powers, T., Introduction to the Hospitality Industry, Third Edition, John Willey & Sons, Inc., New York, 1995.
10. Rispoli, M., Tamma, M., Le imprese alberghiere nell'industria dei viaggi e del turismo, CEDAM, Padova, 1996.
11. Roberts, J., Marketing for the Hospitality Industry, Hodder&Stoughton, Sevenoaks, 1993.
12. Vrtiprah, V., Pavlić, I., Menadžerska ekonomija u hotelijerstvu, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, 2005.
13. Wild, J. J., L. A., Subramanyam, K. R.: Financial Statement Analysis, Tenth Edition, McGraw Hill - Irwin, New York, 2008.

Časopisi i publikacije:

1. King, C. A., "What is Hospitality?" International Journal of Hospitality Management, September/December 1995., Vol 14, No 3 / 4 str., 1995.
2. Ivandić, N., HRVATSKO HOTELIJERSTVO 2006. „Turistički cvijet - Kvaliteta za Hrvatsku 2007." Hrvatski hotelijerski forum, Bol, 24. rujna 2007., Institut za turizam Zagreb, 2007.
3. Lashley, C., "In search for hospitality: towards a theoretical framework" International Journal of Hospitality Management March 2000, Vol 19, No 1, 2000.
4. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 11th revised edition, Hotel association of New York City, American Hotel & Lodging Educational Institute and Hospitality Financial and Technology Professionals, 2014.

Zakoni, pravilnici i upute:

1. Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Nar. nov., br. 85/15.
2. Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. – NKD 2007. (Nar. nov., br. 58/07. i 72/07.).
3. Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Nar. nov., br. 88/07., 58/08., 62/09., 63/13., 33/14. i 92/14.

Internetski izvori:

1. http://www.hotelnewsnow.com/Article/14281/5-changes-coming-in-hotel-financial-reporting#sthash.gFeNZDfv.dpuf., (podatci preuzeti 10. 4. 2016.).
2. http://www.portalalfa.com/mambo/index.php?option=com_content&task=view&id=2848&Itemid=183, (podatci preuzeti 10. 4. 2016.).

Pretplata
2016.

Pretplata za jedno izdanje časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" za 2016. godinu s uključenim PDV-om:

1. TISKANO IZDANJE ..... 1.298,00 kn
2. INTERNET IZDANJE ..... 998,00 kn
3. TISKANO + INTERNET IZDANJE ..... 1.796,00 kn

PRETPLATA UKLJUČUJE:

- 12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica"
- prilog RIF-ove Obavijesti 2016.
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006.)
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza, prava i plaća
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima

RAČUNOVODSTVO i financije

PRETPLATA NA 3 I VIŠE IZDANJA UKLJUČUJE:

- popust 15% na ukupan iznos pretplate
- 12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica"
- prilog RIF-ove Obavijesti 2016.
- neograničen broj telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006.)
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza, prava i plaća
- dva sata usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima

POSEBNA PONUDA

Poštovane dame i gospodo pretplatnici, za 2016. godinu slobodni smo vam ponuditi:

POSEBNU PONUDU PO CIJENI OD 3.898,00 KUNA S PDV-OM KOJA UKLJUČUJE:

- tiskano izdanje časopisa (12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica")
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006.)
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a, prilog RIF-ove Obavijesti 2016.
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza prava i plaća
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima
- 1 pisani odgovor
- 5 seminara / radionica u toku godine

PO PRIHVAĆANJU PONUDE SKLAPA SE UGOVOR

Kupcima posebne ponude omogućava se plaćanje u 6 jednakih rata, a pristup seminarima i radionicama uz obveznu prethodnu najavu.
Ako se odlučite za posebnu ponudu ili imate dodatnih pitanja molimo da nam se javite:

e-mailom **pretplata@rif.hr**
telefonom **01/4501 425** *ili* **01/4501 423.**

Za informacije o našim ostalim proizvodima i uslugama posjetite našu internet stranicu **www.rif.hr**

SABINA DUGONJIĆ, dipl. iur.
Općinski građanski sud, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Zaštita posebnih kategorija radnika s posebnim osvrtom na novine uvedene Zakonom o radu 2014. godine

U članku je riječ o temi na koji se način od otkazivanja štite pojedine kategorije radnika. Proizlazi da su pojedine kategorije radnika zaštićene od svih vrsta otkaza osim od redovitog otkaza u slučaju likvidacije poslodavca i prilikom stečaja. S druge strane, da bi se otkazalo pojedinim kategorijama radnika potrebna je suglasnost radničkog vijeća u odnosu na koju (suglasnost) Zakon o radu iz 2014. donosi određene novine. Prikazana je i sudska praksa kao značajan putokaz pri rješavanju dvojbenih pitanja koja se pojavljuju.

1. UVOD

Kad promatramo zaštitne odredbe Zakona o radu[1] koje se odnose na otkaz ugovora o radu, vidimo da svi radnici ne uživaju jednaku pravnu zaštitu. Naime, ZR pojedinim kategorijama radnika pruža zaštitu od otkaza ugovora o radu tako da jednoj kategoriji radnika skoro apsolutno zabranjuje davanje otkaza, za druge kategorije radnika uvjetuje dopuštenost davanja otkaza prethodnom suglasnošću radničkog vijeća odnosno sindikata,[2] dok se na većinu radnika (koja bi predstavljala treću kategoriju) primjenjuju odredbe o obvezi savjetovanja poslodavca s radničkim vijećem prilikom otkazivanja određenog ugovora o radu.[3] Zakon o radu iz 2014. u tom pogledu unosi i određene novine, odnosno mogućnost davanja redovitog otkaza, a što ćemo u nastavku izložiti.

2. ZABRANA OTKAZIVANJA

Skoro apsolutnom zabranom od otkaza ZR je zaštitio trudnicu za vrijeme trudnoće, korištenja rodiljnog, roditeljskog, posvojiteljskog dopusta, rada s polovicom punog radnog vremena, rada u skraćenom radnom vremenu zbog pojačane njege djeteta, dopusta trudnice ili majke koja doji dijete, te dopusta ili rada u skraćenom radnom vremenu radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju, odnosno u roku petnaest dana od prestanka trudnoće ili prestanka korištenja tih prava, tako da poslodavac ne može otkazati ugovor o radu trudnici i osobi koja se koristi nekim od spomenutih prava. (čl. 34. st. 1. ZR)

Ako je poslodavcu na dan davanja otkaza bilo poznato postojanje okolnosti iz stavka 1. čl. 34. ili ako radnik u roku petnaest dana od dostave otkaza obavijesti poslodavca o postojanju okolnosti iz stavka 1. tog članka te o tome dostavi odgovarajuću potvrdu ovlaštenog liječnika ili drugog ovlaštenog tijela, otkaz je ništetan (čl. 34. st. 2. ZR).

Osim navedenim kategorijama radnika, ZR zabranjuje poslodavcu otkazivanje radnog odnosa radniku koji je pretrpio ozljedu na radu ili je obolio od profesionalne bolesti te je privremeno nesposoban za rad zbog liječenja ili oporavka u razdoblju privremene nesposobnosti za rad zbog liječenja ili oporavka (čl. 38. ZR-a). Također, čl. 186. st. 1. podstavak 2. ZR-a, propisuje da radnik ne smije biti stavljen u nepovoljniji položaj od drugih radnika zbog članstva u sindikatu, a osobito nije dopušteno otkazati ugovor o radu ili na drugi način staviti radnika u nepovoljniji položaj od ostalih radnika, zbog njegovog članstva u sindikatu ili sudjelovanja u sindikalnim djelatnostima izvan radnoga vremena, a uz suglasnost poslodavca i za vrijeme radnoga vremena.

2.1. Zabrana otkaza trudnici i drugim kategorijama radnika iz čl. 34. st. 1. ZR-a

Kao što je već rečeno, prema čl. 34. st. 1. ZR-a za vrijeme trudnoće, korištenja rodiljnog, roditeljskog, posvojiteljskog dopusta, rada s polovicom punog radnog vremena, rada u skraćenom radnom vremenu zbog pojačane njege djeteta, dopusta trudnice ili majke koja doji dijete, te dopusta ili rada u skraćenom radnom vremenu radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju, odnosno u roku petnaest dana od prestanka trudnoće ili prestanka korištenja tih prava, poslodavac ne može otkazati ugovor o radu trudnici i osobi koja se koristi nekim od spomenutih prava. U skladu s navedenom zakonskom odredbom poslodavac ne smije otkazati navedenim radnicima ugovor o radu za vrijeme dok se koriste nekim od navedenih prava te petnaest dana nakon prestanka trudnoće odnosno prestanka korištenja tih prava pa je otkaz ništetan ako bi poslodavcu na dan davanja otkaza bilo poznato postojanje okolnosti iz čl. 34. st. 1. ili kad je poslodavac dao otkaz, a radnik je u roku petnaest dana od dana dostave otkaza obavijestio poslodavca o okolnostima koje otkaz čine nevažećim i ako o tome pridonese potvrdu ovlaštenog

[1] Nar. nov., br. 93/14., u daljnjem tekstu ZR.

[2] Čl. 151. ZR-a.

[3] Prema čl. 150. st. 1. ZR, prije donošenja odluke važne za položaj radnika, poslodavac se mora savjetovati s radničkim vijećem o namjeravanoj odluci te mora radničkom vijeću dostaviti podatke važne za donošenje odluke i sagledavanje njezina utjecaja na položaj radnika.

liječnika ili drugog ovlaštenog tijela (čl. 34. st. 2.).[4] U tom je smislu i sudska praksa zauzela pravno shvaćanje:

„Temeljem čl. 70. st. 1. Zakona o radu (Nar. nov., br. 38/95., 54/95., 64/95., 17/01., 82/01., 114/03. i 30/04. - dalje: ZR) (sada čl. 34. st. 1. op. a.) za vrijeme trudnoće, korištenja rodiljnog dopusta, korištenja prava na rad u skraćenom radnom vremenu roditelja, odnosno posvojitelja, korištenja posvojiteljskog dopusta i dopusta za njegu djeteta s težim smetnjama u razvoju te 15 dana nakon prestanka trudnoće, odnosno prestanka korištenja tih prava, poslodavac ne može otkazati trudnici odnosno osobi koja se koristi nekim od spomenutih prava. Slijedom navedenog zakonskog propisa tužiteljica je bila zaštićena od otkaza 15. dana nakon proteka korištenja porodiljnog dopusta, tj. 15 dana nakon 28. siječnja 2001., pa joj tuženik nije mogao otkazati ugovor o radu 29. siječnja 2001."

ŽS u Zagrebu, Gžr-2456/08 od 5. svibnja 2009. g. Izv.[5]

Ovakva zakonska odredba bi u praksi vrlo lako mogla dovesti i do apsurdnih situacija tako da se zabranjuje davanje otkaza radniku koji ispunjava neki od uvjeta predviđenih čl. 34. st. 1. ZR-a dok istovremeno taj radnik grubo krši svoje radne obveze. Pojedini autori ističu da se odredbu ne treba tumačiti isključivo gramatički odnosno jezično već odgovarajuće primijeniti odredbe Zakona o obveznim odnosima (čl. 8. ZR-a i čl. 12. ZOO-a) te smatraju da zaštitu od otkaza ne bi trebalo pružati radniku koji grubo i svjesno, posebice ako to radi opetovano, krši obveze iz radnog odnosa, odnosno u slučaju osobito teške povrede iz radnog odnosa, kada uz uvažavanje svih okolnosti i interesa obiju ugovornih strana, nastavak radnog odnosa nije moguć.[6] Iako smo u potpunosti suglasni da se ne bi smjela apsolutna zaštita od otkaza pružati radnicima koji grubo krše radne obveze ili ih krše opetovano, ne bi prihvatili stav da se odredba čl. 34. ZR-a ne tumači onako kako je formulirana već uz primjenu odredbi Zakona o obveznim odnosima. To stoga što je tekst zakona najmjerodavniji oslonac za tumačenje zakona, te je tekst zakona temelj za tumačenje, a ne rezultat koji se želi postići. Poštivanje teksta zakona rezultira pravnom sigurnošću (u konkretnom slučaju ne bi se znao omjer iznimki od uvjeta propisanih čl. 34. st. 1. ZR-a) te je sudac dužan primijeniti zakon i onda kada se ne slaže s rezultatom. U ovom slučaju tekst članka 34. st. 1. ne ostavlja mogućnost izuzetka, a niti je putem čl. 8. ZR-a moguće primijeniti odredbe Zakona o obveznim odnosima jer prema čl. 8. ZR-a opći propisi obveznog prava primjenjuju se na pitanja koja nisu uređena ZR-om ili drugim zakonom. To znači da će se odredbe obveznog prava primjenjivati u slučaju kad neki institut nije uređen radnopravnim propisom pa zbog toga postoji praznina koju je potrebno nadomjestiti odredbama obveznog prava. Ovdje je riječ o lošoj zakonskoj odredbi (čl. 34. st. 1. ZR-a), pa bi se stoga priklonili stavu drugih autora da bi valjalo preispitati domašaj ove odredbe i izmijeniti ZR tako da se otkaz omogući u slučajevima ako zbog skrivljenog ponašanja radnika u slučaju teške povrede (ili opetovanog ponavljanja lakših povreda radnih obveza) omogući davanje otkaza kategorijama radnika navedenim u čl. 34. st. 1. ZR-a.[7]

Zabrana otkazivanja zaštićenoj kategoriji radnika znači da se odluka o otkazu ne može donijeti sve dok se radnik koristi tim pravom pa ako je ugovor o radu već otkazan, a kod radnika naknadno nastupi neki od slučajeva iz čl. 34. ZR-a, tom radniku temeljem čl. 121. ZR-a za to vrijeme ne teče otkazni rok, ali prestanak radnog odnosa nastupa nakon prestanka korištenja tog prava. Dakle, ako je radnica zatrudnjela nakon što joj je uručen otkaz ugovora o radu, otkazni rok joj ne teče za vrijeme trudnoće i porodnog dopusta.[8]

Ako sud u postupku pobijanja odluke o otkazu koji je dan apsolutno zaštićenoj kategoriji radnika utvrdi da postoji okolnost iz čl. 34. st. 1. ZR-a, ne mora izvoditi daljnje dokaze radi utvrđivanja opravdanosti odluke o otkazu, već je dovoljno utvrditi činjenicu da se radi o zaštićenoj kategoriji radnika.[9]

2.2. Kada postoji mogućnost otkazivanja ugovora o radu?

Odredbom čl. 34. st. 4. ZR propisano je da se tijekom provedbe postupka likvidacije u skladu s posebnim propisom može otkazati zbog poslovno uvjetovanih razloga ugovor o radu radnici za vrijeme trudnoće, korištenja rodiljnog, roditeljskog, posvojiteljskog dopusta, rada s polovicom radnog vremena, rada u skraćenom vremenu zbog pojačane njege djeteta, dopusta trudnice ili majke koja doji dijete, te dopusta ili rada u skraćenom radnom vremenu radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju roditeljima.

Očito se ovom odredbom nastojalo regulirati radnopravni status navedenih zaštićenih kategorija radnika u slučaju provedbe postupka likvidacije u skladu s posebnim propisom, ali i omogućiti nesmetano provođenje samog postupka likvidacije.

Smatramo da se to nije do kraja uspjelo novim rješenjem u odnosu na prestanak ugovora na temelju otkaza.[10] To stoga što odredba čl. 34. ZR-a nije usklađena s odredbama ZR-a koje reguliraju otkazni rok (čl. 121. ZR-a). Naime, ako je u tijeku postupak likvidacije, poslodavac bi radniku trebao dati redoviti poslovno uvjetovani otkaz. Radni odnos na temelju tog otkaza prestaje istekom otkaznog roka (čl. 115. st. 1. ZR-a). Međutim, budući da je čl. 121. st. 2. ZR-a propisano da otkazni rok ne teče za vrijeme trudnoće, korištenja rodiljnog, roditeljskog, posvojiteljskog dopusta, rada s polovicom radnog vremena, rada u skraćenom vremenu zbog pojačane njege djeteta, dopusta trudnice ili majke koja doji dijete, te dopusta ili rada u skraćenom radnom vremenu radi skrbi i njege djeteta s težim smetnjama u razvoju prema posebnom propisu – proizlazi da tim radnicima neće prestati radni odnos (ugovor prestaje istekom otkaznog roka) dok god su u tom zaštićenom statusu. U međuvremenu nad poslodavcem bi se trebao provesti postupak likvidacije te potom i brisanje iz sudskog registra što se ne može provesti jer se u tom društvu još uvijek nalazi osoba koja je u radnom odnosu.

---

[4] *"Izvješće o bolovanju zaprimljeno je kod tuženika 3. prosinca 1998. godine i tuženik je tako imao saznanje da tužiteljica koristi bolovanje zbog komplikacija u trudnoći, ali je usprkos tome, 14. prosinca 1998. godine odbio zahtjev za zaštitu prava i potvrdio odluku o otkazu ugovora o radu, čime je postupio protivno čl. 70. st. 1. i 2. ZR. Radi navedenog odluka tuženika je nezakonita."*

Gž 1315/99 od 20. 3. 2000 Županijski sud u Sisku, IO VS 200-2.

[5] Izvorna odluka iz sudske prakse što ih je pregledala autorica kao sutkinja ovlaštena za praćenje i proučavanje sudske prakse na Općinskom radnom sudu u Zagrebu u razdoblju od 2012. do 2015.

[6] Knežević, Nikola, članak Zabrana otkaza ugovora o radu, Informator, br. 4532-4533 od 16. 8. 1997. godine

[7] Crnić, Ivica, Komentar Zakona o radu, Organizator Zagreb, 1999., str. 121.

[8] *„Apsolutna zabrana otkaza radniku na porodnom dopustu znači da se odluka o otkazu ne može donijeti sve dok se radnik koristi tim pravom pri čemu nije odlučno što prestanak radnog odnosa nastupa nakon prestanka korištenja tog prava".*

Vs Rev -1805/01. od 2. listopada 2002. IO VS 2002-2.

[9] *„Među strankama nije sporno da je tuženik bio upoznat s činjenicom da je tužiteljica trudna i da je za vrijeme trudnoće donio odluku o izvanrednom otkazu ugovora o radu tužiteljice, pa je pravilno prvostupanjski sud ocijenio da je pobijana odluka protivna zakonskoj odredbi iz članka 70. st. 1. ZR. S obzirom na nezakonitost pobijane odluke tuženika zbog povrede navedene zakonske odredbe nije niti bilo potrebe izvoditi daljnje dokaze na okolnost opravdanosti razloga za otkaz, kako je to pravilno zaključio prvostupanjski sud...*

ŽS u Zagrebu, Gžr-1219/02. od 14. siječnja 2003. Izv.

[10] U tom smisli vidjeti i Milković, Darko: Sporna pitanja novog Zakona o radu, Aktualnosti hrvatskog zakonodavstva i pravne prakse, Godišnjak 22., Organizator d.o.o. Zagreb i Hrvatsko društvo za građanskopravne znanosti i praksu, 2015., str. 164.

Smatramo da je zakonodavac u čl. 121. ZR-a trebao predvidjeti iznimku od pravila da otkaz ne teče za vrijeme korištenja jednog od navedenog prava, kako bi odredba o otkazu zbog likvidacije društva postigla svrhu. Ovako proizlazi da imamo novu odredbu kojom se nije uspjelo ono što se namjeravalo i koja stoga uopće ne opravdava svoje postojanje. U tom bi smislu trebalo intervenirati prilikom donošenja novele ZR-a.

Isto tako, navedene kategorije radnika ne uživaju zaštitu od otkaza u stečajnom postupku. Naime, temeljem odredbe čl. 191. st. 3. Stečajnog zakona[11], nakon otvaranja stečajnoga postupka stečajni upravitelj u ime dužnika poslodavca i radnik mogu otkazati ugovor o radu, bez obzira na ugovoreno trajanje ugovora i bez obzira na zakonske ili ugovorene odredbe o zaštiti radnika pa tako u slučaju otvaranja stečajnog postupka otkaz ugovora o radu može se dati i radnici i za vrijeme trudnoće, što znači da navedene kategorije radnika u stečajnom postupku ne uživaju zaštitu od otkaza. U tom smislu je i sudska praksa:

"...nakon otvaranja stečajnoga postupka stečajni upravitelj u ime dužnika poslodavca i zaposlenik mogu otkazati ugovor o radu, bez obzira na dogovoreno trajanje ugovora ili dogovoreno isključenje prava na redoviti otkaz te bez obzira na zakonske ili ugovorene odredbe o zaštiti zaposlenika (čl. 120. st. 2. SZ). Otkazati se dakle može i bez obzira "na zakonske odredbe o zaštiti zaposlenika", dakle i bez obzira na odredbu iz čl. 70. ZR po kojoj poslodavac ne može otkazati ugovor o radu radnici za vrijeme trudnoće. Stečajni postupak se provodi radi skupnoga namirenja vjerovnika stečajnoga dužnika, unovčenjem njegove imovine i podjelom prikupljenih sredstava vjerovnicima (čl. 2. st. 1. SZ), a nakon okončanja završne diobe stečajno vijeće donosi rješenje o zaključenju stečajnoga postupka i stečajni dužnik pravna osoba briše se iz sudskog registra i time prestaje postojati (čl. 196. SZ). "

Vrhovni sud, Revt 150/02 od 23. 10. 2002. Izbor odluka 1/2003.

Zabrana otkazivanja ugovora o radu zbog postojanja okolnosti kod navedene kategorije radnika ne odnosi se i na druge slučajeve prestanka radnog odnosa pa tako postojanje tih okolnosti ne sprečava prestanak ugovora o radu sklopljenog na određeno vrijeme, a isto tako zabrana se ne odnosi niti na slučaj prestanka radnog odnosa zbog nastupanja ugovorenog raskidnog uvjeta. Tako i sudska praksa:

Člankom 70. ZR propisuje se zabrana samo otkaza ugovora o radu za vrijeme korištenja porodnog dopusta, ali se ta zabrana ne odnosi i na druge slučajeve prestanka ugovora o radu. Stoga, tuženik u konkretnom slučaju nije postupio suprotno odredbi čl. 70. ZR. Naime, kako su nižestupanjski sudovi pravilno utvrdili da ugovor od 19. siječnja 1998. godine, kojim je ugovoren prestanak ugovora o radu ako tužiteljica do 26. lipnja 1999. godine ne položi dopunsko pedagoško-psihološko obrazovanje, nije ništav, budući je sklopljen u skladu s odredbom čl. 9. st. 1. Pravilnika o stručnoj spremi i pedagoško-psihološkom obrazovanju učitelja i stručnih suradnika u osnovnom školstvu (Nar. nov., br. 47/96.), to je na temelju čl. 74. st. 3. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 53/91., 73/91., 3/94., 7/96. i 112/99.; dalje ZOO), koji se u smislu čl. 6. ZR primjenjuje na ugovor o radu, kada zakonom nije što drugo određeno, ugovor o radu tužiteljici prestao ispunjenjem navedenog uvjeta...

Vs Revr -211/06 od 19. travnja 2006. godine IO VS 2006-2

Na kraju, napominjemo da poslodavac čini najteži prekršaj iz čl. 229. st. 1. toč. 9. ZR-a, kojim je predviđena kazna za poslodavca od 61.000,00 do 100.000,00 kuna, ako za vrijeme trudnoće ili korištenja navedenih prava ili u roku petnaest dana od prestanka trudnoće ili prestanka korištenja tih prava, (čl. 34. st. 1.) otkaže ugovor o radu spomenutoj zaštićenoj kategoriji radnika.

2.2.1. Posebno o otkazu kod probnog rada

Nezadovoljavanje radnika na probnom radu predstavlja posebno opravdan razlog za otkaz ugovora o radu (čl. 53. st. 3. ZR-a). Na taj otkaz ugovora o radu ne primjenjuju se odredbe ZR-a o otkazu, [12] osim odredbe kojim je regulirano da otkazni rok počinje teći danom dostave otkaza ugovora o radu (čl. 121. st. 1. ZR-a), odredbe o sudskom raskidu ugovora o radu (čl. 125. ZR-a) te odredbe prema kojoj otkaz ugovora o radu mora imati pisani oblik, biti obrazložen i dostavljen radniku (čl. 120. ZR-a).

Budući da uz navedene članke nije ugovorena primjena i čl. 34. ZR-a kojim se zabranjuje otkazivanje ugovora o radu trudnicama i radnicima na rodiljnom dopustu, odnosno korištenju drugog sličnog prava, postavlja se pitanje što je s tim zaštićenim kategorijama radnika. Slažemo se s razmišljanjem da se radnicama tijekom njihovog porodnog dopusta ne bi smjelo otkazati ugovor o radu, neovisno o tome što čl. 34. ZR-a nije posebno apostrofiran kao odredba koja se kod otkaza za vrijeme probnog rada i dalje primjenjuje.[13] Naime, prema čl. 140. Ustava RH, međunarodni ugovor ako je sklopljen i potvrđen u skladu s Ustavom, čini dio unutarnjeg pravnog poretka RH te je po pravnoj snazi iznad zakona. Budući da je Europska socijalna povelja koja čl. 8. st. 1. t. 2. zabranjuje otkaz ženi tijekom porodnog dopusta međunarodni ugovor, proizlazi zabrana otkazivanja tim kategorijama radnika neovisno o odredbama ZR-a.[14]

U odnosu na trudnice situacija je drugačija. Naime, one kod nas zaštitu uživaju isključivo prema čl. 34. ZR-a jer RH nije prihvatila revidiranu Europsku socijalnu povelju kojom se naknadno proširila zaštita od otkazivanja i te kategorije radnica. Obzirom na te činjenice, proizlazi da trudnice ne uživaju zaštitu u slučaju otkazivanja ugovora o radu zbog nezadovoljavanja na probnom radu. Dakle, ako poslodavac smatra da radnica koja za vrijeme trudnoće ne zadovolji na probnom radu, može joj otkazati ugovor o radu s tog osnova. Međutim, ako primjerice, trudnici za vrijeme probnog rada poslodavac želi dati otkaz zbog skrivljenog ponašanja – tad će taj otkaz sud utvrditi nezakonitim jer ona u odnosu na tu (ili drugu vrstu redovitog, odnosno izvanrednog otkaza) uživa punu zaštitu u smislu čl. 34. ZR-a.

2.3. Zabrana otkazivanja kad je privremena nesposobnost uzrokovana ozljedom na radu ili profesionalnom bolešću

Prema čl. 38. ZR-a, radniku koji je pretrpio ozljedu na radu ili je obolio od profesionalne bolesti te je privremeno nesposoban za rad zbog liječenja ili oporavka, poslodavac ne može otkazati ugovor o

[11] Stečajni zakon (Nar. nov., br. 71/15.) čl. 191. st. 2. propisano je da je otvaranje stečajnoga postupka poseban opravdani razlog za otkaz ugovora o radu.

[12] To primjerice znači da poslodavac kod ovog otkaza nema obvezu savjetovanja s radničkim vijećem, odnosno sindikalnim povjerenikom kao što nema obvezu ni pribavljati suglasnost za zaštićene kategorije radnika, da može otkazati i radniku koji je pretrpio ozljedu na radu ili je obolio od profesionalne bolesti te je privremeno nesposoban za rad zbog liječenja ili oporavka, nema obvezu prethodnog upozoravanja radnika da je kršio obveze iz radnog odnosa kao ni ostale obveze koje ZR propisuje za poslovni i osobno uvjetovani otkaz.

[13] Vidi o tome Rožman, Krešimir: Otkaz zbog nezadovoljavanja na probnom radu, Radno pravo, br. 7. - 8/13., str. 23.

[14] Europska socijalna povelja primjenjuje se na temelju Zakona o potvrđivanju Europske socijalne povelje, Dodatnog protokola Europskoj socijalnoj povelji, Protokola o izmjenama Europske socijalne povelje i Dodatnog protokola Europskoj socijalnoj povelji, a objavljena je u Narodnim novinama, Međunarodni ugovori, br. 12/02.

radu u razdoblju privremene nesposobnosti za rad zbog liječenja ili oporavka. Dakle, radi se o slučaju apsolutne zabrane otkaza ugovora o radu koja se odnosi na redoviti i izvanredni otkaz ugovora o radu kao i na sve otkazne razloge. U tom smislu je i sudska praksa zauzela pravno shvaćanje:

"...temeljem odredbe članka 73. stavak 1. ZR-a (sada čl. 38. ZR op. a.), poslodavac ne može otkazati ugovor o radu dok je zaposlenik koji je pretrpio ozljedu na radu privremeno nesposoban za rad. Ova odredba primjenjuje se bez obzira na vrstu otkaza koji se daje i koji zakonski uvjeti moraju biti ispunjeni da bi se radilo o zakonitom otkazu ugovora o radu".[15]

Napominjemo da (ovakva) zabrana otkaza radniku koji je privremeno nesposoban za rad zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti ne vrijedi u pojedinim slučajevima koje ćemo iznijeti u nastavku. Tako u slučaju prestanka ugovora o radu sklopljenog na određeno vrijeme ova zabrana otkazivanja ne obvezuje poslodavca jer ugovor prestaje istekom roka na koji je ugovoren.[16] Nadalje, kao što ni zaštićene kategorije radnika iz čl. 34. st. 1. ZR nemaju zaštitu od otkaza ako je došlo do otvaranja stečajnog postupka jer nakon otvaranja stečaja, stečajni upravitelj može otkazati ugovore o radu bez obzira na zakonske ili ugovorne odredbe o zaštiti radnika, tako ni zaštićene kategorije radnika iz čl. 38. ZR-a u slučaju otvaranja stečajnog postupka ne uživaju zaštitu od otkazivanja.

Inače, poslodavac može otkazati radniku koji je privremeno nesposoban za rad, ako ta nesposobnost nije nastala zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti. Dakle, sama činjenica da se radnik nalazi na bolovanju ne sprečava mogućnost otkazivanja.[17]

Valja reći da ako radnik u tijeku otkaznog roka postane privremeno nesposoban za rad zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti takav otkaz ostaje na snazi. To stoga jer je otkaz dan u trenutku kad radnik nije bio privremeno nesposoban za rad zbog ozljede na radu. U takvoj situaciji otkazni rok ne teče dok traje nesposobnost po navedenim osnovama, kako je to predviđeno čl. 121. st. 2. ZR-a Međutim, u skladu s čl. 121. st. 4. ZR-a, radni odnos tom radniku prestaje najkasnije istekom šest mjeseci od dana uručenja odluke o otkazu ugovora o radu.

Radnik je dužan obavijestiti poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad, a najkasnije u roku tri dana dužan mu je dostaviti liječničku potvrdu o privremenoj nesposobnosti za rad i njezinom očekivanom trajanju koju je dužan radniku izdati ovlašteni liječnik. Ako zbog opravdanoga razloga radnik nije mogao ispuniti tu obvezu, dužan je to učiniti što je moguće prije, a najkasnije tri dana od dana prestanka razloga koji ga je u tome onemogućavao (čl. 37. st. 3. ZR-a). U slučaju da radnik ne dostavi potvrdu o privremenoj nesposobnosti za rad, to je mogući razlog za otkaz ugovora o radu.[18]

2.4. Zabrana nejednakog postupanja zbog sindikalnog članstva ili djelatnosti

Člankom 186. st. 1. ZR-a, predviđen je slučaj apsolutne zabrane otkaza ugovora o radu s ciljem osiguranja slobode i dobrovoljnosti udruživanja u sindikat i sindikalnog djelovanja. Naime, prema čl. 186. ZR-a, radnik ne smije biti stavljen u nepovoljniji položaj od drugih radnika zbog članstva u sindikatu, a osobito nije dopušteno otkazati ugovor o radu ili na drugi način staviti radnika u nepovoljniji položaj od ostalih radnika, zbog njegovog članstva u sindikatu ili sudjelovanja u sindikalnim djelatnostima izvan radnoga vremena, a uz suglasnost poslodavca i za vrijeme radnoga vremena.

3. RELATIVNA ZAŠTITA OD OTKAZIVANJA

ZR predviđa i **relativnu zaštitu** od otkazivanja ugovora o radu, odnosno onu kategoriju radnika za čije se otkazivanje traži suglasnost prije davanja otkaza. Tu takozvanu relativnu zaštitu od otkazivanja, ZR predviđa za člana radničkog vijeća, kandidata za člana radničkog vijeća koji nije izabran, te člana izbornog odbora u vremenu od tri mjeseca nakon ustanovljenja izbornih rezultata, radniku kod kojega postoji smanjena radna sposobnost ili neposredna opasnost od invalidnosti, radnika starijeg od šezdeset godina i predstavnika radnika u organu poslodavca (čl. 151. st. 1. ZR-a). Isto tako, prema čl. 41. st. 3. ZR-a, poslodavac smije otkazati radniku kod kojeg postoji smanjenje radne sposobnosti uz preostalu radnu sposobnost, smanjenje radne sposobnosti uz djelomični gubitak radne sposobnosti ili neposredna opasnost od nastanka smanjenja radne sposobnosti koju je utvrdilo ovlašteno tijelo u skladu s posebnim propisom, otkazati ugovor o radu samo uz prethodnu suglasnost radničkog vijeća pa je i tu riječ o jednom od slučajeva posebne zaštite radnika relativnom zabranom otkaza i suodlučivanju. Također, sindikalnom povjereniku za vrijeme obavljanja te dužnosti i šest mjeseci nakon prestanka te dužnosti, a bez suglasnosti sindikata nije moguće otkazati ugovor o radu (čl. 188. st. 1. toč. 1. ZR-a).

3.1. Obveza pribavljanja suglasnosti za namjeravani otkaz

Kao što smo istaknuli, relativna zaštita od otkaza znači da poslodavac može otkazati ugovor o radu samo uz prethodnu suglasnost radničkog vijeća ili sindikalnog povjerenika odnosno sindikata. Poslodavac takvu suglasnost mora zatražiti u slučaju redovitog i izvanrednog otkaza ugovora o radu kao i u slučaju otkaza s ponudom izmijenjenog ugovora. Ako poslodavac otkaže radni odnos bez da je prethodno zatražio suglasnost, odluka o otkazu je nedopuštena.

---

[15] Vrhovni sud Revr 534/08-2 od 7. siječnja 2009., kao i u odluci Vrhovnog suda Revr-583/04 od 26. 4. 2005. g. i Revr-513/06 od 28. 11. 2006. Izv.

[16] Takvo stajalište je izraženo i u odluci Vrhovnog suda Republike Hrvatske Revr-627/08 od 4. 3. 2009.:

"...prema citiranoj odredbi dok je radnik koji je pretrpio ozljedu na radu ili je obolio od profesionalne bolesti privremeno nesposoban za rad zbog liječenja ili oporavka poslodavac mu ne može otkazati, a ta zabrana se odnosi samo na one ugovore o radu koji su sklopljeni na neodređeno vrijeme.

[17] *„...dopušteno je otkazati ugovor o radu radniku koji je na bolovanju, osim ako je radnik na bolovanju zbog pretrpljene ozljede na radu ili profesionalne bolesti."*

Vrhovni sud Revr 1002/2009-2 od 21. 10. 2009. Izbor odluka 1/09. odluka 142.

„...pravilno je utvrđenje prvostupanjskog suda da je sporni otkaz dan u okviru zakonskog roka iz čl. 107. st. 2. Zakona o radu (Nar. nov., br. 38/95.). Zabrana otkazivanja zbog privremene nesposobnosti za rad odredbom čl. 73. st. 1. ZOR predviđena je samo u slučaju ako je nesposobnost uzrokovana ozljedom na radu ili profesionalnom bolešću. Tužiteljica tijekom postupka nije dokazala da bi se radilo o navedenoj iznimnoj situaciji, pa je pravilno sud prvog stupnja otklonio tvrdnju tužiteljice o nezakonitosti spornog otkaza zbog povrede odredbe čl. 73. st. 1. ZOR."

ŽS u Zagrebu, Gžr-1917/06 od 06. veljače 2007. g., isto tako i VS RH Revr-734/09. od 2. 9. 2009., ŽS u Zagrebu, Gžr-82/03 od 18. siječnja 2005. g.

[18] "Poslodavac je imao opravdani razlog za izvanredni otkaz ugovora o radu u situaciji kad je utvrđeno da radnica nije tuženika kao poslodavca obavijestila o razlogu nedolaska na posao i neobavljanju poslova svog radnog mjesta, niti je dostavila liječničku potvrdu odnosno ničim nije opravdala nedolazak na posao." VS RH Revr-739/07. od 5. 2. 2008., Izv.

"Radnik nije poštovao svoju obvezu obavješćivanja poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad kad potvrdu o bolovanju nije dostavio niti protekom tri dana od zaključenog bolovanja. Slijedom izloženog, ne može se smatrati da je tužitelj na vrijeme obavijestio poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad pa je odluka o otkazu ugovora o radu dopuštena." Žs u Zagrebu, Gžr-2263/08. od 13. 1. 2009. Izv.

Takvo pravno shvaćanje zauzela je i sudska praksa kako to proizlazi iz sljedećih odluka:

"Poslodavac ne može dati otkaz ugovora o radu sindikalnom povjereniku prije nego je dana suglasnost sindikata odnosno prije donošenja odluke suda koja nadomješta takvu suglasnost."

Vs Rev 1763/01. od 5. 6. 2002. godine IO VS 2002-2.

"... kako dakle, poslodavac ne može dati otkaz sindikalnom povjereniku prije nego je dobio suglasnost sindikata, odnosno suda, jer prije dobivanja te suglasnosti ne postoje zakonske pretpostavke otkazivanja, prvostupanjski sud je pravilno primijenio materijalno pravo kada je prihvatio tužbeni zahtjev valjano pri tom ocijenivši da nisu ispunjene zakonske pretpostavke otkazivanja pa se stoga navedeni žalbeni prigovori tuženika ne mogu prihvatiti."

ŽS u Zagrebu, Gžr 583/02 od 10. 9. 2002. Izv.

Ako poslodavac propusti ishoditi suglasnost prije otkaza ugovora o radu, posljedica će biti nedopuštenost odluke o otkazu koja se ne može osnažiti niti naknadnom suglasnošću radničkog vijeća.[19]

Člankom 151. st. 3. ZR-a propisano je da ako se radničko vijeće u roku osam dana ne izjasni o davanju ili uskrati suglasnosti, smatra se da je suglasno s odlukom poslodavca. Dakle, radničko vijeće može svoju suglasnost dati izričito ili prešutno. U slučaju da radničko vijeće uskrati suglasnost na otkaz, takva uskrata suglasnosti mora biti pisana, izričita i nedvosmislena jer tek takva jasna uskrata suglasnosti omogućuje i poslodavcu da i on štiti svoja prava koja ima prema ZR-u.[20]

U slučaju da kod poslodavca nije utemeljeno radničko vijeće, isti je dužan tražiti suglasnost sindikata odnosno sindikalnog povjerenika. Ova obveza proizlazi iz odredbe čl. 153. st. 3. ZR-a, a tako i sudska praksa:

"Svi poslodavci kod kojih nije utemeljeno radničko vijeće, neovisno o tome da li je radničko vijeće po zakonu moglo biti utemeljeno ili ne, a kod kojih djeluje sindikalni povjerenik, moraju se savjetovati sindikalnim povjerenikom o otkazu ugovora o radu."

Vs Rev 1708/00 od 27. 9. 2000. IO VS 2000-2

Napominjemo da kad kod poslodavca nije utemeljeno radničko vijeće niti djeluje sindikat, tad poslodavac nema obvezu pribavljanja suglasnosti prije otkaza ugovora o radu navedenim zaštićenim kategorijama radnika.

3.2. Postupak radi dobivanja uskraćene suglasnosti na otkaz

U odnosu na suglasnost koju Radničko vijeće daje za otkaz ugovora o radu pojedinim kategorijama radnika, ističemo da kad Radničko vijeće odbije dati suglasnost, prema ZR/14, tada o nadomještaju suglasnosti više ne odlučuje sud već arbitraža koju provodi arbitar kojeg s liste koju utvrđuje Gospodarsko-socijalno vijeće, odaberu stranke u sporu.[21] Budući da su se obično sporovi radi nadomještanja suglasnosti vodili u prosjeku po nekoliko godina, u kojem razdoblju poslodavac nije mogao otkazati ugovor o radu, ovo smatramo dobrim rješenjem. Međutim, kad već govorimo o hitnosti ovih postupaka moramo primijetiti sljedeće.

ZR je propisivao (instruktivni) rok od trideset dana u kojem je sud bio dužan odlučiti o tužbi poslodavca za nadomještanje suglasnosti (čl. 150. st. 5. ZR/10). Nije jasno zašto tada, a ni sada, zakonodavac taj rok ne propisuje arbitraži koja će donositi odluku o nadomještanju suglasnosti. Znači li to da izvršna i zakonodavna vlast vole propisivati rokove trećoj grani vlasti (sudskoj), ali ne i arbitražama? Ako se želi postići hitnost u ovim postupcima, a smatramo to opravdanim, tad nije jasno zašto se na toj hitnosti ne inzistira kod ovog novog rješenja i ne propiše rok arbitraži?

Ističemo da je potrebno što prije urediti pitanje funkcioniranja predviđene arbitraže. Naime, čl. 151. st. 5. ZR/14. propisano je da ministar (misli se na ministra rada i mirovinskog sustava, op. a.) uz prethodno mišljenje Gospodarsko socijalnog vijeća, pravilnikom uređuje način izbora arbitara, arbitražni postupak te način obavljanja administrativnih poslova te odlukom utvrđuje visinu i način isplate troškova arbitražnog postupka te nagrade arbitra. Premda nije izrijekom propisano, intencija predlagatelja zakona je da se ti postupci vode pri arbitraži Gospodarsko socijalnog-vijeća.

Napominjemo da, sve dok ministar pravilnikom ne uredi način izbora arbitara, arbitražni postupak te način obavljanja administrativnih poslova kao i visinu i način isplate troškova arbitražnog postupka te nagrade arbitra, suglasnost će se nadomještati prema odredbama dosadašnjeg ZR-a, a to znači i sudskom odlukom (čl. 232. st. 3. ZR-a prijelaznih i završnih odredbi).

Inače, ako gospodarsko-socijalno vijeće nije osnovano ili je prestalo s radom, ministar će u skladu s pravilnicima o načinu izbora arbitara i postupka arbitraže, sam donijeti odluku o imenovanju arbitra u postupku arbitraže (čl. 221. st. 10. ZR-a).

3.2.1. Tijek postupka radi dobivanja uskraćene suglasnosti

U postupku radi nadomještaja suglasnosti na otkaz aktivno je legitimiran poslodavac, a pasivno legitimirano bi bilo radničko vijeće odnosno sindikat koji su uskratili suglasnost. Skrećemo pozornost da poslodavac tada kao tuženika mora naznačiti radničko vijeće odnosno sindikat, a ne predsjednika (člana) radničkog vijeća ili sindikalnog povjerenika. Tako i sljedeća odluka:

"U postupku u kojem poslodavac zahtijeva donošenje sudske odluke koja nadomješta suglasnost sindikata pasivno je legitimiran sindikat, a ne sindikalni povjerenik (radnik)."

Vrhovni sud RH, br. Rev-2061/99. od 13. lipnja 2000. Izv.

U postupku radi nadomještaja suglasnosti na otkaz koje pokreću poslodavci nakon što im je uskraćena suglasnost na otkaz, postavlja se pitanje što treba utvrđivati, odnosno hoće li će se ispitivati postoje li opravdani razlozi za otkaz ili ne treba utvrđivati postoje li opravdani razlozi za otkaz. O tom pitanju, susrećemo različitu praksu i razmišljanja u pravnoj teoriji.

Tako postoji mišljenje obzirom da sudska odluka nadomješta suglasnost na otkaz ugovora o radu, sud pri donošenju takve odluke preuzima funkciju suodlučivanja s tužiteljem kao poslodavcem o otkazu ugovora o radu pa je zbog toga sud dužan ocijeniti opravdanost razloga za otkaz.[22] U tom smislu je i sudska praksa u pojedinim slučajevima:

"...budući da tužitelju, obzirom na uskratu suglasnosti na otkaz ugovora o radu, temeljem odredbe čl. 190. st. 1. al. 3. ZR-a, pripada pravo zahtijevati da suglasnost tuženika nadomjesti sudska odluka, to je, analognoj primjeni odredbe čl. 152. st. 6. ZR-a, prvostupanjski sud bio dužan, obzirom na razloge zbog kojih je tuženik uskratio suglasnost na otkaz ugovora o radu sindikalnoj povjerenici, kao prethodno pitanje raspraviti i utvrditi da li je tužitelj imao opravdani razlog za otkaz ugovora o radu zbog kršenja obveza iz radnog odnosa, a zbog postupaka sindikalne povjerenice koji se istoj stavljaju na teret kao teške povrede obveza iz radnog odnosa, ili tužitelj nije imao opravdani razlog za otkaz, jer o tome ovisi pravilna ocjena opravdanosti

[19] Vs Revr-665/11 od 29. 5. 2012. Izv.

[20] Crnić Ivica, Otkaz ugovora o radu, Zagreb, 2013., str. 146.

[21] Čl. 151. st. 4., 5. i 6. ZR/14.

[22] Crnić Ivica, Otkaz ugovora o radu, Zagreb, 2013., str. 140.

ili neopravdanosti uskrate suglasnosti tuženika na otkaz ugovora o radu sindikalnoj povjerenici R.S. S obzirom da sudska odluka donesena u smislu odredbe čl. 190. st. 3. ZR-a, nadomješta suglasnost na otkaz ugovora o radu, to sud, pri donošenju takve odluke, preuzima funkciju suodlučivanja s tužiteljem o otkazu ugovora o radu, zbog čega je, po ocjeni ovog suda, donoseći odluku kojom nadomješta suglasnost tuženika, dužan ocijeniti opravdanost razloga za otkaz ugovora o radu, jer u protivnom slučaju, tumačeći odluku čl. 152. st. 6. ZR-a na način kako to čini prvostupanjski sud, suglasnost sindikata ne bi imala funkciju suodlučivanja zajedno s poslodavcem kod otkaza ugovora o radu, a bez koje takva odluka ne bi bila dopuštena... "

Žs u Varaždinu Gž 1825/2005-2 od 14. 11. 2005. Izv.

S druge strane postoje mišljenja da u pstupku u kojem se traži nadomještaj suglasnosti za otkazivanje ugovora o radu nekog od zaštićenih kategorija radnika, sud ne treba utvrđivati postojanje opravdanog razloga za otkaz što se opravdava nizom argumenata. U nastavku navodimo primjere sudskih odluka u kojima je vidljivo takvo pravno shvaćanje:

„...iz izvedenih dokaza proizlazi izvjesnost postojanja zakonskog razloga za otkaz i valjanost pravne osnove za otkaz ugovora o radu radniku koji je zaštićen dok nema valjanih dokaza da bi otkazivanje bilo uzrokovano diskriminacijom ili šikaniranjem pri čemu su neodlučni navodi žalitelja kojima analizira pojedine dokaze s ciljem osporavanja opravdanosti otkaza jer je pitanje dopuštenosti otkaza predmet parnice kojom se osporava dopuštenost otkaza, a nije predmet ove parnice..."

Žs u Zagrebu, Gžr-1691/12 od 6. studenoga 2012. Izv.

ili

„... U postupku nadomještanja prethodne suglasnosti radničkog vijeća ili sindikata radnik nije stranka kojem poslodavac namjerava otkazati ugovor o radu, već su stranke poslodavac i radničko vijeće ili sindikat te se već u tom postupku s obzirom na njegov karakter, ne treba ocjenjivati je li ostvaren razlog za otkaz ugovora o radu. U sporu kojim se zahtijeva nadomještanje suglasnosti na otkaz ugovora o radu, a takav je ovaj, potrebno je ocijeniti namjerava li poslodavac otkazati ugovor o radu iz razloga koje propisuje ZR kao dopuštene razloge za otkaz, postoji li zabrana otkaza te upućuje li poslodavac navodima i predloženim dokazima na postojanje osnovane sumnje da se ostvario razlog za otkaz ugovora o radu. Prvostupanjski sud nije utvrdio navedene okolnosti nego je raspravio opravdanost otkaza ugovora o radu, što nije predmet ovog postupka pa se ostvario žalbeni razlog bitne povrede odredaba parničnog postupka iz čl. 354. st. 2. toč. 11. ZPP-a... "

Žs u Zagrebu, Gžr-1622/11. od 21. svibnja 2013. Izv.

Koliko smo mogli zamijetiti ovakvo pravno shvaćanje prevladava u sudskoj praksi.[23]

Smatramo da bi u konkretnom slučaju bilo prihvatljivije pravno shvaćanje koje i prevladava u sudskoj praksi. Naime, mišljenja smo da sud ne treba utvrđivati postojanje opravdanog razloga za otkazivanje ugovora o radu već bi se raspravljanje trebalo ograničiti na utvrđivanje namjerava li poslodavac otkazati ugovor o radu zbog razloga koje propisuje ZR kao dopuštene razloge za otkaz, postoji li zabrana otkaza i upućuje li poslodavac navodima i predloženim dokazima na postojanje osnovane sumnje da se ostvario razlog za otkaz ugovora o radu. Stoga bi dovoljno bilo da poslodavac na razini osnovane sumnje učini vjerojatnim da se ostvario razlog za otkaz, odnosno da dokaže opravdanost namjere za otkazivanje ugovora pa da sud tada usvoji zahtjev kojim se nadomješta uskraćena suglasnost na otkaz.

Nadalje, u postupku nadomještanja prethodne suglasnosti radničkog vijeća ili sindikata radnik nije stranka kojem poslodavac namjerava otkazati ugovor o radu, već su stranke poslodavac i radničko vijeće ili sindikat te se već u tom postupku s obzirom na njegov karakter, ne treba ocjenjivati je li ostvaren razlog za otkaz ugovora o radu. Izvjesnost postojanja zakonskog razloga za otkaz štiti zaštićene kategorije radnika od zlouporabe poslodavca u smislu diskriminacije ili šikaniranja, a istovremeno neulaženjem u meritorno raspravljanje o postojanju opravdanog razloga za otkaz, izbjegava se prejudicirati (ne)zakonitost otkaza jer to može biti predmet samo naknadnog možebitnog postupka u kojem je radnik stranka. Isto tako, sama činjenica da je poslodavac u sudskom postupku ishodio suglasnost za otkaz ugovora o radu, ne mora automatski značiti i da će sud odbiti zahtjev radnika u sudskom postupku u kojem traži utvrđenje nedopuštenosti odluke o otkazu, a to zato jer sud u postupku nadomještaja suglasnosti na otkaz ne ispituje činjenično stanje kao što će sud (po prijedlogu stranaka) u postupku koji je pokrenut radi utvrđenja nedopuštenosti otkaza ugovora o radu.

3.3. Posebnosti vezane za institut nadomještaja suglasnosti na otkaz ugovora o radu

Ovdje je potrebno napomenuti specifičnost računanja roka za izvanredni otkaz koji se daje kategorijama radnika kod kojega postoji smanjena sposobnost ili neposredna opasnost od nastanka invalidnosti, sindikalnom povjereniku, članu radničkog vijeća, kandidatu za člana radničkog vijeća koji nije izabran te članu izbornog odbora u vremenu od tri mjeseca nakon ustanovljavanja izbornih rezultata, radniku muškarcu starijem od šezdeset godina, odnosno ženi starijoj od pedeset i pet godina kojima se može otkazati ugovor o radu samo uz prethodnu suglasnost sindikata/radničkog vijeća, a u slučaju da se suglasnost uskrati, suglasnost može nadomjestiti sudska/arbitražna odluka. Naime, prema čl. 116. st. 2. ZR-a poslodavac izvanredni otkaz može dati u roku 15 dana od dana saznanja za činjenicu na kojoj se otkaz temelji. Budući da poslodavac nije dobio potrebnu suglasnost, on nije u mogućnosti dati otkaz u navedenom roku. U tom slučaju poslodavcu rok od 15 dana teče od dana pravomoćnosti sudske odluke kojom je nadomještena suglasnost. Tako i sudska praksa:

«*Poslodavac ne može dati otkaz sindikalnom povjereniku prije nego je dobio suglasnost sindikata, odnosno suda, pa prije dobivanja*

[23] *„...neosnovano tuženik u žalbi navodi da se prvostupanjski sud trebao upustiti u dokazne prijedloge pribave medicinske dokumentacije kao i provođenje drugih dokaza na okolnosti povreda radnih obveza jer da se radi o odlučnim činjenicama. Zadaća suda je da ocijeni jesu li ispunjene pretpostavke za nadomještanje suglasnosti za otkaz, a prvostupanjski sud u ovom postupku ne može se, upustiti u ocjenjivanje opravdanosti razloga za otkaz, već to može biti predmetnom raspravljanja i ocjenjivanja u postupku između poslodavca i radnika i to u slučaju spora o nedopuštenosti odluke o otkazu ugovora o radu ukoliko ista bude donesena. Ovdje je prvenstveno za ukazati da predmet ovog tužbenog zahtjeva, valja promatrati isključivo u granicama činjeničnog opisa i to razloga za uskraćivanje suglasnosti na otkaz ugovora o rada te da otkaz skrivljenim ponašanjem radnika predstavlja zakonom dopušteni otkazni razlog, a u predmetnom postupku, ne može se ocjenjivati opravdanost razloga za otkaz... "*

(Žs u Zagrebu, Gžr-1025/12 od 03. srpnja 2013. Izv.)

„...U sporovima u kojima se zahtijeva nadomještanje suglasnosti za otkaz ugovora o radu raspravljanje je ograničeno na utvrđivanje namjerava li poslodavac otkazati ugovor o radu iz razloga koje propisuje ZR kao dopuštene razloge za otkaz, postoji li zabrana otkaza, i upućuje li poslodavac navodima i predloženim dokazima na postojanje osnovane sumnje da se ostvario razlog za otkaz ugovora o radu. Stoga je sud prvog stupnja na pravilno utvrđeno činjenično stanje, pogrešno primijenio materijalno pravo iz odredbe čl. 146. st. 1. t. 4. ZR kada je u ovome postupku utvrđivao zakonitost namjeravane odluke o izvanrednom otkazu radnici A. C., jer je pravilnom primjenom citirane zakonske odredbe tužbeni zahtjev valjalo prihvatiti.

(ŽS u Zagrebu Gžr- 433/12-2 od 8. svibnja 2012. Izv.)

suglasnosti ne postoje zakonske pretpostavke otkazivanja. Stoga su sudovi pravilno zaključili da se u konkretnom slučaju, kada je suglasnost za otkazivanje tužitelju dao sud, ne može primijeniti subjektivni rok iz čl. 107. st. ZR koji je protekao prije nego je suglasnost dana.»

Vs Rev 740/98. od 11. 6. 1998. godine IO VS 1998-2.

Glede postojanja pravnog interesa za podnošenje ovakve tužbe radi nadomještaja suglasnosti na otkaz smatramo da treba postojati u trenutku podnošenja tužbe pa činjenica što je možebitno radnik prestao biti zaštićena kategorija nema utjecaja na započetu parnicu. Takvo stajalište nailazimo u predmetu gdje je Općinski radni sud svojom odlukom posl. broj Pr-543/12. od 21. svibnja 2012. odbacio kao nedopuštenu tužbu u dijelu tužbenog zahtjeva za utvrđenje da je neosnovana uskrata suglasnosti sindikata na otkaz te je posljedično tome odbio tužbeni zahtjev u dijelu kojim se traži da se nadomjesti suglasnost na otkaz, a sve uz obrazloženje da je tijekom vođenja tog postupka radnik za kojeg se traži nadomještanje suglasnosti na otkaz u međuvremenu prestao biti zaštićena kategorija radnika za čiji otkaz treba suglasnost pa da tužitelj više nema pravni interes za dobivanje suglasnosti. Odlukom Županijskog suda u Zagrebu[24], ukinuta je prvostupanjska presuda uz obrazloženje da je u trenutku podnošenja tužbe, predmetni radnik uživao zaštitu prema ZR-u pa je tužitelj (poslodavac) imao pravni interes da se uskrata predmetne suglasnosti utvrdi neosnovanom, slijedom čega proizlazi da je drugostupanjski sud zaključio da okolnost što je protekom vremena radnik prestao biti jedna od zaštićenih kategorija ne može biti razlog koji bi doveo u pitanje pravni interes koji je u vremenu podnošenja tužbe nesumnjivo postojao. [25]

[24] Županijski sud u Zagrebu, Gžr-1169/12 od 6. studenoga 2012. Izv.

[25] Radi boljeg uvida, u nastavku citiramo odluku Gžr-1169/12,: *„...ovaj sud ne može prihvatiti zaključak suda prvog stupnja prema kojem je otpala pravna osnova prema kojoj bi tužitelj mogao tražiti nadomještaj suglasnosti na predmetnu odluku o otkazu ugovora o radu. ...prema izloženom, u trenutku podnošenja tužbe još je vrijedila zakonska obveza poslodavca da za konkretni otkaz ugovora o radu pribavi suglasnost nadležnog sindikata. U ovakvim okolnostima ne može se o osnovanosti tužbenog zahtjeva zaključivati prema činjeničnom stanju u trenutku donošenja prvostupanjske presude već prema činjenicama koje su postojale u trenutku podnošenja tužbe. Ne može, naime, u datim okolnostima na osnovanost tužbenog zahtjeva utjecati činjenica dugotrajnosti vođenja parničnog postupka u radnom sporu u tijeku kojega je radnik za čiji otkaz je u trenutku tužbe postojala obveza pribavljanja suglasnosti sindikata prestao biti sindikalni povjerenik. Trebao je, stoga, sud prvog stupnja o zahtjevu tužitelja odlučiti prema činjeničnom stanju koje je postojalo u trenutku podnošenja tužbe kada je T. M. još uvijek uživao zaštitu predviđenu zakonskom odredbom...“.*

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

NOVI priručnik iz Rif-a

1000 str.

MSFI HSFI TISKANO IZDANJE I IZDANJE NA CD-u

CIJENA: 250,00 kn (PDV uključen u cijenu)

MSFI HSFI tiskano izdanje i izdanje na CD-u

Pristupanjem Republike Hrvatske u punopravno članstvo Europske unije u okviru zakonodavnih izmjena uključen je i dio koji se odnosi na računovodstvene propise, između ostalog i primjenu Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Od dana prijama Republike Hrvatske u članstvo u Europskoj uniji u primjeni su Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u Službenom listu Europske unije, a uključuju Međunarodne računovodstvene standarde, njihove dopune i povezana Tumačenja. Ovo izdanje uključuje u potpunosti preuzete Međunarodne standarde financijskog izvještavanja koji obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde, njihove dopune i s njima povezana Tumačenja objavljene u Službenom listu Europske unije koji započinju s Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008. od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002. Europskog parlamenta i Vijeća te uključuju sve izmjene i dopune zaključno do Uredbe Komisije (EU) 2015/2441 od 18. prosinca 2015. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002. Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu Međunarodnog računovodstvenog standarda 27. Izdanje također, uključuje i Hrvatske standarde financijskog izvještavanja objavljene u Narodnim novinama 86 iz 2015. godine koji se primjenjuju na godišnje financijske izvještaje za razdoblja koja počinju od 1. siječnja 2016. godine i nadalje.

Uredništvo

DUNJA ŠARIĆ, dipl. iur.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Zlouporaba bolovanja kao razlog za otkaz ugovora o radu

Razlozi za otkazivanje ugovora o radu su različiti. Često se u praksi susreće pitanje, bilo od strane radnika, bilo od strane poslodavaca, kakve su obveze radnika prilikom utvrđenja privremene nesposobnosti za rad. Većina radnika svjesna je moralne obligacije izvijestiti poslodavca da kroz neko sljedeće vrijeme neće moći izvršavati rad na koji su se ugovorom o radu obvezali, no na što ih točno Zakon o radu obvezuje, najčešće istima nije sasvim poznato. S druge strane poslodavac mora organizirati izvršavanje radnih zadataka bez osobe koja ih inače obavlja, za iste je uvježbana i opet, u skladu s ugovorom, najposlije, obvezna. Nadalje ostaje pitanje što poslodavac može učiniti ako radnik ne ispunjava svoju obvezu rada, ne izvijesti o nesposobnosti za rad i ostavlja otvoreno pitanje tko će i koliko dugo obavljati posao umjesto njega, posebice u situaciji ako poslodavac ima saznanje da osoba bolovanje ne koristi u svrhu liječenja. Može li poslodavac otkazati ugovor o radu takvom radniku?

1. UVOD

Zaštita radnika koji je radi bolesti privremeno u nemogućnosti obavljati poslove za svog poslodavca predmet je Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14.). Pod privremenom nesposobnošću za rad smatra se odsutnost s rada uslijed bolesti ili ozljede, odnosno drugih okolnosti[1], odnosno zdravstvenih razloga zbog kojih je radnik spriječen izvršavati svoju obvezu rada.

Na obvezu rada radnik je obvezan po ugovoru o radu.[2] Ugovor o radu je dvostranoobvezni ugovor po kojem svaka od ugovornih strana ima obveze prema drugoj. Radnik se obvezuje osobno obavljati rad prema uputama poslodavca, a poslodavac se obvezuje dati radniku posao i isplatiti mu plaću za obavljeni rad.[3]

Da je radnik zaštićen određenim institutima radnog prava tijekom liječenja, oporavka od bolesti, ne čudi i danas je normalna tekovina radno pravnog zakonodavstva. Radnik ima pravo na naknadu plaće, općenito kakvu takvu materijalnu sigurnost, no s druge strane ima i obveze.

No, što se događa s radnikom koji opetovano i ustrajno ne izvršava obveze iz radnog odnosa zlouporabom bolovanja? Radnik bolovanje, po saznanju poslodavca, koristi za razne svrhe, a ne za onu kojoj je bolovanje namijenjeno. Ne koristi bolovanje u svrhu liječenja, već zapravo neopravdano izostaje s posla.

2. OBVEZA RADNIKA

Radnik je obvezan u skladu s člankom 37. Zakona o radu što je moguće prije obavijestiti poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad, a najkasnije u roku tri dana dužan mu je dostaviti liječničku potvrdu o privremenoj nesposobnosti za rad i njezinu očekivanom trajanju.

Kao što smo na početku spomenuli, većina radnika, bez obzira na postojanje zakonske obveze, ako zbog ničeg drugog, a onda zbog ugovorne obveze rada koju su na sebe preuzeli, izvijestila bi poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad. No pošto savjesnost ne nalaže isto svim radnicima, bilo je nužno uvesti zakonsku obvezu izvješćivanja poslodavca. Razlog je očigledan i po sebi razumljiv jer poslodavac raspolaže s onoliko zaposlenika koliko mu je potrebno radi izvršavanje poslova kojima se bavi. Ako poslodavcu nedostaje radnik, nužno je imati dobre organizacijske sposobnosti i preraspodijeliti radne zadatke na preostale radnike prilikom odsustva privremeno nesposobnog radnika.

2.1. Privremena nesposobnost za rad

Privremena nesposobnost za rad nije detaljnije uređena Zakonom o radu već Zakonom o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13., 137/13.) u dijelu koji propisuje pravo na naknadu plaće za vrijeme privremene nesposobnosti za rad. Prema Zakonu o obveznom zdravstvenom osiguranju, privremenom nesposobnošću za rad se smatra odsutnost s rada zbog bolesti ili ozljede, odnosno drugih okolnosti utvrđenih člankom 39. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju zbog kojih je osiguranik spriječen izvršavati svoju obvezu rada u skladu s ugovorom o radu ili drugim aktom.

2.2. Tko utvrđuje privremenu nesposobnost za rad?

Privremenu spriječenost za rad, početak i dužinu trajanja nesposobnosti, utvrđuje ovlašteni liječnik.[4] Izabrani doktor utvrđuje dužinu trajanja privremene nesposobnosti osiguranika ovisno o vrsti bolesti koja utječe na privremenu nesposobnost osiguranika u skladu s medicinskom indikacijom i smjernicama koje pravilnikom propisuje ministar nadležan za zdravlje, po prethodno pribavljenom mišljenju stručnih društava Hrvatskog liječničkog zbora, odnosno ovisno o drugim razlozima privremene spriječenosti za rad. Dakle,

[1] Detaljnije okolnosti navodi članak 39. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13., 137/13.).

[2] Osim ugovora o radu rješenje o primanju u državnu službu još je jedan pravni temelj zasnivanja radnog odnosa.

[3] Članak 7. stavak 1. Zakona o radu.

[4] Članak 37. Zakona o radu.

za utvrđivanje početka ili prestanka privremene nesposobnosti za rad isključivo je nadležan izabrani doktor medicine primarne zdravstvene zaštite (opće obiteljske medicine, ginekolog).[5] Na posljednje posebno skrećemo pozornost jer je do izmjena Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju bilo bitno drugačije. Prema ranije važećem Zakonu, uz izabranog doktora medicine primarne zdravstvene zaštite, sudjelovao je i ovlašteni doktor Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje koji je utvrđivao duljinu trajanja privremene nesposobnosti za rad osiguranika nakon proteka roka utvrđenog propisom ministra zdravlja o rokovima najduljeg trajanja privremene nesposobnosti za rad do kojih je privremenu nesposobnost mogao utvrđivati izabrani doktor.[6]

2.3. Obavijest poslodavcu i liječnička potvrda o privremenoj nesposobnosti za rad

Prilikom utvrđenja privremene nesposobnosti za rad, njezina početka i prestanka, izabrani doktor obiteljske (opće) medicine, odnosno izabrani doktor ginekolog na zahtjev osiguranika izdat će obavijest. Obavijest ima formu Izvješća o privremenoj nesposobnosti za rad koju je propisao ministar nadležan za zdravlje. Obavijest se može izdati samo radniku osobno, a u slučaju smještaja radnika u zdravstvenu ustanovu, članovima uže obitelji radnika[7], skrbniku ili nadležnom centru za socijalnu skrb uz predočenje potvrde da je radnik smješten u zdravstvenu ustanovu. Radnik odnosno član njegove uže obitelji, skrbnik ili nadležni centar za socijalnu skrb, dužan je, radi zaštite privatnosti radnika, potvrdu dostaviti isključivo poslodavcu ili osobi[8] opunomoćenoj od strane poslodavca da prikuplja, obrađuje, koristi i dostavlja trećima osobne podatke radnika.[9]

Potvrda o privremenoj nesposobnosti za rad lječnička je potvrda koju radnik poslodavcu dostavlja ne bi li dokazao svoju nesposobnost za rad i ostvario određena prava. Radnik je također dužan obavijestiti poslodavca o vlastitoj privremenoj nesposobnosti za rad, no za obavijest, za razliku od dostavljanja liječničke potvrde, nema propisanog roka, već Zakon navodi „što je moguće prije." Iz same zakonske formulacije proizlazi da je rok za obavijest kraći od tri dana.

Životne situacije su najrazličitije, stoga Zakon predviđa da se isto neće moći poštivati bez iznimke. Ako zbog opravdanog razloga radnik nije mogao ispuniti obvezu u zakonskim rokovima, dužan je to učiniti što je moguće prije, a najkasnije u roku tri dana od dana prestanka razloga koji ga je u tome onemogućavao. Razvidno je da je početak roka subjektivan. Stoga njegovu opravdanost sud procjenjuje u svakoj situaciji u skladu s okolnostima slučaja. No, mišljenja sam da je u današnje vrijeme teško zamisliti situaciju u kojoj radnik ne bi mogao „što je moguće prije" najrazličitijim, široko dostupnim sredstvima komunikacije obavijestiti poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad. Za vidjeti je kakav će stav zauzeti sudska praksa.

Iz navedenog proizlazi da je nužno poslodavca izvijestiti o privremenoj nesposobnosti za rad što je moguće prije, a u roku tri dana obveza je dostaviti liječničku potvrdu. Isto potkrepljuje i sudska Odluka Vrhovnog suda Republike Hrvatske, br. Revr-396/2007-2. od 13. lipnja 2007. Sentenca odluke navodi: *Kada je radnik usmeno obavijestio neposredno nadređenog da je na bolovanju, a potvrdu o bolovanju mogao je dostaviti tek nakon nekoliko dana, tada nema povrede odredbe iz članka 76.[10] stavak 1. Zakona o radu (o dužnosti radnika da što je moguće prije obavijesti poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad, a najkasnije u roku tri dana dostavi liječničku potvrdu o privremenoj nesposobnosti za rad), a time ni razloga za izvanredni otkaz ugovora o radu.* Ovakva odluka ne čudi jer je smisao same odredbe, izvijestiti poslodavca što je moguće prije, postignut, bez obzira što je „papir" stigao po isteku zakonom predviđenog roka od tri dana.

Ako pak radnika zadese takve okolnosti koje ga primoraju na primjenu zakonske iznimke, tada mora imati uistinu valjan razlog za nedostavljanje liječničke potvrde u roku tri dana. Primjerice, bolest ga je zadesila na putu, te nije mogao ishoditi liječničku potvrdu izabranog doktora obiteljske (opće) medicine, odnosno izabranog doktora ginekologa u tako kratkom roku. Također, napominjemo da, iako je u tim iznimnim slučajevima Zakon propisao rok u kojem valja dostaviti liječničku potvrdu, sam početak roka ostavlja na procjenu u svakom pojedinom slučaju, no ne treba to olako shvatiti i ne dostaviti liječničku potvrdu dugo vremena po prestanku okolnosti koje su mogle biti od utjecaja na dostavljanje iste. Kao primjer navodimo nepoštivanje obveze radničkog obavješćivanja poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad, kada potvrdu o bolovanju nije dostavio niti protekom tri dana od zaključenog bolovanja u presudi Županijskog suda u Zagrebu, Gžr-2263/08., od 13. siječnja 2009. godine. Sud zaključuje da *„U najpovoljnijem slučaju za tužitelja (radnika), bolest kao razlog koji ga je spriječio za dolazak na rad prestao je najkasnije s danom zaključenja bolovanja (10. rujna 2003.), te računajući od tada protekom tri dana, u smislu citiranog čl. 76. st. 3. Zakona o radu, tužitelj je s uspjehom mogao opravdati svoj izostanak. Izvješće o bolovanju i potvrdu o bolovanju u koje je prvostupanjski sud izvršio uvid, datiraju s datumima 7. listopada 2003. i 11. studenog 2004., dakle nakon 10. rujna 2003., a i iz sadržaja „prigovora" na otkaz ugovora o radu proizlazi da je tužitelj izvješće o bolovanju doprinio 10. listopada 2003. Slijedom izloženog, ne može se smatrati da je tužitelj na vrijeme obavijestio poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad, pa je odluka o otkazu ugovora o radu dopuštena."*

3. OPRAVDANI RAZLOG ZA OTKAZ

Iz navedenog proizlazi da poslodavac ne bi trebao odmah posegnuti za tako drastičnom mjerom kao što je otkaz ugovora o radu čim se radnik ne pojavi na poslu jedan dan, jer kako vidimo, a i životne okolnosti nalažu da se radnik nije uvijek i u svakoj situaciji u mogućnosti javiti tog istog dana. Naposljetku ni Zakon ga ne obvezuje.

No, ostaje otvoreno pitanje što s radnikom koji vrlo često izostaje iz sumnjivih razloga koji se poklapaju s čudnim okolnostima i kroz vrijeme poslodavcu postaje razvidno da radnik zlorabi bolovanje, ne koristeći ga u svrhu liječenja.

Kontrola bolovanja je institut koji bi poslodavcu mogao biti od pomoći.

---

[5] *Izvor:* mrežna stranica Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje, zakonska podloga, članak 46. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju.

[6] Pap, J., Mirković, N., HZZO, Utvrđivanje privremene nesposobnosti za rad i naknada plaće, Radno pravo, str. 50. - 56.

[7] U skladu s člankom 86. Zakona o radu članom uže obitelji smatraju se: supružnik, srodnici po krvi u pravoj liniji i njihovi supružnici, braća i sestre, pastorčad i posvojenici, djeca povjerena na čuvanje i odgoj ili djeca na skrbi izvan vlastite obitelji, očuh i maćeha, posvojitelj i osoba koju je radnik dužan po zakonu uzdržavati, te osoba koja s radnikom živi u izvanbračnoj zajednici.

[8] Osoba ovlaštena za osobne podatke radnika uređena je člankom 29. stavkom 3. Zakona o radu.

[9] Sadržaj i način izdavanja potvrde o privremenoj nesposobnosti za rad radnika i njezinom očekivanom trajanju utvrđen je Pravilnikom o sadržaju i načinu izdavanja potvrde o privremenoj nesposobnosti za rad (Nar. nov., br. 74/10.), koji je u trenutku pisanja ovog rada još uvijek na snazi u skladu s člankom 233. Zakona o radu. Isti članak određuje primjenu Pravilnika sve dok ministar ne donese novi pravilnik, što je u skladu s člankom 233. Zakona o radu bilo za očekivati u roku šest mjeseci od stupanja na snagu Zakona o radu (stupio na snagu 7. kolovoza 2014.).

[10] Tada (2007.) se radilo o članku 76. Zakona o radu, no u nepromijenjenom obliku isti je članak pretočen u „novi" Zakon o radu, u članak 37.

Kako smo već naveli privremenu spriječenost za rad, početak i dužinu trajanja nesposobnosti, utvrđuje ovlašteni liječnik u skladu s pravilima struke. Neopravdano korištenje privremene nesposobnosti za rad poslodavcu osiguranika, radnika osim što donosi izravnu materijalnu štetu u iznosu isplaćene naknade plaće, ukoliko se ona isplaćuje na teret poslodavca donosi i neizravnu štetu kroz remećenje procesa proizvodnje i organizacije poslova, gubitak radnih sati, što se odražava i na cjelokupno gospodarstvo. Da ne spominjemo da neopravdano utvrđivanje, korištenje ili trajanje privremene nesposobnosti za rad osiguranika, Zavodu za zdravstveno osiguranje također nanosi materijalnu štetu u visini isplaćene naknade plaće ukoliko se sredstva isplaćuju na teret Zavoda, a što istovremeno ima za posljedicu nenamjensko korištenje sredstava predviđenih za provođenje zdravstvene zaštite i drugih prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja.[11]

Kontrola privremene nesposobnosti za rad može se provoditi kao redovna ili izvanredna kontrola.

Redovne kontrole obavljaju se prema planu i programu provođenja redovnih nadzornih i kontrolnih poslova koji za svaku kalendarsku godinu utvrđuje ravnatelj Zavoda za zdravstveno osiguranje. Izvanredne kontrole provode se u slučaju sumnje u nepravilnosti ili zlouporabu korištenja privremene nesposobnosti, kao i po zahtjevu poslodavca osiguranika. Poslodavac može tražiti kontrolu opravdanosti privremene nesposobnosti za rad koja je u tijeku ili ako je korištenje privremene nesposobnosti za rad prestalo, poslodavac može zahtijevati kontrolu „zlouporabe prava“ odnosno korištenja privremene nesposobnosti za rad, uz dokaze o možebitnoj zlouporabi.

Ako se u postupku kontrole utvrdi da privremena nesposobnost za rad osiguranika nije bila medicinski opravdana ili više nije medicinski opravdana, stručno-medicinskom ocjenom se utvrđuje datum radne sposobnosti osiguranika, osnovom koje će ugovorni doktor utvrditi prestanak privremene nesposobnosti za rad osiguranika, kako nalaže odredba članka 7. stavka 2. Pravilnika o kontroli privremene nesposobnosti za rad (Nar. nov., br. 130/13.). Najraniji datum koji ovlaštene osobe za kontrolu privremene nesposobnosti za rad mogu utvrditi kao datum radne sposobnosti osiguranika je prvi sljedeći dan od dana provedene kontrole, neovisno radi li se o radnom ili neradnom danu za osiguranika.[12]

Valja napomenuti da kontrola bolovanja nije nužan preduvjet poslodavcu za donošenje odluke o raskidu ugovora. Zakon o radu ne propisuje što se smatra kršenjem obveze iz radnog odnosa, stoga ostaje sudu da u svakom konkretnom slučaju procijeni okolnosti slučaja. Praksa je iznjedrila da, osim kontrole bolovanja, poslodavac može u slučaju „ustrajnijeg neizvršavanja obveza iz radnog odnosa“, u našem slučaju zlouporabe bolovanja, te neopravdanog izostajanja s posla, odlučiti poduzeti radikalniju mjeru. Poslodavac može posegnuti za otkazivanjem jer se radi o opravdanom razlogu za otkaz ugovora o radu uvjetovanog skrivljenim ponašanjem radnika u smislu odredbe članka 115. stavka 1. točke 3. Zakona o radu. Primjer iz sudske prakse Vrhovni sud Republike Hrvatske, Revr 1514/13-2, od 11. XI. 2014.: *„U provedenom postupku nižestupanjski sudovi su utvrdili: - da je tužitelj kod tuženika obavljao poslove medicinskog tehničara temeljem ugovora o radu na neodređeno vrijeme od 23. studenog 2010., - da je tuženik radi počinjenih kršenja obveza iz radnog odnosa od strane tužitelja (zbog zlouporabe bolovanja 3., 16. i 21. prosinca 2011., te neopravdanog izostanka s posla od 7. travnja do 31. travnja 2011.) imao opravdan razlog za otkazivanje ugovora o radu tužitelju iz razloga ovakvog skrivljenog ponašanja radnika, - da se Radničko vijeće suglasilo s odlukom o otkazu, te – da obzirom na okolnosti konkretnog slučaja (vrstu i težinu povrede obveza iz radnog odnosa) nije bilo opravdano očekivati od poslodavca da radnika prethodno pisano upozorava na obveze iz radnog odnosa, te mu omogući iznošenje obrane… U konkretnom slučaju riječ je o otkazu uvjetovanom skrivljenim ponašanjem radnika u smislu odredbe čl. 107. st. 1. t. 3. Zakona o radu (Nar. nov., br. 149/09., 61/11. i 82/12.).*[13] *Prema ovoj odredbi poslodavac može otkazati ugovor o radu uz propisani ili ugovoreni otkazni rok (redoviti otkaz), ako za to ima opravdani razlog i u slučaju kada radnik krši obveze iz radnog odnosa (otkaz uvjetovan skrivljenim ponašanjem radnika). Otkaz prema ovom osnovu predstavlja specifičnu sankciju radnog prava za neispunjavanje obveza iz ugovora o radu, pa je u slučaju ovog otkaza poslodavac dužan radnika upozoriti na obveze iz radnog odnosa i ukazati mu na mogućnost otkaza u slučaju nastavka povrede tih obveza, te mu omogućiti da iznese svoju obranu, osim ako postoje okolnosti zbog kojih nije opravdano očekivati da poslodavac to učini (čl. 111. ZR-a).“*

Radi se o redovitom otkazu ugovora o radu. Prilikom redovitog otkaza uvjetovanog ponašanjem radnika, poslodavac je dužan[14] radnika pisano upozoriti na obvezu iz radnog odnosa i ukazati mu na mogućnost otkaza u slučaju nastavka povrede te obveze, osim ako postoje okolnosti zbog kojih nije opravdano očekivati da poslodavac to učini[15]. Prilikom ovakve vrste otkaza poslodavac može otkazati ugovor o radu uz propisani ili ugovoreni otkazni rok.[16] Otkazni rok počinje teći danom dostave otkaza ugovora o radu, a najmanje trajanje otkaznog roka uređeno je člankom 122. Zakona o radu.

4. ZAKLJUČAK

Radnik je obvezan, što je moguće prije, obavijestiti poslodavca o privremenoj nesposobnosti za rad, a najkasnije u roku tri dana dužan mu je dostaviti liječničku potvrdu o privremenoj nesposobnosti za rad i njezinu očekivanom trajanju. Životne situacije su najrazličitije, stoga Zakon predviđa da se isto neće moći poštivati bez iznimke. Poslodavac ne bi trebao odmah posegnuti za drastičnom mjerom kao što je otkaz ugovora o radu čim se radnik ne pojavi na poslu jedan dan. No, sasvim će biti opravdan razlog za otkaz ugovora o radu uvjetovanog skrivljenim ponašanjem radnika ustrajanje radnika u neizvršavanju obveze iz radnog odnosa poput zlouporabe bolovanja i neopravdano izostajanje s posla.

[11] Preuzeto s internetske stranice Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.

[12] Preuzeto s internetske stranice Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje.

[13] U trenutku donošenja presude bio je na snazi stari Zakon o radu, no kako se odredba nije izmijenila sudska praksa nam je i nadalje relevantna.

[14] Članak 119. Zakona o radu.

[15] Što vidimo u ovom primjeru sudske presude, poslodavac nije morao učiniti jer se s obzirom na *„vrstu i težinu povrede obveza iz radnog odnosa“ isto nije moglo očekivati.*

[16] Članak 115. Zakona o radu.

JADRANKA BRLIĆ, dipl. iur.
Financijski inspektorat, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Obveze država u području usklađivanja s preporukama FATF-a (II. dio)

Revidirane preporuke FATF-a na novi način uređuju primjenu preventivnih mjera za financijski sektor i ostale određene sektore, te ovlasti i odgovornosti nadležnih tijela. Financijske institucije moraju osigurati da njihova društva kćeri u inozemstvu kroz program financijske grupe primjenjuju mjere sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma u skladu sa zahtjevima matične države i Preporukama FATF-a. U postupku supervizije kreditne institucije, te investicijskog i osiguravateljskog društva, nadzorne mjere koje se primjenjuju u svrhu provjere ispunjavanja bonitetnih zahtjeva na odgovarajući način treba primijeniti na kontrolu provedbe mjera sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma.

Države u okviru svojih nacionalnih politika trebaju osigurati da točno određena tijela za provedbu zakona budu odgovorna za istrage u području sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma. U svim većim slučajevima u kojima je počinjenjem kaznenog djela ostvaren prihod, ta bi tijela morala provesti paralelnu financijsku istragu. Jednako trebaju postupiti ako je predikatno djelo počinjeno izvan njihove jurisdikcije.

1. POLITIČKI IZLOŽENE OSOBE

Uz uobičajene mjere dubinske analize, u poslovnim odnosima sa stranim politički izloženim osobama kao strankama ili stvarnim vlasnicima, financijske institucije bi trebale:

a) imati sustav upravljanja rizicima pomoću kojeg je moguće odrediti je li je stranka ili stvarni vlasnik politički izložena osoba
b) predvidjeti dopuštenje višeg rukovodstva za uspostavljanje ili nastavak poslovnog odnosa sa strankom
c) poduzeti razumne mjere za utvrđivanje izvora novčanih sredstava ili bogatstva stranke
d) neprekidno pojačano pratiti poslovni odnos.

Istovremeno se od financijskih institucija očekuje poduzimanje razumnih mjera u cilju utvrđivanja je li stranka ili stvarni vlasnik stranke domaća politički izložena osoba ili osoba kojoj je povjerena ili joj je bila povjerena istaknuta funkcija u međunarodnoj organizaciji. U poslovnom odnosu većeg rizika s takvom strankom, potrebno je primijeniti mjere iz točke b), c) i d).

Odredbe koje se odnose na politički izložene osobe moraju biti primijenjene i na članove njihovih obitelji i bliske suradnike.[1]

U Bilješci za tumačenje uz **Preporuku 12** navodi se da je potrebno poduzeti razumne mjere za određivanje je li korisnik police životnog osiguranja ili stvarni vlasnik korisnika (ako je korisnik police pravna osoba ili pravno uređenje) politički izložena osoba. Provjeru treba izvesti najkasnije u trenutku isplate. U slučaju identificiranih većih rizika, potrebno je o politički izloženoj osobi obavijestiti više rukovodstvo, provesti pojačano ispitivanje cjelokupnog poslovnog odnosa s ugovarateljem police i razmotriti potrebu sastavljanja obavijesti o sumnjivoj transakciji.

2. KORESPONDENTNO BANKARSTVO

Uz uobičajene mjere dubinske analize, u prekograničnim korespondentnim i drugim sličnim odnosima, **financijska institucija mora poduzeti dodatne mjere**:

- prikupiti dovoljno informacija o korespondentnoj banci kako bi se u potpunosti upoznala s prirodom njenog poslovanja i pomoću javno dostupnih podataka provjerila njezin ugled, kvalitetu nadzora kojem podliježe, je li bila pod istragom zbog sumnje na pranje novca ili financiranje terorizma, te jesu li joj izrečene nadzorne mjere
- procijeniti kontrole koje primjenjuje u svrhu sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma
- pribaviti suglasnost višeg rukovodstva prije uspostavljanja novih korespondentnih odnosa
- jasno razumjeti odgovornosti obiju institucija
- u poslovanju s prijelaznim računima mora biti sigurna da je korespondentna banka provela dubinsku analizu stranaka koje imaju izravan pristup njezinim računima i da je u mogućnosti pružiti relevantne informacije dobivene u postupku dubinske analize na zahtjev korespondentne banke.

U Bilješci za tumačenje uz **Preporuku 13** kao primjeri sličnih odnosa navedene su transakcije vrijednosnim papirima i prijenosi novčanih sredstava za prekograničnu financijsku instituciju kao nalogodavca i njezine stranke.

Sklapanje i održavanje korespondentnih odnosa s virtualnim (*shell*) bankama mora biti zabranjeno.[2] Financijska institucija mora

[1] Obveza primjene Preporuke 12 (politički izložene osobe) ne odnosi se samo na financijske institucije. Odredbe nacionalnog zakona o dubinskoj analizi moraju biti adresirane i na obveznike iz nefinancijskog sektora i samostalnih profesija (kasina, posrednike u prometu nekretninama, trgovce plemenitim metalima i dragim kamenjem, odvjetnike, bilježnike, druge neovisne pravne stručnjake, računovođe i pružatelje poduzetničkih ili fiducijarnih usluga) koji mjere sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma primjenjuju ako transakcija stranke prelazi propisani prag (kasina i trgovci plemenitim metalima i dragim kamenjem), a ostali obveznici iz ove grupe ako za stranku pripremaju ili izvršavaju transakciju u poslovima opisanim u Preporuci 22, točka (b), (d) i (e).

[2] *Shell banka* u Glosaru je definirana kao banka koja nije fizički prisutna u državi u kojoj je osnovana i licencirana, niti je članica financijske grupe koja podliježe učinkovitom konsolidiranom nadzoru. Fizička prisutnost znači da su osobe koje odlučuju i upravljaju

biti sigurna da banka s kojom ima uspostavljen korespondentni odnos virtualnim bankama ne dopušta korištenje svojih računa.

3. NOVE TEHNOLOGIJE

Države i financijske institucije moraju identificirati i procijeniti rizike od pranja novca ili financiranja terorizma koji bi mogli proizaći iz razvoja novih proizvoda i nove poslovne prakse (uključujući mehanizme isporuke) i korištenja novih tehnologija ili tehnologija u razvoju za postojeće i nove proizvode. Financijske institucije ovu procjenu moraju napraviti prije primjene novih proizvoda, nove poslovne prakse ili nove tehnologije i poduzeti primjerene mjere za upravljanje tim rizicima i smanjivanje rizika.[3]

4. OSLANJANJE NA TREĆU STRANU

Države mogu dozvoliti financijskim institucijama oslanjanje na treću stranu[4] u provođenju prvih triju mjera dubinske analize stranke (utvrđivanje i provjera identiteta stranke, utvrđivanje stvarnog vlasnika i upoznavanje sa svrhom i predviđenom prirodom poslovnog odnosa) i uspostavljanju poslovnih odnosa sa strankama, pod uvjetom da financijska institucija:

a) od treće strane odmah dobije informacije o stranci, stvarnom vlasniku, te svrsi i predviđenoj prirodi poslovnog odnosa
b) poduzme odgovarajuće korake kako bi se uvjerila da će joj treća strana na njezin zahtjev bez odugovlačenja dostaviti preslike identifikacijskih podataka i drugu važnu dokumentaciju pomoću koje je napravljena dubinska analiza
c) pouzdano zna da je treća strana regulirana, podliježe nadzoru primjene mjera dubinske analize stranke i vođenja evidencije i ima usvojene mjere za usklađivanje s Preporukama 10 i 11.

Pri određivanju u kojim državama može biti osnovana treća strana, države trebaju uzeti u obzir faktore rizika povezane s državom. Kao treća strana može biti angažirana isključivo financijska institucija ili osoba koja pripada nefinancijskom sektoru i samostalnim profesijama.

Iznimno, nadležna tijela[5] ovaj preduvjet mogu zanemariti, ako se financijska institucija oslanja na treću stranu koja je članica iste grupe pod uvjetom da grupa:

- primjenjuje pravila o provođenju mjera dubinske analize i vođenju evidencije u skladu s Preporukama 10, 11 i 12
- provodi programe sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma u društvima u inozemstvu u skladu s Preporukom 18
- u učinkovitoj primjeni ovih mjera podliježe nadzoru nadležnog tijela.

Nadležno tijelo može zaključiti da financijska institucija kroz program grupe provodi mjere iz točke (b) i (c), te da je veći rizik države dovoljno smanjen politikama grupe u području sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma.

Financijska institucija snosi krajnju odgovornost za mjere dubinske analize koje je provela treća strana.

U Bilješci za tumačenje uz **Preporuku 17** navedeno je da treća strana i sama mora biti obveznik primjene mjera dubinske analize i vođenja evidencije. Mora biti regulirana i nadzirana. Treća strana će najčešće već imati uspostavljen poslovni odnos sa strankom, neovisan o poslovnom odnosu kojeg će stranka uspostaviti s financijskom institucijom koja se na nju oslanja. U primjeni mjera dubinske analize treća strana će primijeniti vlastite procedure.[6]

5. UNUTARNJA KONTROLA, TE PODRUŽNICE I DRUŠTVA KĆERI U INOZEMSTVU

Od **financijskih institucija** treba zahtijevati provođenje programa sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma. Od **financijskih grupa** treba zahtijevati implementaciju programa za sprječavanje pranja novca i financiranja terorizma unutar grupe, uključujući politike i procedure za dijeljenje informacija.[7]

Financijske institucije moraju osigurati da njihova društva kćeri u inozemstvu u kojima imaju većinski udjel i podružnice koje tamo osnuju, kroz program financijske grupe, primjenjuju mjere sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma u skladu sa zahtjevima matične države i Preporukama FATF-a.[8]

U Bilješci za tumačenje uz **Preporuku 18** navedeno je da bi programima financijskih institucija protiv sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma trebalo predvidjeti:

- razvoj unutarnjih politika, procedura i kontrola, uključujući upravljanje usklađenošću i odgovarajuće postupke provjere pri zapošljavanju novih ljudi
- stalno usavršavanje zaposlenika
- neovisnu reviziju sustava.

Vrsta i opseg predviđenih mjera moraju biti primjereni riziku pranja novca i financiranja terorizma i opsegu poslova.

Potrebno je imenovati službenika za usklađenost na upravljačkoj razini.

Program financijske grupe mora biti primjenjiv na sve podružnice i društva kćeri u inozemstvu i odgovarati njihovom poslovanju. Njime treba obuhvatiti politike i procedure dijeljenja informacija u svrhu upravljanja rizicima pranja novca i financiranja terorizma. Društva u inozemstvu moraju dostaviti informacije o strankama, računima i transakcijama ako je to potrebno za praćenje usklađenosti na razini grupe, za potrebe revizije ili u svrhu sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma. U korištenju razmijenjenih informacija mora biti osigurana zaštita podataka.

U slučaju kad su propisi države domaćina u pogledu mjera sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma manje strogi od onih u matičnoj državi, od financijskih institucija treba zahtijevati da njihove podružnice i društva kćeri u državi domaćinu primjenjuju propise matične države, u mjeri u kojoj zakoni države domaćina to dopuštaju. Ako država domaćin ne dopušta primjerenu implementaciju mjera, financijska grupa mora primijeniti odgovarajuće dodatne mjere za upravljanje rizicima pranja novca i financiranja terorizma i o tome

smještene unutar države. Angažman mjesnog agenta i osoblja niže razine ne smatra se fizičkom prisutnošću.

[3] Preporuku 15 (nove tehnologije) države moraju primijeniti i na obveznike iz nefinancijskog sektora i samostalnih profesija.

[4] Nefinancijski sektor i samostalne profesije također moraju biti obuhvaćeni zakonskim odredbama kojima će biti propisani kriteriji za oslanjanje na treću stranu.

[5] Nadležnim tijelom smatra se tijelo matične države kao mjerodavno za poznavanje politika grupe i tijelo države domaćina kao nadležno za članicu grupe.

[6] Izričito je navedeno u Bilješci za tumačenje Preporuke 17 da se ona ne primjenjuje na eksternalizaciju (outsourcing). Pružatelj eksternaliziranih usluga, za razliku od treće strane, mjere dubinske analize primjenjuje u ime financijske institucije koja mu je delegirala poslove, u skladu s njezinim procedurama, a ona kontrolira učinkovitost provedbe tih procedura. Eksternalizacija je u članku 109. Zakona o kreditnim institucijama (Nar. nov., br. 159/2013., 19/2015. i 102/2015.) definirana kao ugovorno povjeravanje obavljanja aktivnosti kreditne institucije pružateljima usluga, koje bi kreditna institucija inače obavljala sama.

[7] Financijska grupa u Glosaru je definirana kao grupa koja se sastoji od matičnog društva (ili bilo koje druge vrste pravne osobe koja koordinira funkcije i obavlja kontrolu nad ostatkom grupe) i ovisnih društava koja na razini grupe podliježu politikama i procedurama u području sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma.

[8] U smislu članka 4. stavak 1. točka 16., 17. i 43. Uredbe (EU) br. 575/2013. Europskog parlamenta i Vijeća od 26. 6. 2013. o bonitetnim zahtjevima za kreditne institucije i investicijska društva i o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012., društvo kći (engl. *supsidiary*) je i svako društvo nad kojim matično društvo ostvaruje dominantan utjecaj. Društva kćeri društava kćeri također se smatraju društvima kćerima društva koje je njihovo izvorno matično društvo. Podružnica (engl. *branch*) znači mjesto poslovanja koje predstavlja pravno ovisni dio institucije, te koje izravno obavlja sve ili neke poslove koji su dio djelatnosti institucije. Matičnom državom članicom smatra se država članica u kojoj je institucija dobila odobrenje za rad.

obavijestiti matično nadzorno tijelo. Ako one ne budu dovoljne, nadležno nadzorno tijelo mora razmotriti potrebu poduzimanja dodatnih nadzornih mjera ili kontrola nad financijskom grupom i, prema potrebi, zatražiti od financijske grupe da u toj državi prestane s obavljanjem djelatnosti.[9]

6. PRIJAVLJIVANJE SUMNJIVIH TRANSAKCIJA

Financijske institucije zakonom moraju biti obvezane na neodložno prijavljivanje sumnjivih transakcija financijsko-obavještajnoj jedinici, kad sumnjaju ili imaju razloga sumnjati da novčana sredstva koja su predmet transakcije potječu od kaznenog djela ili su povezana s financiranjem terorizma.[10]

U Bilješci za tumačenje **Preporuke 20** od država se traži da ne ograničavaju krug kaznenih djela na koje se pranje novca odnosi ili, najmanje, da propišu najširi raspon predikatnih kaznenih djela i primjene kazneno djelo pranja novca na sva ozbiljna kaznena djela.

Transakciju za koju se sumnja da je povezana s financiranjem terorizma potrebno je prijaviti neovisno o tome odnosi li se na financiranje terorističkog djela, terorističke organizacije ili pojedinog terorista i je li povezana s konkretnim kaznenim djelom terorizma.

Potrebno je prijaviti sve sumnjive transakcije, čak i ako su ostale u pokušaju i bez obzira na vrijednost transakcije. Obveza prijavljivanja sumnjivih transakcija mora biti izričito propisana.

7. OTKRIVANJE INFORMACIJA I POVJERLJIVOST

Financijske institucije, njihovi direktori, službenici i zaposlenici ne mogu ni u kaznenom, ni u građanskom postupku odgovarati za nepoštivanje zabrane odavanja informacija nametnute ugovorom, zakonom ili drugom vrstom odredaba, ako u dobroj vjeri prijave svoje sumnje financijsko-obavještajnoj jedinici, čak i ako nisu točno znali o kojem glavnom kaznenom djelu se radi i neovisno o tome je li se nezakonita radnja uistinu dogodila.

Ujedno im mora biti zabranjeno otkriti informaciju o tome da je obavijest o sumnjivoj transakciji ili s njom povezana informacija dostavljena financijsko-obavještajnoj jedinici.[11]

8. REGULACIJA I NADZOR FINANCIJSKIH INSTITUCIJA

Djelatnost financijskih institucija mora biti odgovarajuće normirana. Od njih se očekuje da učinkovito primjenjuju preporuke FATF-a. Nadležna nadzorna tijela moraju poduzeti zakonom i drugim propisima predviđene mjere kako bi spriječila počinitelje kaznenih djela i njihove pomagače da budu vlasnici ili stvarni vlasnici značajnog ili većinskog udjela u financijskoj instituciji koja je trgovačko društvo ili da se bave vođenjem poslova financijske institucije. Države ne smiju odobravati osnivanje virtualnih banaka, ni omogućiti nastavak poslovanja onima koje možebitno već djeluju na njihovom teritoriju.

U postupku supervizije financijske institucije za koji vrijede neka od donesenih osnovnih načela[12], nadzorne mjere koje se primjenjuju u svrhu provjere ispunjavanja bonitetnih zahtjeva na odgovarajući način treba primijeniti na kontrolu provedbe mjera sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma. Također je u superviziji grupe financijskih institucija koja se provodi na konsolidiranoj osnovi potrebno obaviti nadzor provedbe ovih mjera.

Druge financijske institucije moraju biti licencirane ili registrirane. Njihova djelatnost također treba biti normirana i nadzirana u mjeri koja odgovara riziku procijenjenom za određeni sektor. Minimum zahtjeva koji moraju ispunjavati financijske institucije koje pružaju usluge prijenosa i doznake novca i mjenjačnice je da budu licencirane ili registrirane i podvrgnute učinkovitom nadzoru i praćenju usklađenosti.

U Bilješci za tumačenje **Preporuke 26** navedeno je da se pristup nadzoru zasnovan na procjeni rizika odnosi na: (a) općeniti proces temeljem kojeg nadzorno tijelo sukladno svojim saznanjima o riziku bira obveznike kod kojih će provesti nadzor; (b) specifičan proces nadzora institucija koje i same primjenjuju pristup zasnovan na riziku.

Usvajanje pristupa zasnovanog na riziku nadzornim tijelima omogućuje da svoje resurse preusmjere na područja za koja je uočeno da predstavljaju veći rizik. U svrhu postizanja učinkovitosti, nadzorna tijela moraju znati koji rizici postoje u njihovoj državi i imati izravni i neizravni pristup svim važnim informacijama o specifičnim domaćim i međunarodnim rizicima povezanim sa strankama, proizvodima i uslugama koje pruža nadzirana institucija, uključujući kvalitetu funkcije usklađenosti institucije ili grupe.

Učestalost i intenzitet izravnog i neizravnog nadzora financijske institucije i grupe moraju biti zasnovani na njihovom profilu rizika, na politikama, unutarnjim kontrolama i procedurama koje financijska institucija ili grupa primjenjuje i rizicima pranja novca i financiranja terorizma prisutnim u državi.

Procijenjeni profil rizika pojedine financijske institucije i grupe potrebno je provjeravati ne samo periodično, već i u slučaju značajnih promjena u upravljanju i poslovanju financijske institucije ili grupe, u skladu s usvojenom nadzornom praksom. Procjenu je potrebno prilagoditi izmijenjenim okolnostima.

U superviziji financijske institucije ili grupe, potrebno je pregledati napravljene procjene rizika (imajući u vidu da je obveznicima u procjeni rizika dopušten određeni stupanj slobode), te provjeriti adekvatnost i implementaciju usvojenih politika, unutarnjih kontrola i procedura.

9. REGULACIJA I NADZOR NEFINANCIJSKOG SEKTORA I SAMOSTALNIH PROFESIJA

Određeni nefinancijski sektor i samostalne profesije[13] također moraju biti obuhvaćeni propisanim obvezama i mogućnošću izricanja nadzornih mjera.

Pomoću zakona kojima se uređuje poslovanje kasina potrebno je osigurati učinkovito provođenje mjera potrebnih za sprječavanje pranja novca i financiranje terorizma. U odnosu na kasina moraju biti ispunjeni sljedeći minimalni uvjeti:

- moraju biti licencirana
- nadležna tijela moraju poduzeti zakonom i drugim propisima predviđene mjere kako bi spriječila počinitelje kaznenih djela i

[9] Pravila koja se odnose na unutarnju kontrolu i društva u inozemstvu moraju vrijediti (u mjeri u kojoj to odgovara prirodi njihovih poslova) i u odnosu na obveznike iz nefinancijskog sektora i samostalnih profesija.

[10] Preporuku 20 (prijavljivanje sumnjivih transakcija) također treba primijeniti na sve obveznike. Iznimno, odvjetnici, javni bilježnici, ostali neovisni pravni stručnjaci i računovođe ne moraju prijavljivati sumnjive transakcije ako su relevantne informacije dobili u okolnostima koje podliježu obvezi čuvanja profesionalne tajne. Države ne moraju donijeti poseban zakon koji bi se odnosio na odvjetnike, javne bilježnike, računovođe i ostale nefinancijske poslove i profesije, ako su oni kao obveznici uključeni u zakon koji pokriva osnovne djelatnosti. Svaka država sama određuje što se smatra profesionalnom tajnom. Uobičajeno su to informacije koje odvjetnici, javni bilježnici ili ostali neovisni pravni stručnjaci dobiju od stranke u tijeku utvrđivanja pravnog položaja stranke ili prilikom obrane ili zastupanja stranke u sudskom, upravnom ili arbitražnom postupku ili postupku mirenja. Obvezu prijavljivanja sumnjivih transakcija države bi trebale proširiti na ostale profesionalne djelatnosti računovođa, uključujući one koji se bave revizijom.

[11] Preporuku 21 (otkrivanje informacija i povjerljivost) države moraju primijeniti i na obveznike iz nefinancijskog sektora i samostalnih profesija.

[12] Prema definicijama iz Glosara, osnovnim načelima (engl. *Core principles*) smatraju se: Osnovna načela djelotvorne supervizije banaka koja je donio Bazelski odbor za superviziju banaka, Ciljevi i načela propisa vezanih uz vrijednosnice koje je donijela Međunarodna organizacija komisija za vrijednosne papire i Načela nadzora osiguravateljskih društava koje je izdalo Međunarodno udruženje nadzornika osiguravateljskih društava.

[13] *Engl. Designated Non-Financial Businesses and Professions (DNFBPs).*

njihove pomagače da budu vlasnici ili stvarni vlasnici značajnog ili većinskog udjela ili da se bave vođenjem poslova u kasinu ili društvu u čijem sastavu posluje
- nadležna tijela moraju učinkovito nadzirati primjenu mjera sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma u njima.

U skladu s procjenom osjetljivosti na rizik, drugi pripadnici ovog sektora također trebaju biti predmet učinkovitog nadzora. Umjesto nadzornog tijela, za nadzor može biti ovlašteno odgovarajuće samoregulatorno tijelo,[14] pod uvjetom da je u stanju osigurati usklađenost svojih članova s obvezama propisanim u području sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma.

Nadležno nadzorno ili samo-regulatorno tijelo mora poduzeti potrebne mjere kako bi spriječilo da počinitelji kaznenih djela i njihovi pomagači postanu članovi profesionalnog udruženja, budu vlasnici ili stvarni vlasnici značajnog ili većinskog udjela u obvezniku koji posluje kao trgovačko društvo, bave se vođenjem poslova ili temeljem *fit and proper* kriterija odlučuju o primjerenosti drugih osoba.

U Bilješci za tumačenje **Preporuke 28** navedeno je da se **pristup nadzoru zasnovan na procjeni rizika** odnosi na: (a) općeniti proces temeljem kojeg nadzorno ili samo-regulatorno tijelo sukladno svojim saznanjima o riziku bira obveznike kod kojih će provesti nadzor; (b) specifičan proces nadzora sektora koji i sam primjenjuje pristup zasnovan na riziku.

Očekuje se od nadzornih odnosno samo-regulatornih tijela da sami odrede intenzitet i učestalost supervizije ili nadzora, temeljem svojih saznanja o rizicima povezanim s pranjem novca i financiranjem terorizma, imajući u vidu karakteristike obveznika, posebno njihov broj i raznolikost, sve s ciljem postizanja učinkovitosti u nadzoru. Pri tome im moraju biti dobro poznati rizici prisutni u državi i rizici povezani sa svakim pojedinim tipom obveznika, njegovim klijentima, proizvodima i uslugama.

Tijekom nadzora, u procjeni adekvatnosti internih kontrola, te politika i procedura obveznika u području sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma, na primjeren način moraju uzeti u obzir njegov profil rizika i stupanj slobode kojeg ima u ocjeni rizika stranaka s kojima posluje.

10. ODGOVORNOSTI TIJELA ZA PROVEDBU ZAKONA I ISTRAGE

Države bi u okviru svojih nacionalnih politika trebale osigurati da određena tijela za provedbu zakona budu odgovorna za istrage u području sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma. U svim većim slučajevima u kojima je počinjenjem kaznenog djela ostvaren prihod, ta bi tijela morala provesti paralelnu financijsku istragu. Jednako trebaju postupiti ako je predikatno djelo počinjeno izvan njihove jurisdikcije. Nadležna tijela moraju biti odgovorna za žurno identificiranje, zamrzavanje i privremeno oduzimanje imovinske koristi pribavljene kaznenim djelom odnosno imovine za koju postoji sumnja da je pribavljena kaznenim djelom. Također, države bi trebale raspolagati stalnim ili privremenim multidisciplinarnim grupama specijaliziranim za financijske ili imovinske istrage. Kada je potrebno, trebale bi provesti kooperativnu istragu s nadležnim tijelom iz druge države.

U Bilješci za tumačenje **Preporuke 30**, navedeno je da u državama moraju biti imenovana tijela koja će osigurati da na odgovarajući način budu istraženi pranje novca, predikatna djela i financiranje terorizma. Jedno ili više tijela mora biti nadležno za identificiranje, ulaženje u trag i iniciranje zamrzavanja i zapljene imovine koja jest, ili može postati, predmet konfiskacije.

Pojam **financijske istrage** odnosi se na ispitivanje financijskih poslova povezanih s počinjenjem kaznenog djela s ciljem:
- utvrđivanja opsega kriminalne mreže i/ili raspona kaznenih djela
- utvrđivanje i otkrivanje prihoda ostvarenih kaznenim djelom, novčanih sredstava kojima raspolažu teroristi i druge imovine koja jest, ili može postati, predmet konfiskacije
- prikupljanje dokaza koji mogu biti korišteni u kaznenom postupku.

Pojam paralelne financijske istrage odnosi se na istragu koja se vodi istodobno s tradicionalnom kaznenom istragom. U istrazi koja se odnosi na predikatno djelo, istražitelji bi morali biti ovlašteni na provođenje paralelne istrage s njim povezanog kaznenog djela pranja novca ili kaznenog djela financiranja terorizma ili bi predmet trebali prenijeti na agenciju koja će s takvom istragom nastaviti.

Usvajanjem zakonodavnih i drugih mjera države bi trebale dopustiti nadležnim tijelima koja istražuju slučajeve pranja novca i financiranja terorizma da, u svrhu identificiranja drugih osoba koje su u te aktivnosti uključene ili prikupljanja dokaza, odgode ili odustanu od uhićenja osumnjičenika i/ili privremenog oduzimanja novca. Bez takvih mjera bila bi osujećena mogućnost pribavljanja dokaza korištenjem posebnih dokaznih radnji poput nadziranih isporuka i uporabe prikrivenih istražitelja.

Preporuku 30 treba primijeniti i na nadležna tijela koja ne spadaju u tijela za provedbu zakona, ako su u toj mjeri odgovorna za vođenje financijske istrage koja se odnosi na predikatno djelo, da izvršavaju funkcije obuhvaćene Preporukom 30.

Tijelima državne vlasti nadležnim za borbu protiv korupcije mogu biti povjerene istrage kaznenih djela pranja novca i financiranja terorizma ako je u izvršenju djela korištena imovinska korist pribavljena nekim od kaznenih djela povezanih s korupcijom. Ova tijela također moraju biti ovlaštena za identificiranje, ulaženje u trag i iniciranje zamrzavanja i zapljene imovine ostvarene kaznenim djelom.

11. OVLASTI TIJELA ZA PROVEDBU ZAKONA I ISTRAGE

Ako se radi o sumnji da je počinjeno kazneno djelo pranja novca, predikatno djelo ili kazneno djelo financiranja terorizma, tijelima nadležnim za istragu mora biti omogućen pristup dokumentima i podacima koji mogu biti upotrijebljeni kao dokaz u kaznenom i srodnim postupcima. U svrhu pribavljanja dokaza, zakonom treba biti propisana mogućnost određivanja mjera procesne prisile poput pretrage, privremenog oduzimanja predmeta[15], uporabe prikrivenih istražitelja, snimanja telefonskih razgovora i drugih komunikacija na daljinu, pristupa računalnim podacima i nadzirane isporuke predmeta kaznenog djela. Očekuje se od država da uspostave učinkovite mehanizme za pravovremeno otkrivanje ima li osumnjičena pravna ili fizička osoba u vlasništvu ili pod kontrolom račune u bankama. Postupak identificiranja imovine treba biti moguć bez prethodnog obavješćivanja vlasnika. Ako je predmet istrage kazneno djelo pranja novca, predikatno djelo ili kazneno djelo financiranja terorizma, nadležna tijela moraju imati pristup podacima koje prikuplja ili vodi financijsko-obavještajna jedinica.

[14] U Republici Hrvatskoj ovom pojmu odgovaraju Hrvatska odvjetnička komora, Hrvatska javnobilježnička komora, Hrvatska revizorska komora i Hrvatska komora poreznih savjetnika.

[15] Članak 261. Zakona o kaznenom postupku (Nar. nov., br. 152/08., 76/09., 80/11., 121/11., 91/12., 143/12., 56/13., 145/13. i 152/14.) glasi:

„(1) Predmeti koji se imaju oduzeti prema kaznenom zakonu, ili koji mogu poslužiti pri utvrđivanju činjenica u postupku, privremeno će se oduzeti i osigurati njihovo čuvanje.

(2) Tko drži takve predmete, dužan ih je predati na zahtjev državnog odvjetnika, istražitelja ili policije. Državni odvjetnik, istražitelj ili policija će držatelja predmeta upozoriti na posljedice koje proizlaze iz odbijanja postupanja po zahtjevu.

(3) Osobu koja ne postupi prema zahtjevu za predaju, premda za to ne postoje opravdani razlozi, sudac istrage može na obrazloženi prijedlog državnog odvjetnika kazniti prema članku 259. stavku 1. ovog Zakona.

(4) Mjere iz stavka 2. ovog članka, ne mogu se primijeniti prema okrivljeniku niti osobama koje su oslobođene dužnosti svjedočenja (članak 285.).“

Mišljenja Ministarstva financija

1. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Usluge geodetskog pregleda vertikalnosti silosa

Podnositelj upita obratio nam se s pitanjem u vezi PDV-a. Naime, porezni obveznik u upitu navodi da se radi o uslugama geodetskog pregleda vertikalnosti silosa te da se navedene geodetske usluge obavljaju u sklopu rekonstrukcije silosa. Porezni obveznik nadalje navodi da je za navedene usluge izdao račun na kojem je iskazao prijenos porezne obveze na primatelja usluge, međutim, navodi da je naknadno stornirao izdani račun te da je na novom računu iskazao poreznu osnovicu i pripadajući iznos PDV-a. Porezni obveznik navodi da je primatelj računa izrazio neslaganje sa spomenutim ispravkom računa, stoga je upućena zamolba za mišljenje u vezi oporezivanja naprijed navedene usluge.

U vezi navedenog odgovaramo u nastavku.

Prema odredbama članka 75. stavka 1. točke 1. i članka 75. stavka 3. točke a) Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13. - 143/14., u daljnjem tekstu: Zakon), PDV mora plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezive isporuke dobara i usluga, osim kada je PDV obvezna plaćati druga osoba. Porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obvezan je platiti PDV kada mu se obave građevinske usluge kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge.

Prema odredbama članka 152. stavka 1. točke a), d) i k) Pravilnika o PDV-u (Nar. nov., br. 79/13. - 130/15., u daljnjem tekstu: Pravilnik), građevinskim uslugama iz članka 75. stavka 3. točke a) Zakona smatraju se radovi u okviru građenja (izgradnja, održavanje, rekonstrukcija i uklanjanje građevinskog objekta ili njegovih dijelova) iz Dodatka II. koji je sastavni dio Pravilnika. Građevinskim uslugama smatraju se i usluge koje se obavljaju u okviru arhitektonske, građevinske, geodetske, strojarske i elektrotehničke djelatnosti te geomehanički, geotehnički, geofizički i slični istražni radovi, ako je obavljanje tih radova odnosno usluga potrebno za obavljanje radova iz članka 152. stavka 1. točke a) Pravilnika.

Odredbama članka 33. stavka 7. Zakona propisano je ako se porezna osnovica promijeni naknadno zbog opoziva, različitih vrsta popusta ili nemogućnosti naplate, tada porezni obveznik koji je isporučio dobra ili obavio uslugu može ispraviti iznos PDV-a ako porezni obveznik kome su isporučena dobra ili obavljene usluge ispravi odbitak pretporeza i o tome pisano izvijesti isporučitelja.

U skladu s navedenim, **porezni obveznik u predmetnom slučaju obvezan je izvršiti prijenos porezne obveze na primatelja usluge obzirom da se radi o geodetskim uslugama izvedenim u postupku rekonstrukcije silosa** te ispostaviti račun u skladu s odredbama članka 79. Zakona.

Broj klase: 410-19/15-01/341
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/16-02
31. ožujka 2016.

Doniranje hrane

Porezni obveznik iz dostavnog popisa postavio je pitanje mogu li poslovnice trgovačkog lanca posredniku izdati otpremnicu bez iskazane nabavne cijene doniranih dobara, a da se nabavna cijena iskaže u dokumentima koji se dostavljaju Ministarstvu financija, Poreznoj upravi te Ministarstvu poljoprivrede, na koje odgovaramo u nastavku.

Mišljenja smo da porezni obveznik – donator može postupiti na navedeni način ukoliko vodi **evidenciju davanja hrane koja sadrži podatke o:** otpremnicama, datumu davanja odnosno otpreme hrane, nazivu, vrsti, količini i roku trajanja hrane, nabavnoj cijeni (bez PDV-a), iznosu PDV-a te podatke o posredniku odnosno u slučaju izravnog doniranja o krajnjem primatelju, odnosno ako u svom knjigovodstvu raspolaže vjerodostojnom dokumentacijom iz koje su razvidni naprijed navedeni podaci.

Napominjemo da porezni obveznik koji donira hranu i hranu za životinje o obavljenim donacijama izvještava Poreznu upravu podnošenjem Izvješća o obavljenim donacijama hrane (Obrazac DONH) u elektroničkom obliku. Navedeni obrazac podnosi se do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja iz članka 84. stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u (Nar. nov., br. 73/13. - 143/14.).

Napominjemo da se **iznimno Obrazac DONH podnosi za 2015. do 20. lipnja 2016.** Porezni obveznici - donatori čija su razdoblja oporezivanja od prvog do posljednjeg dana u mjesecu obvezni su do 20. lipnja 2016. podnijeti Obrazac DONH za prvih pet mjeseci 2016. za svako razdoblje oporezivanja pojedinačno. Porezni obveznici – donatori čija su razdoblja oporezivanja od prvog do posljednjeg dana u tromjesečju u istom roku podnose Obrazac DONH za prvo tromjesečje 2016.

Porezni obveznik – donator nema obvezu podnijeti Obrazac DONH ako u razdoblju oporezivanja nije donirao hranu i hranu za životinje. U slučaju ispravka podataka iz već podnijetih Obrazaca DONH podnosi se novi Obrazac DONH.

Napominjemo da je odredbom članka 11. stavka 9. Pravilnika o uvjetima, kriterijima i načinima doniranja hrane i hrane za životinje (Nar. nov., br. 119/15.), čije je tumačenje u nadležnosti Ministarstva poljoprivrede, propisano da su **zbirne podatke iz evidencija davanja hrane donatori (i posrednici) dužni dostaviti Ministarstvu poljoprivrede za razdoblje i u rokovima propisanim za dostavu prijava PDV-a.**

Broj klase: 410-19/16-01/65
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/16-2
17. ožujka 2016.

2. POREZ NA DOHODAK

Isplata dnevnica - ograničenje službenog puta na 30 dana

Zaprimili smo upit poreznog obveznika u kojem isti navodi da je vlasnik i direktor trgovačkog društva koje se bavi razvojem softwera

te da društvo cjelokupni prihod ostvaruje na stranim tržištima. Najveći partner trgovačkog društva je u Japanu, s kojim trgovačko društvo ima ugovoreno da za potrebe tehničke potpore cijelo vrijeme jedan zaposlenik mora boraviti u Japanu. Nadalje, porezni obveznik navodi da se zaposlenici mijenjaju svakih 45 dana i da su im do sada isplaćivali dnevnice za boravak u inozemstvu, ali da nakon posljednjih izmjena Pravilnika o porezu na dohodak, kojim je trajanje službenog putovanja ograničeno na maksimalno 30 dana, tim zaposlenicima, nakon tridesetog dana više ne mogu isplatiti dnevnice već da svaka isplata podliježe plaćanju poreza na dohodak. Slijedom navedenog, odgovaramo u nastavku:

Člankom 7. točkom 47. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. - 143/14.), propisano je da je službeni put u inozemstvo boravak osiguranika u inozemstvu po nalogu poslodavca ili isplatitelja primitka od kojeg se utvrđuje drugi dohodak, ili po potrebi samostalne djelatnosti iz točaka 1. do 6. toga članka, u trajanju do 30 dana neprekidno.

Nadalje, člankom 18. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14.), propisano je da ako se radnika privremeno upućuje na rad u inozemstvo u neprekidnom trajanju dužem od trideset dana poslodavac je dužan, uz podatke propisane člankom 15. Zakona o radu, u pisanom ugovoru o radu ili pisanoj potvrdi o sklopljenom ugovoru o radu prije odlaska u inozemstvo dodati i podatke vezane uz predmetni rad u inozemstvu ili može, u ugovoru odnosno potvrdi o sklopljenom ugovoru o radu, uputiti na odgovarajući zakon, drugi propis, kolektivni ugovor ili pravilnik o radu koji uređuju ta pitanja.

Temeljem navedenih odredbi posebnih propisa razvidno je da je službeni put po svojoj prirodi kratkotrajnog karaktera koji je kao takav definiran trajanjem do 30 (trideset dana) pa je sukladno tome Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 137/15.), tekst Pravilnika usklađen s posebnim propisima, odnosno pojašnjeno je što se smatra službenim putovanjem u porezne svrhe te je tako člankom 13. stavkom 3. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. - 137/15.), propisano da se službenim putovanjem u smislu Zakona i toga Pravilnika smatra putovanje do 30 dana neprekidno. **Opisani rad, s obzirom na trajanje, ne može se smatrati službenim putem već privremenim radom u inozemstvu**. Za pitanja vezana uz radnopravni status upućenih radnika na rad u inozemstvo, kao i obvezu prijave činjenice takvoga rada na obvezna osiguranja potrebno je podnositelja upita uputiti na mjerodavno ministarstvo za rad, odnosno na nadležne nositelje osiguranja (Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje i Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje).

Broj klase: 410-01/16-01/587
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/16-3
16. ožujka 2016.

Porezni tretman naknade štete zbog posljedica ozljede na radu

Zaprimili smo dopis kojim postavljate upit vezan uz porezni tretman naknade štete zbog ozljede na radnom mjestu koju ste dužni isplaćivati **bivšem radniku**, temeljem naloga suda kao doživotnu rentu.

Nastavno odgovaramo.

Porezni tretman naknade štete zbog posljedice nesreće na radu uređen je člankom 10. točkom 7. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04. - 136/15., dalje u tekstu: Zakon) i podrobnije člankom 7. stavkom 4. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. - 137/15. - u daljnjem u tekstu: Pravilnik).

Prema navedenim poreznim propisima **porez na dohodak ne plaća se na naknade štete zbog posljedica nesreće na radu prema odluci suda ili nagodbi u tijeku sudskog postupka, ako je naknada određena u jednokratnom iznosu.** Naknada koja je određena u jednokratnom iznosu i isplaćuje se u obrocima, zbog nemogućnosti jednokratne isplate, a najviše do dvanaest (12) obroka u poreznom razdoblju u kojem je donesena sudska odluka ili postignuta nagodba u tijeku sudskog postupka ili u idućem poreznom razdoblju nakon što je donesena sudska odluka ili postignuta nagodba u tijeku sudskog postupka, ne smatra se primitkom na koji se plaća porez na dohodak. Ako je naknada štete određena u jednokratnom iznosu, a isplaćuje se u više od dvanaest (12) obroka, razlika **naknade štete iznad dvanaest (12) obroka smatra se primitkom od kojeg se utvrđuje oporezivi dohodak ovisno o izvoru dohotka**. Navedeno se odnosi i ako se naknada štete određena u jednokratnom iznosu isplaćuje u najviše do dvanaest (12) obroka u poreznim razdobljima nakon poreznog razdoblja i idućega poreznog razdoblja u kojem je donesena sudska odluka ili postignuta nagodba u tijeku sudskog postupka. Ako je naknada štete određena u iznosu koji će se isplaćivati u točno utvrđenim obrocima za ograničeno ili neograničeno razdoblje (primjerice mjesečno), smatra se oporezivim primitkom od kojeg se plaća porez na dohodak u skladu sa Zakonom, a ovisno o izvoru dohotka. **Ako se naknada štete u točno utvrđenim obrocima isplaćuje na temelju prijašnjeg radnog odnosa, smatra se primitkom od kojeg se utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada** iz članka 13. Zakona. Odredbe ovoga stavka primjenjuju se i na nagodbe sklopljene s nadležnim državnim odvjetništvom u postupcima za mirno rješenje spora i na nagodbe postignute u postupku mirenja u individualnim radnim sporovima prema Zakonu o mirenju.

Što se tiče obveze doprinosa, sukladno članku 114. stavku 1. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. - 143/14.), prema predmetnom primitku **osnovica za obračun doprinosa jest drugi dohodak.**

Temeljem navedenoga, može se zaključiti da je isplatitelj, prema isplaćenoj naknadi štete koja je utvrđena kao doživotna renta u točno određenim obrocima, a koja se isplaćuje na temelju prijašnjeg radnog odnosa, dužan obračunati i obustaviti porez na dohodak i prirez porezu na dohodak na način propisan za utvrđivanje obveze prema primicima po osnovi nesamostalnog rada, a obvezu doprinosa na način propisan za utvrđivanje obveze doprinosa prema ostvarenom primitku prema kojemu se utvrđuje drugi dohodak, te o istome izvijestiti Poreznu upravu putem Izvješća o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja na dan_____ (Obrazac JOPPD) na način i u rokovima propisanim člancima 76., 77. i 78. Pravilnika.

Broj klase: 410-01/15-01/3008
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/16-2
23. ožujka 2016.

Utvrđivanje visine dnevnice za inozemstvo i tuzemstvo

Zaprimili smo dopis kojim postavljate upit vezan za pravo na isplatu dnevnice u slučaju kada je radnik na službenom putu 13 sati, a od toga se na put u Republici Hrvatskoj odnosi 6 sati, a na put u inozemstvo 7 sati.

Nastavno odgovaramo.

Člankom 10. točkom 9. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04. - 136/15. – dalje u tekstu: Zakon), propisano je da se po-

rez na dohodak ne plaća na primitke radnika i fizičkih osoba iz članka 14. stavka 1. istog Zakona po osnovi naknada, potpora i nagrada koje im isplaćuje poslodavac i isplatitelj primitka, odnosno plaće, do propisanih iznosa.

Člankom 13. stavkom 2. točkama 13. i 14. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. - 137/15. – dalje u tekstu: Pravilnik), vezano uz članak 64. točku 3. Zakona, propisano je da se u skladu s odredbama članka 10. točka 9. Zakona, oporezivim primicima po osnovi nesamostalnog rada ne smatraju dnevnice u zemlji do 170,00 kuna dnevno za službeno putovanje koje traje više od 12 sati dnevno, odnosno za službena putovanja u zemlji koja traju više od 8, a manje od 12 sati do 85 kuna te dnevnice u inozemstvu do iznosa i pod uvjetima utvrđenim propisima o izdacima za službena putovanja za korisnike državnog proračuna.

Prema navedenome, pitanje isplata dnevnica za službena putovanja u inozemstvo uređena su Uredbom o izdacima za službena putovanja u inozemstvo koji se korisnicima državnog proračuna priznaju u materijalne troškove (Nar. nov., br. 50/92. i 73/93. – dalje u tekstu: Uredba) i Odlukom o visini dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo za korisnike koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna (Nar. nov., br. 8/06.).

Člankom 9. Uredbe propisano je da ako se izdaci za službeno putovanje u inozemstvo obračunavaju dnevnicom, jedna dnevnica obračunava se za svaka 24 sata provedena na službenom putovanju u inozemstvu, a i za ostatak vremena duži od 12 sati. Za ostatak vremena od osam do 12 sati obračunava se pola dnevnice. Za izdatke za službeno putovanje koje traje duže od 12 sati obračunava se jedna dnevnica, a za službeno putovanje koje traje duže od osam sati pola dnevnice. Prema članku 11. navedene Uredbe, dnevnice utvrđene za stranu državu u koju se službeno putuje obračunavaju se od sata prelaska granice Hrvatske, a dnevnice određene za stranu državu iz koje se dolazi – do sata prelaska granice Hrvatske.

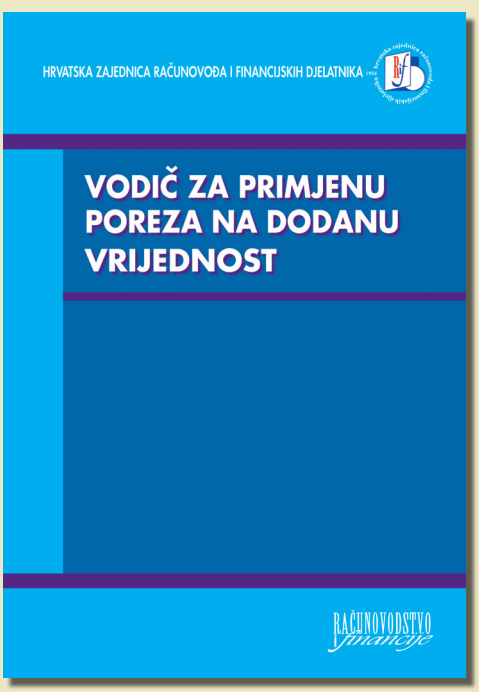
U skladu s navedenim odredbama Uredbe, a vezano uz odredbe članka 13. stavak 2. točka 14. Pravilnika, proizlazi da poslodavac može radniku neoporezivo isplatiti po jednu dnevnicu za službeno putovanje u inozemstvo za svaka 24 sata provedena na službenom putovanju u inozemstvu, a za ostatak vremena od 8 do 12 sati provedenih na službenom putovanju u inozemstvu pola dnevnice i to prema iznosima propisanim za pojedine države iz Odluke o visini dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo za korisnike koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna (Nar. nov., br. 8/06.).

Temeljem navedenih odredbi i činjenice da svako službeno putovanje koje je radnik za svojega poslodavca obavio dijelom u zemlji, a dijelom i u inozemstvu, jest upućivanje na **službeno putovanje koje predstavlja jednu cjelinu**, mišljenja smo da se radniku, u konkretnom slučaju može neoporezivo isplatiti jedna dnevnica za službeno putovanje u zemlji do iznosa 170,00 kuna, i to iz razloga što je na službenom putovanju proveo više od 12 sati, a prema navedenoj Uredbi nema pravo na neoporezivu isplatu niti pola inozemne dnevnice (iz razloga što je u na službenom putu u inozemstvu proveo manje od osam sati). **U slučaju da je radnik ostvario pravo na pola inozemne dnevnice (da je na službenom putu u inozemstvu proveo više od osam sati), a da je ukupan službeni put trajao duže od 12 sati (konkretno 13 sati iz upita) radniku bi se moglo, uz pola inozemne dnevnice neoporezivo isplatiti i iznos do 85 kuna tuzemne dnevnice.**

Broj klase: 410-01/16-01/443
Urudžbeni broj: 513-07-21-01/16-2
29. veljače 2016.

IZAŠLO IZ TISKA!!!

450,00 kn



210,00 kn

Narodne novine

Broj 28 od 30. ožujka 2016. godine

- Odluka o kriterijima i načinu financiranja troškova javnog prijevoza redovitih učenika srednjih škola u razdoblju travanj - lipanj 2016.
- Odluka o izmjeni Odluke o osnovama za sklapanje ugovora o provođenju specifične zdravstvene zaštite
- Odluka o izmjeni Odluke o osnovama za sklapanje ugovora o provođenju zdravstvene zaštite iz obveznog zdravstvenog osiguranja
- Odluka o izmjenama Odluke o sadržaju i obliku isprave kojom se dokazuje status osigurane osobe Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje
- Odluka o dopuštenoj visini tehnoloških manjkova u procesima proizvodnje, prerade, manipulacije, skladištenja i transporta nafte, prirodnog plina, proizvoda prerade nafte i plina, plinskog kondenzata, sirovina za proizvodnju maziva i naftnih derivata i distribuciju prirodnog plina

Broj 29 od 1. travnja 2016. godine

- Nema značajnih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 30 od 6. travnja 2016. godine

- Nema značajnih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 31 od 8. travnja 2016. godine

- Uredba o poticanju ulaganja
- Pravilnik o izmjenama i dopuni Pravilnika o postupku, uvjetima i načinu utvrđivanja prava na plaćanje premije dopunskog zdravstvenog osiguranja iz državnog proračuna

Broj 32 od 13. travnja 2016. godine

- Nema značajnih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 33 od 15. travnja 2016. godine

- Uredba o kriterijima za provedbu postupaka odabira i imenovanja predsjednika i članova uprava trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku
- Uredba o načinu izračuna iznosa pomoći izravnanja za decentralizirane funkcije jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave za 2016. godinu
- Odluka o uvjetima i postupku za izbor i/ili imenovanje kandidata za članove nadzornih odbora u trgovačkim društvima od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku
- Odluka o minimalnim financijskim standardima za decentralizirano financiranje redovite djelatnosti javnih vatrogasnih postrojbi u 2016. godini
- Odluka o minimalnim financijskim standardima, kriterijima i mjerilima za financiranje materijalnih i financijskih rashoda centara za socijalnu skrb i troškova ogrjeva korisnicima koji se griju na drva u 2016. godini
- Odluka o minimalnim financijskim standardima, kriterijima i mjerilima za decentralizirano financiranje domova za starije i nemoćne osobe u 2016. godini
- Odluka o minimalnim financijskim standardima za decentralizirane funkcije za zdravstvene ustanove u 2016. godini
- Odluka o kriterijima i mjerilima za utvrđivanje bilančnih prava za financiranje minimalnog financijskog standarda javnih potreba osnovnog školstva u 2016. godini
- Odluka o kriterijima i mjerilima za utvrđivanje bilančnih prava za financiranje minimalnog financijskog standarda javnih potreba srednjih škola i učeničkih domova u 2016. godini
- Odluka o objavljivanju Međunarodnog revizijskog standarda 315 (izmijenjen), Međunarodnog revizijskog standarda 610 (izmijenjen 2013.) i Međunarodnog standarda za angažmane uvida 2400 (izmijenjen)

Broj 34 od 18. travnja 2016. godine

- Odluka o izmjeni Odluke o ispravama i službenim obrascima čiji su sadržaj, oblik, način zaštite i obvezna primjena propisani zakonima i drugim propisima

Broj 35 od 19. travnja 2016. godine

- Pravilnik o obavljanju provjere kvalitete aktivnosti unutarnje revizije
- Naredba o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2016. godini

Broj 36 od 20. travnja 2016. godine

- Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u ožujku 2016.
- Indeks potrošačkih cijena u ožujku 2016.

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

Uz časopis broj 1/2016., pretplatnici su dobili i **poseban prilog RIF-ove OBAVIJESTI.** Prilog sadrži korisne informacije koje računovođe svakodnevno koriste i trebaju u svome radu. Podaci u navedenom prilogu, ažurirani su s propisima koji su objavljeni zaključno u Nar. nov., br. 140/15. Većina objavljenih podataka ne mijenja se tijekom godine, pa ćemo u sljedećim brojevima časopisa u rubrici RIF-ove OBAVIJESTI, objavljivati samo u međuvremenu izmijenjene i dopunjene podatke, te će se na taj način ažurirati ovaj prilog.

➢ 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 2015. godini	Sati u 2016. godini
Siječanj	176	168
Veljača	160	168
Ožujak	176	184
Travanj	176	168
Svibanj	168	176
Lipanj	176	176
Srpanj	184	168
Kolovoz	168	184
Rujan	176	176
Listopad	176	168
Studeni	168	176
Prosinac	184	176
Ukupno	**2.088**	**2.088**

➢ Nove stope prireza u 2016. godini

U RIF-ovim OBAVIJESTIMA 2016., na stranicama 59. do 69. objavljene su stope prireza po općinama i gradovima. U ovoj tablici izdvajamo stope prireza onih gradova/općina koje su uvele odnosno promijenile stopu prireza nakon 1. siječnja 2016. godine

Grad/općina	Stopa prireza i datum primjene	Nar. nov., br.
Mrkopalj	Stopa 5% povećana na 7% primjena od 1. veljače 2016.	6/16.

➢ ROKOVI PODNOŠENJA POREZNIH I DRUGIH IZVJEŠTAJA U SVIBNJU 2016. GODINE

POREZNO IZVJEŠĆE - OBRAZAC	Rok dostave Poreznoj upravi najkasnije do
❖ PD te POD-RDG i POD-BIL ako nisu dostavljeni u propisanom roku FINA-i	2. svibnja
❖ SR, TZ	2. svibnja
❖ KD (obrtnici obveznici poreza na dobit)	2. svibnja
❖ TROŠARINSKA IZVJEŠĆA (DOT OBRASCI)	8. svibnja
❖ TROŠARINSKA IZVJEŠĆA (DNEVNA I MJESEČNA) ❖ Igre na sreću i nagradne igre ❖ PDV, PDV-S i ZP	20. svibnja
❖ PP - MI - PO	20. svibnja
❖ PPO - Pregled tuzemnih isporuka s prijenosom porezne obveze	20. svibnja

➢ Blagdani i neradni dani u svibnju 2016. g.

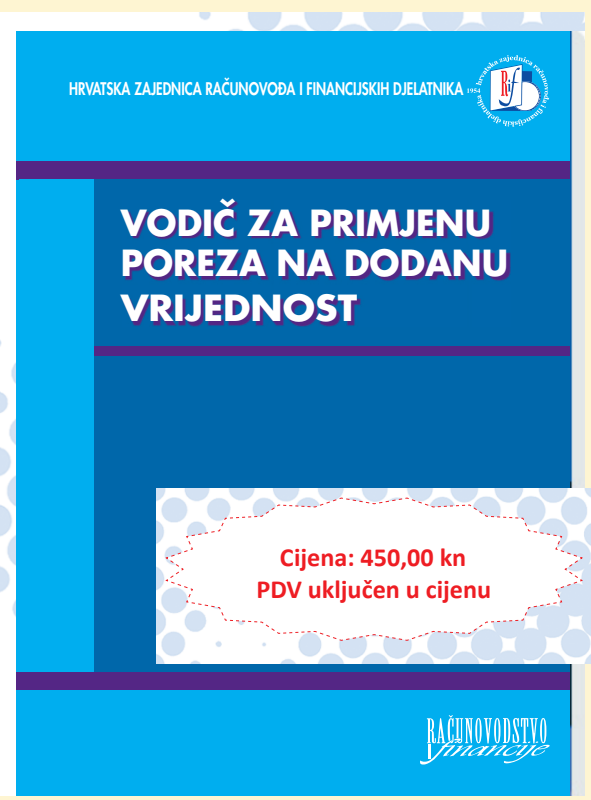
Prema Zakonu o blagdanima i neradnim danima u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 136/02. - 130/11.) blagdani u ožujku 2016. godine su:

1. svibnja - Praznik rada
26. svibnja - Tijelovo.

U dane blagdana i neradnih dana propisanih Zakonom, radnici imaju pravo ne raditi s pravom na naknadu plaće na teret poslodavca. Radnici koji zbog prirode tehnološkog procesa ili zbog iznimne potrebe posla rade u dane blagdana, imaju pravo na povećanu plaću.

NOVI priručnik iz Rif-a

700 str.



Cijena: 450,00 kn
PDV uključen u cijenu

1. PLAĆE I NAKNADE

1.1. Neoporezivi iznosi naknada, potpora, nagrada, dnevnica i otpremnina

Red. br.	Naknade, potpore ili nagrade	Odredba Zakona o porezu na dohodak[1] ili 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 i izvanbračnog druga, životnog partnera, roditelja, roditelja bračnog i izvanbračnog druga, odnosno životnog partnera, djece, drugih predaka i potomaka u izravnoj liniji, usvojene djece i djece na skrbi te punoljetne osobe kojoj je porezni obveznik imenovan skrbnikom)	čl. 13. st. 2. t. 8. Pravilnika	3.000,00 kn
4.	Potpora za slučaj smrti radnika	čl. 13. st. 2. t. 7. Pravilnika	7.500,00 kn
- *Ako se isplaćuje **potpora obitelji** za slučaj smrti radnika iznad neoporezivog iznosa od 7.500 kuna taj iznos podliježe samo obvezi obračuna poreza na dohodak (drugi dohodak) bez obveze obračuna doprinosa (prema čl. 209. st. 1. t. 7. Zakona o doprinosima. Ako se isplaćuje potpora djeci ona je neoporeziva 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. - ako je osiguran jedan obrok (ručak ili večera) - ako su osigurana dva obroka (ručak i večera) Za službeno putovanje u zemlji koja traju više od 8, a manje od 12 sati, neoporezivi dio je 50% iznosa	čl. 13. st. 2. t. 13. Pravilnika	170,00 kn 119,00 kn 68,00 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.	Dnevni iznos troškova smještaja, prehrane, mjesnog prijevoza i sl. izdaci **("per diem")**	čl. 13. st. 12. Pravilnika	ukupan iznos troškova službenog puta koji se radnicima isplaćuju iz proračuna EU
6.	Terenski dodatak u zemlji (dnevno) - za udaljenost najmanje 30 km - ako je osiguran jedan obrok (ručak ili večera) - ako su osigurana dva obroka (ručak i večera)	čl. 13. st. 2. t. 15. Pravilnika	170,00 kn 119,00 kn 68,00 kn
7.	Terenski dodatak u inozemstvu (dnevno) - ako je osiguran jedan obrok (ručak ili večera) - ako su osigurana dva obroka (ručak i večera)	čl. 13. st. 2. t. 16. Pravilnika	250,00 kn 175,00 kn 100,00 kn
8.	Pomorski dodatak (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 17. Pravilnika	250,00 kn
9.	Pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe (dnevno)	čl. 13. st. 2. t. 18. Pravilnika	400,00 kn
10.	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 radnike koji nakon ozljede na radu nisu vraćeni na posao
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

[1] Nar. nov., br. 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 125/13., 148/13., 143/14. i Uredba 136/15.).
[2] Nar. nov., br. 95/05., 96/06., 68/07., 146/08., 2/09., 9/09. - ispravak, 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 79/13., 160/13., 157/14. i 137/15.).

Red. br.	Naknade, potpore ili nagrade	Odredba Zakona o porezu na dohodak[1] ili Pravilnika o porezu na dohodak[2]	Neoporezivi iznosi (u kunama)
5.	Potpora za novorođeno dijete radnika (do visine jedne proračunske osnovice 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	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	u ukupnom iznosu isplate
5.	Stipendije studenata na poslijediplomskim studijima	čl. 10. t. 22. Zakona	1.600,00 kn odnosno 4.000,00 kn
6.	Primici koji se isplaćuju poslijediplomantima, poslijedoktorandima, istraživačima i znanstvenicima za pokriće troškova školovanja, usavršavanja i znanstvenih istraživanja	čl. 10. t. 22. Zakona	do visine stvarnih troškova
STIPENDIJE, NAGRADE I NAKNADE SPORTAŠIMA			
1.	Sportske stipendije, koje se prema posebnim propisima isplaćuju sportašima za njihovo sportsko usavršavanje (mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 4. Pravilnika	1.600,00 kn
2.	Naknade sportašima amaterima, prema posebnim propisima (mjesečno)	čl. 45. st. 1. t. 6. Pravilnika	1.600,00 kn
3.	Nagrade za sportska 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. - 143/14.)	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:

➢ ISPLATE RADNICIMA

Iznose naknada, potpora i nagrada koji su navedeni u prethodnoj tablici, 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.

➢ ISPLATE 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), s 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 organizacija i pod uvjetom da do trenutka isplate navedenih primitaka u istom poreznom razdoblju, nisu ostvarile 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.

➢ NAČIN ISPLATE

- prema izmjenama članka 90. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 79/13.) koje su stupile na snagu 5. srpnja 2013., stipendije i sportske stipendije mogu se isplatiti osim na žiroračun i na tekući ili štedni račun, ali i nadalje ne u gotovu novcu,
- nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada mogu se isplatiti u gotovu novcu.

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.

1.2. Naknade korisnika državnog proračuna

➢ Proračunska osnovica

Osnovica za određivanje visine potpora i otpremnine za mirovinu u 2016. godini iznosi **3.326,00** kn (proračunska osnovica), sukladno čl. 21. Zakona o izvršavanju Državnog proračuna RH u 2016. (Nar. nov., br. 26/16.).

➢ Visina jubilarnih nagrada

Osnovica za određivanje visine jubilarnih nagrada u javnim službama u 2016. godini, sve do isteka kolektivnog ugovora za javne službe (Nar. nov., br. 141/12. – 150/13.) iznosi **1.800,00** kn, a određena je odlukom vlade RH o isplati razlike iznosa jubilarne nagrade službenicima i namještenicima u javnim službama (Nar. nov., br. 65/15.).

Za državne službenike i namještenike osnovica za određivanje visine jubilarnih nagrada u 2016. godini iznosi **1.800,00** kn na temelju Sporazuma o primjeni osnovice za izračun jubilarne nagrade za državne službenike i namještenike (Nar. nov., br. 77/15.)

➢ Dnevnice, terenski dodatak i druge naknade

Prema **Odluci o visini dnevnice** za službeno putovanje u zemlji i visini naknada za državne dužnosnike, suce i druge pravosudne dužnosnike te ostale zaposlene koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna, **a čija prava nisu uređena kolektivnim ugovorima** (Nar. nov., br. 117/12.), proračunskim korisnicima i izvanproračunskim fondovima koji se financiraju iz sredstava državnog proračuna, određuju se sljedeći iznosi naknada:

Visina naknade	Iznos u kn
Dnevnice za službeni put u zemlji	150,00 kn dnevno
Troškovi noćenja	prema priloženom računu
Naknada troškova za korištenje privatnog automobila u službene svrhe	2,00 kn po prijeđenom km
Terenski dodatak (isključuje pravo na dnevnicu i naknadu za odvojeni život od obitelji)	150,00 kn dnevno
Naknada za odvojeni život od obitelji (isključuje pravo na dnevnicu za obavljanje službenih poslova u mjestu prebivališta obitelji)	1.000,00 kn mjesečno (iznimno, ako je po odobrenju nadležnog tijela, osiguran smještaj na teret državnog proračuna, naknada iznosi 50% propisane naknade)

Prema Dodatku II. Temeljnom kolektivnom ugovoru za službenike i namještenike **u javnim službama** (Nar. nov., br. 150/13.), visina dnevnica za službena putovanja u zemlji iznosi **150,00 kuna.** Prema članku 65., **terenski dodatak** utvrđuje se u visini koja radniku pokriva povećane troškove života zbog boravka na terenu. Puni iznos terenskog dodatka isplaćuje se na način kako je to utvrđeno za državna tijela pa on **iznosi 150,00 kuna.**

Prema Dodatku II. Kolektivnom ugovoru **za državne službenike i namještenike** (Nar. nov., br. 150/13.), visina dnevnica za službena putovanja u zemlji i **visina terenskog dodatka iznosi 150,00 kuna.**

1.3. Plaće

➢ Osnovice za obračun doprinosa u 2016. g.

- doprinosi se obračunavaju **prema stvarno isplaćenoj plaći** koja ne može biti manja od minimalne plaće koja za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2016. iznosi 3.120,00 kn (Nar. nov., br. 140/15.).

➢ Najniža mjesečna osnovica - 2.812,95 kn

- ako je iznos isplaćene plaće (ili naknade bolovanja na teret poslodavca) u određenim slučajevima manji od najniže osnovice za obračun doprinosa, iste treba obračunati na iznos **najniže mjesečne osnovice koja za 2016. godinu iznosi 2.812,95 kn** - prema Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2016. godinu (Nar. nov., br. 125/15.).

➢ Najviša mjesečna osnovica - 48.222,00 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 - 578.664,00 kn

- primjenjuje se samo za doprinos za mirovinsko osiguranje za I. stup.

➢ Najniži dnevni iznos neto plaće sezonskog radnika u poljoprivredi za 2016. godinu iznosi 72,95 kn

Prema Odluci o najnižem dnevnom iznosu plaće sezonskog radnika u poljoprivredi za 2016. godinu (Nar. nov., br. 137/15.).

➢ Minimalna plaća - 3.120,00 kn

Uredba o visini minimalne paće (Nar. nov., br. 140/15.).

➢ Stope doprinosa

Doprinosi iz plaće:	Stopa
- za mirovinsko osiguranje	20%
- I. stup	15%
- II. stup	5%
Doprinosi na plaću:	**Stopa**
- za zdravstveno osiguranje	15%
- za zaštitu zdravlja na radu	0,5%
- za zapošljavanje	1,7%

➢ Naknada zbog neispunjenja obveze kvotnog zapošljavanja osoba s invaliditetom

Poslodavci s 20 i više radnika obvezni su zaposliti 3% radnika koji se prema posebnim propisima smatraju osobama s invaliditetom prema čl. 3. Pravilnika o utvrđivanju kvote za zapošljavanje osoba s invaliditetom (Nar. nov., br. 44/14. i 2/15.). Poslodavac koji ne ispunjava propisanu obvezu dužan je plaćati mjesečnu naknadu u visini 30% minimalne plaće za svaku osobu koja mu nedostaje do propisane kvote.

Za 2016. godinu mjesečna naknada iznosi **936,00 kn** po svakoj osobi koja nedostaje do ispunjenja propisane kvote. Naknada dospijeva zadnjeg dana u mjesecu za prethodni i utvrđuje se prema stanju broja radnika na zadnji dan mjeseca za koji se određuje visina naknade (za stanje na dan 31. siječnja 2016. naknada dospijeva do 29. veljače itd.). Iznos naknade iskazuje se u JOPPD obrascu.

1.4. Osnovica za obračun plaća u državnim i javnim službama za 2016. godinu

	OSNOVICA – BRUTO PLAĆA	PROPIS
Državni službenici i namještenici	5.108,84	Odluka o visini osnovice za obračun plaća za državne službenike i namještenike (Nar. nov., br. 40/09.)
Javne službe	5.108,84	Odluka o visini osnovice za obračun plaće u javnim službama (Nar. nov., br. 40/09.)
Državni dužnosnici	3.890,00	Odluka o visini osnovice za obračun plaće državnih dužnosnika (Nar. nov., br. 151/14.)
Suci i drugi nositelji pravosudnih dužnosti	4.443,958	Zakon o plaćama sudaca i drugih pravosudnih dužnosnika (Nar. nov., br. 10./99. - 147/14.)

1.5. Staž osiguranja s povećanim trajanjem

Na plaće radnika kojima se **staž računa s povećanim trajanjem** pored mirovinskog doprinosa 20%, poslodavac je obvezan uplatiti i povećani doprinos za mirovinsko osiguranje na istu osnovicu po sljedećim stopama:

Za 12 mj. staža priznaje se	Ukupna stopa doprinosa	Stope doprinosa za radnike u I. stupu	Stope doprinosa za radnike u II. stupu
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 %

1.6. Oslobođenje od plaćanja doprinosa na plaću

a) **prema Zakonu o doprinosima** (Nar. nov., br. 85/08. - 143/14.), poslodavci koji zaposle radnika kojemu je to prvo zapošljavanje oslobođeni su godinu dana plaćanja doprinosa na plaću (čl. 20. st. 2. Zakona).

b) **prema Zakonu o poticanju zapošljavanja** (Nar. nov., br. 57/12. i 120/12.), poslodavci koji zaposle:
   - nezaposlenu osobu koja nema više od jedne godine evidentiranog staža u zvanju za koje se obrazovala, a u evidenciji nezaposlenih osoba vodi se duže od 30 dana ako se zapošljava na temelju ugovora o radu,
   - dugotrajno nezaposlenu osobu koja se kao nezaposlena osoba vodi neprekidno duže **od dvije godine** te se zapošljava na temelju ugovora o radu,

imaju pravo na olakšicu u obliku oslobođenja od obveze plaćanja doprinosa na osnovicu u trajanju **od dvije godine** (doprinos za zdravstveno osiguranje, doprinos za zaštitu na radu i doprinos za zapošljavanje).

c) **prema izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima** (Nar. nov., br. 143/14. – izmjena čl. 20. Zakona) – poslodavci koji od 1. siječnja 2015. i nadalje sklope ugovor o radu na neodređeno vrijeme s osobom koja u trenutku sklapanja tog ugovora ima manje od 30 godina života oslobođeni su za tu osobu od obveze obračunavanja i plaćanj**a doprinosa na osnovicu** u trajanju do 5 godina.

1.7. Porez na dohodak

1.7.1. Stope poreza na dohodak

Stope poreza na dohodak	Mjesečna porezna osnovica
12%	do 2.200,00 kn
25%	iznad 2.200,00 kn do 13.200,00 kn (tj. daljnjih 11.000,00 kn)
40%	iznad 13.200,00 kn

Godišnja porezna osnovica za 2016. g.	Stopa
do 26.400,00 kn	12%
od 26.400,00 do 158.400,00 kn, tj. na razliku od 132.000,00 kn	25%
iznad 158.400,00 kn	40%

1.7.2. Stope poreza na dohodak od kapitala

Vrsta dohotka od kapitala	Stopa poreza na dohodak
- Dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu po osnovu dobiti ostvarene u razdoblju 1. 1. 2001. do 31. 12. 2004. te nakon 1. 3. 2012.	12%
- Izuzimanje imovine i korištenje usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja	40%
- Primici po osnovi kamata	12%
- Udjeli u dobiti po osnovi dodjele i opcijske kupnje dionica	25%

1.7.3. Osobni odbici

Osobni odbitak	Faktor osobnog odbitka	Svota osobnog odbitka mjesečno
Osnovni osobni odbitak	1,00	2.600,00
Uzdržavani član (supružnici, roditelji, roditelji supružnika, unuci, bake i djedovi)	0,50	1.300,00
Prvo dijete	0,50	1.300,00
Drugo dijete	0,70	1.820,00
Treće dijete	1,00	2.600,00
Četvrto dijete	1,40	3.640,00
Peto dijete	1,90	4.940,00
Šesto dijete	2,50	6.500,00
Sedmo dijete	3,20	8.320,00
Za svako daljnje dijete faktor se povećava 0, 8, 0,9 itd.		
Za djelomičnu invalidnost (poreznog obveznika ili uzdržavanog člana)	0,30	780,00
Za 100% invalidnost (poreznog obveznika ili uzdržavanog člana)	1,00	2.600,00
Umirovljenici	-	visina mirovine a najviše 3.800,00 (najmanje 2.600,00)
Potpomognuta područja I. skupina i područje grada Vukovara II. skupina		 3.500,00 3.000,00

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 13.000,00 kuna godišnje.
2. Pri obračunu plaće za osobe s prebivalištem na potpomognutom području i području Grada Vukovara primjenjuje se osnovni osobni odbitak, a povećani osobni odbici propisani za navedena područja ostvaruju se tek podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak.

2. STOPE ZATEZNIH KAMATA I ESKONTNA STOPA

KAMATE I RAZDOBLJE PRIMJENE	STOPA	OBJAVA
ESKONTNA STOPA		
- od 11. 4. 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. 6. 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., 1/12., 73/12. i 1/13. 1/14., 80/14., 1/15. i 73/15.
- od 31. 10. 2015.	3,0%	Nar. nov., br. 115/15.
ZATEZNA KAMATA		
- od 1. 7. 2002. do 2. 11. 2004.	15%	Nar. nov., br. 72/02.
- od 3. 11. 2004. do 31. 12. 2007.	15%	Nar. nov., br. 153/04.
Za razdoblje od 1.1.2008. - nadalje – prema čl. 29. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. – 78/15.)		
Ugovori između trgovaca i između trgovaca i osoba javnog prava*		
- od 1. 1. 2008. do 30. 6. 2011.	17%	
- od 1. 7. 2011. -	15%	
Za ugovore sklopljene nakon 30. lipnja 2013. odnosno za ugovore prije 30. lipnja 2013., ako je isporuka roba ili izvršenje usluga uslijedilo nakon 30. lipnja 2013. - ugovori između trgovaca - ugovori između trgovaca i osoba javnog prava kada je osoba javnog prava dužnik (ako je osoba javnog prava vjerovnik i nadalje se primjenjuje zatezna kamata 15%		čl. 12.a izmijenjenog Zakona o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (Nar. nov., br. 81/13.) - **zatezna kamata** jednaka je referentnoj stopi uvećanoj za 8 postotnih bodova. **Referentna stopa (dalje u tekstu RS)** je prosječna kamatna stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godinu dana nefinancijskim trgovačkim društvima koja je izračunata za referentno razdoblje koje prethodi tekućem polugodištu umanjenoj za 1 postotni bod.
- od 30. lipnja 2013. - 31. prosinca 2013.	12,40%	RS od 1. 12.2012. do 31. 5. 2013. iznosi 5,40% (Nar. nov., br. 86/13.) Zatezna kamata = 5,40 - 1 + 8
- od 1. siječnja 2014. - 30. lipnja 2014.	12,35%	RS od 1. 6. 2013. do 30. 11. 2013. iznosi 5,35 (Nar. nov., br. 1/14.) Zatezna kamata = 5,35 - 1 + 8
- od 1. srpnja 2014. - 31. prosinca 2014.	12,29%	RS od 1. 12. 2013. do 31. 5. 2014. iznosi 5,29 (Nar. nov., br. 80/14.) Zatezna kamata = 5,29 - 1 + 8
- od 1. siječnja 2015. - 30. lipnja 2015.	12,14%	RS od 1.6.2014. do 30. 11. 2014. iznosi 5,14 (Nar. nov., br. 1/15.) Zatezna kamata = 5,14 - 1 + 8
- od 1. srpnja 2015. - 31. srpnja 2015.	12,13%	RS od 1. 12. 2014. do 31. 5. 2015. iznosi 5,13 (Nar. nov., br. 73/15.) Zatezna kamata = 5,13 - 1 + 8
- po osnovu ugovora po kojima je isporuka bila prije 30. lipnja 2013. zatezna kamata do 31. 7. 2015. obračunava se po stopi 15%		
Ugovori između trgovaca te između trgovaca i osoba javnog prava - od 1. 8. 2015. - 31. 12. 2015.	10,14%	Izmjene Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 78/15.), RS od 1. 11. 2014. do 30. 4. 2015. iznosi 5,14 (Nar. nov., br. 85/15.) Zatezna kamata = 5,14 + 5
- od 1. 1. 2016.	10,05%	RS od 1. 5. 2015. do 31. 10. 2015. je 5,05 (Nar. nov., br. 140/15.) Zatezna kamata = (5,05 + 5)
Zatezne kamate u ostalim odnosima - od 1. 1. 2008. do 30. 6. 2011.	14%	čl. 29. Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05. i 41/08.)
- od 1. 7. 2011. do 31. 7. 2015.	12%	
- od 1. 8. 2015. - do 31. 12. 2015.	8,14%	Izmjene Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 78/15.), RS od 1. 11. 2014. do 30. 4. 2015. iznosi 5,14 (Nar. nov., br. 85/15.) Zatezna kamata = 5,14 + 3
- od. 1. 1. 2016.	8,05	RS od 1. 5. - 31. 10. 2015. je 5,05 (Nar. nov., br. 140/15.) Zatezna kamata = 5,05 + 3

* Prema čl. 26. st. 6. Zakona o obveznim odnosima, osobama javnog prava smatraju se osobe koje su obvezne postupati po propisima o javnoj nabavi, osim trgovačkih društava.

3. PREGLED KOEFICIJENATA PORASTA CIJENA U HRVATSKOJ U 2016. GODINI

Koeficijent / Mjesec	I. 2016.	II. 2016.	III. 2016.
1. Mjesečni koeficijent porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u mjesecu 2016. u odnosu na prethodni mjesec	-0,012	-0,067	0,001
2. Koeficjent porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu od početka 2016. do kraja razdoblja	-0,012	-0,017	-0,007
3. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu od početka 2016. do kraja razdoblja	-0,012	-0,009	-0,002
4. Koeficijent porasta poizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u mjesecu 2016. u odnosu isti mjesec prethodne godine	-0,034	-0,053	-0,050
5. Mjesečni koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2016. u odnosu na prethodni mjesec	-0,007	-0,003	0,007
6. Koeficijent porasta potrošačkih cijena od početka 2016. do kraja razdoblja	-0,007	-0,010	-0,004
7. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta potrošačkih cijena od početka 2016. do kraja razdoblja	-0,007	-0,005	-0,001
8. Koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2016. u odnosu na isti mjesec prethodne godine	-0,008	-0,014	-0,017
9. Koeficijent porasta prosjeka potrošačkih cijena za razdoblje od početka 2016. do kraja razdoblja u odnosu na prosjek potrošačkih cijena u 2015.	-0,015	-0,017	-0,015

Izvor: Priopćenje Državnog zavoda za statistiku br. 13.1.1., 2.1.1.

4. PODACI O PROSJEČNIM MJESEČNIM ISPLAĆENIM PLAĆAMA PO ZAPOSLENOME

➢ Za siječanj 2016. g.

Područje djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD - 2007		Prosječne mjesečne plaće u kunama		Verižni indeksi*	
		BRUTO	NETO	BRUTO	NETO
HRVATSKA - UKUPNO		7.709	5.646	100,1	100,0
A	Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo	6.524	4.948	96,0	96,6
B	Rudarstvo i vađenje	12.442	8.283	121,1	114,4
C	Prerađivačka industrija	6.754	5.022	98,8	98,9
D	Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija	10.140	7.675	92,6	94,0
E	Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša	7.276	5.480	97,2	97,1
F	Građevinarstvo	6.027	4.549	98,1	98,2
G	Trgovina na veliko i na malo; popravak motornih vozila i motocikla	6.680	4.914	101,2	100,8
H	Prijevoz i skladištenje	8.152	5.892	97,8	97,9
I	Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	6.205	4.623	100,7	100,7
J	Informacije i komunikacije	10.897	7.500	100,1	100,1
K	Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	11.109	7.604	99,7	99,8
L	Poslovanje nekretninama	7.465	5.383	96,8	97,7
M	Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	8.997	6.275	100,6	100,4
N	Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti	5.189	3.932	99,7	99,7
O	Javna uprava i obrana; obvezno socijalno osiguranje	8.950	6.633	101,7	101,4
P	Obrazovanje	8.199	6.099	99,8	99,5
Q	Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi	9.239	6.734	102,1	101,6
R	Umjetnost, zabava i rekreacija	7.312	5.362	100,1	100,2
S	Ostale uslužne djelatnosti	6.598	4.824	100,5	100,3
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	XI. 2015. - I. 2016. XII. 2015. - II. 2016.	7.724 7.714	5.661 5.649	94,9 99,9	97,9 99,8
UKUPNO HRVATSKA GODIŠNJI PROSJEK	I. - XII. 2014. I. - XII. 2015.	7.953 8.055	5.533 5.711	100,2 101,3	100,3 103,2
HRVATSKA - UKUPNO	za siječanj 2016.**	7.709	5.646	100,1	100,0
HRVATSKA - UKUPNO	za veljaču 2016.	7.735	5.652	100,3	100,1

* NOMINALNI PORAST U ODNOSU NA PRETHODNI MJESEC

** Počevši od siječnja 2016. godine Državni zavod za statistiku je promijenio metodologiju obračuna prosječnih plaća korištenjem podataka iz JOPPD obrasca.

5. 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**
31.12.2010.	**7,385173**	**5,568252**	**6,840023**	**2,637279**	**0,292424**	**0,820666**	**5,929961**	**8,608431**
31.12.2011.	**7,530420**	**5,819940**	**7,525904**	**2,422915**	**0,291956**	**0,843962**	**6,194817**	**8,986181**
31.12.2012.	**7,545624**	**5,726794**	**6,642275**	**2,593265**	**0,300527**	**0,879300**	**6,245343**	**9,219971**
31.12.2013.	**7,637643**	**5,549000**	**5,276073**	**2,570039**	**0,278421**	**0,857218**	**6,231758**	**9,143593**
31.12.2014.	**7,661471**	**6,302107**	**5,263084**	**2,434841**	**0,276448**	**0,808411**	**6,368108**	**9,784765**
31.01.2015.	7,694064	6,777717	5,765071	2,468182	0,276725	0,820735	7,356405	10,217880
28.02.2015.	7,687811	6,842124	5,732467	2,535390	0,279628	0,821514	7,208449	10,542802
31.03.2015.	7,644596	7,050259	5,891335	2,552453	0,278340	0,820209	7,308409	10,456293
30.04.2015.	7,590100	6,896956	5,780291	2,513278	0,276829	0,819860	7,231421	10,599218
31.05.2015.	7,581258	6,900836	5,578146	2,454037	0,276789	0,814900	7,336228	10,552976
30.06.2015.	7,580660	6,829423	5,556854	2,414146	0,278670	0,820933	7,296112	10,723808
31.07.2015.	7,591043	6,917298	5,567322	2,458876	0,280661	0,802241	7,128409	10,816533
31.08.2015.	7,544416	6,687126	5,535155	2,400081	0,279082	0,793873	6,952097	10,300950
30.09.2015.	7,632078	6,793127	5,668086	2,431915	0,280622	0,806629	6,980772	10,317802
31.10.2015.	7,599739	6,908226	5,737817	2,452716	0,280599	0,810959	6,993410	10,600836
30.11.2015.	7,626782	7,199832	5,875342	2,445893	0,282264	0,825955	6,987432	10,835036
31.12.2015.	**7,635047**	**6,991801**	**5,804795**	**2,439468**	**0,282612**	**0,833129**	**7,059683**	**10,361035**
31.01.2016.	7,657013	7,016414	5,812657	2,453463	0,283425	0,820652	6,895104	10,039351
29.02.2016.	7,620282	6,916839	6,117269	2,458790	0,281513	0,813342	6,975086	9,679007
31.03.2016.	7,523703	6,648143	5,919049	2,399829	0,278089	0,814447	6,896785	9,568489

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

➢ Srednji tečajevi HNB od 26. ožujka do 27. travnja 2016.

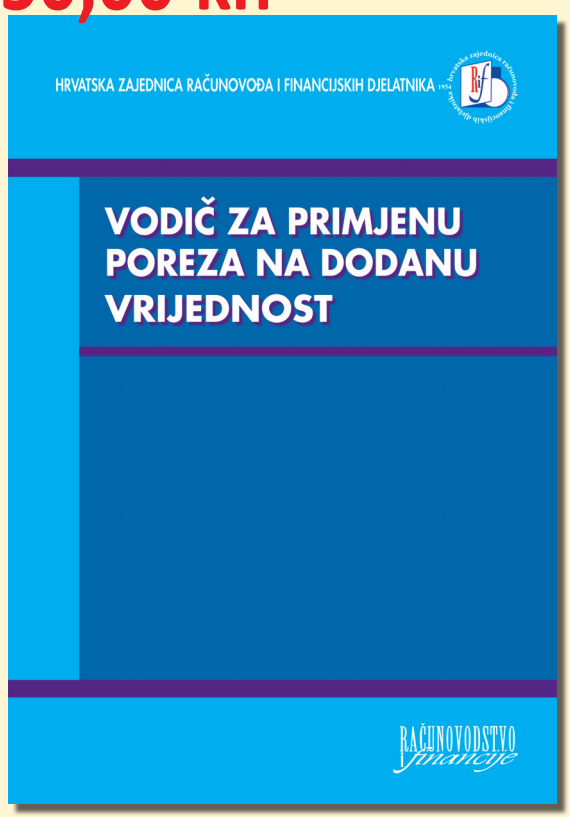
(u kunama)

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
060.	26.03.2016.	7,535307	6,746626	5,971871	2,407754	0,813977	6,909322	9,541987
061.	30.03.2016.	7,528511	6,726089	5,926095	2,398761	0,811997	6,910695	9,581915
062.	31.03.2016.	7,523703	6,648143	5,919049	2,399829	0,814447	6,896785	9,568489
063.	01.04.2016.	7,519798	6,616628	5,884957	2,393925	0,813637	6,872416	9,512711
064.	02.04.2016.	7,524068	6,596588	5,877719	2,400787	0,814443	6,876319	9,442856
065.	05.04.2016.	7,512484	6,610774	5,924672	2,407153	0,812108	6,882085	9,409424
066.	06.04.2016.	7,506798	6,611589	5,990104	2,398491	0,810319	6,892662	9,395242
067.	07.04.2016.	7,510309	6,617012	5,995297	2,407305	0,810628	6,889560	9,330735
068.	08.04.2016.	7,505461	6,588940	6,083207	2,408916	0,808108	6,890802	9,272870
069.	09.04.2016.	7,506317	6,599540	6,068653	2,403175	0,807435	6,899823	9,291146
070.	12.04.2016.	7,497678	6,589048	6,097160	2,405569	0,808166	6,887450	9,352224
071.	13.04.2016.	7,487454	6,557014	6,054871	2,405144	0,811648	6,882484	9,383950
072.	14.04.2016.	7,481318	6,615367	6,057747	2,405955	0,815651	6,874948	9,415200
073.	15.04.2016.	7,470125	6,637751	6,079698	2,400580	0,814129	6,865924	9,389297
074.	16.04.2016.	7,474157	6,636616	6,081495	2,404039	0,814507	6,860801	9,409741
075.	19.04.2016.	7,486682	6,624210	6,111577	2,414436	0,815001	6,861591	9,397116
076.	20.04.2016.	7,495146	6,615310	6,050328	2,415841	0,810680	6,867460	9,493535
077.	21.04.2016.	7,498011	6,593977	6,041911	2,421134	0,817231	6,858146	9,500774
078.	22.04.2016.	7,500887	6,636191	6,046177	2,419641	0,819196	6,832653	9,530987
079.	23.04.2016.	7,490845	6,641998	6,009021	2,415544	0,818591	6,802438	9,538832
080.	26.04.2016.	7,483955	6,651813	5,978077	2,408197	0,817097	6,822823	9,600969
081.	27.04.2016.	7,479185	6,628133	5,980956	2,394795	0,817308	6,80297	9,646827

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

IZAŠLO IZ TISKA!!!

450,00 kn



210,00 kn

UDRUGA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA ZAGREB
ZAGREB, Ul. kneza Mislava 1/I

tel. 4612-960; faks: 4618-016; OIB: 09248242550
Transakcijski račun HR4824020061100078977
e-mail: udruga@rfd-zagreb.hr www: rfd-zagreb.hr

OBAVIJEST O STRUČNIM TEMAMA NA TRIBINI SRIJEDOM U SVIBNJU 2016. god. KOJE UDRUGA ORGANIZIRA ZA ČLANOVE UDRUGE - PRAVNE OSOBE

U srijedu **4. 5. 2016. u 14 sati** u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"SPECIFIČNOSTI PROVOĐENJA ZAKONA O IZVRŠENJU PRORAČUNA RH U 2016. GODINI"
Predavačica: **MLADENKA KARAČIĆ,** Ministarstvo financija RH

U srijedu **11. 5. 2016. u 14 sati** u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"KORIŠTENJE GODIŠNJEG ODMORA - PREOSTALOG IZ 2015. GODINE I PLANIRANJE U 2016. GODINI"
Predavačica: **dr. sc. MARIJA ZUBER,** savjetnica-urednica u časopisu RIF

U srijedu **18. 5. 2016. u 14 sati** u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"KARAKTERISTIKE KAMATA KOD POZAJMICA IZMEĐU PRAVNIH I FIZIČKIH OSOBA"
Predavač: **DOMAGOJ BAKRAN, mag. oec.,** savjetnik-urednik u časopisu RIF

U srijedu **25. 5. 2016. u 14 sati** u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
"ISPLATE NEREZIDENTIMA I OSTVARIVANJE DOHOTKA IZ INOZEMSTVA REZIDENATA TE IZVJEŠĆIVANJE NA JOPPD OBRASCU"
Predavačica: **mr. sc. KORNELIJA SIROVICA,** savjetnica-urednica u časopisu RIF

Predsjednica Udruge RFD Zagreb:
Dragica Kutnjak, dipl. oec.

ČESTITAMO 1. SVIBNJA - MEĐUNARODNI PRAZNIK RADA

1st International Conference on Financial Analysis

Organized by:

Croatian Association of Financial Analysts and University of Zagreb, Faculty of Economics & Business

June 01 – 03, 2016

*Valamar Lacroma Dubrovnik*****, Croatia

On behalf of the organizing committee, I would like to invite you to participate in the **1st International Conference on Financial Analysis**, in Dubrovnik, Croatia, which will bring together many distinguished researchers and practitioners from all over the world. Participants will find opportunities for presenting new research, exchanging information, and discussing current issues.

Topic Areas

- Corporate Finance,
- Fixed Income
- Stocks
- Portfolio Theory
- Portfolio Management Practice
- Derivatives
- Financial and Capital Markets
- Foreign Exchange Markets
- International Finance
- Other related topics

Registration for the 1st International Conference on Financial Analysis is **open**. For online registration, please visit http://www.efzg.unizg.hr/default.aspx?id=23594

Registration fees

Listener fee (no abstract/no paper) – early registration - until February 15, 2016. - 200 EUR
Listener fee (no abstract/no paper) – late registration - after February 15 until March 31, 2016. - 240 EUR

Accompanying person fee 45€ for Gala Dinner on June 2, 2016, and 30€ for Business Luncheon on June 3, 2016.

Silvije Orsag,
Program Chair

Lidija Dedi,
Organizing Chair

HUFA-EFZG 2016 Conference
http://www.efzg.unizg.hr/hufa2016
E-mail: hufa2016conference@efzg.hr; hufa.conference@gmail.com
Phone: +385 1 238 3109
Fax: +385 1 233 5633

EFFECTUS

STUDIJ FINANCIJE I PRAVO

Preddiplomski stručni studij

Financije i pravo

- 180 ECTS bodova
- 6 semestara (3 godine)
- razina 6 po Hrvatskom kvalifikacijskom okviru
- interdisciplinarna znanja i vještine (financijski i pravni predmeti)
- praktična i primjenjiva znanja i vještine

Zašto upisati Effectus?

- jedinstveni studij
- jamstvo kvalitete
- integracija znanja
- mogućnost zapošljavanja
- studij budućnosti

Upiši se!

STIPENDIRANJE NAJBOLJIH

Dodatno motiviramo studente kroz stipendiranje najboljih studenata svake generacije i osiguranje radnog mjesta za najuspješnije studente.

Informacije i prijave:

Trg J.F. Kennedy 2, Zagreb, **tel**: +385 1 611 77 77,
email: referada@vsfp.eu, **www.effectus-uciliste.eu**

EFFECTUS
STUDIJ FINANCIJE I PRAVO

POREZNI SPECIJALIST

- ❒ ZA POREZNE SAVJETNIKE
- ❒ ZA ČLANOVE UPRAVE, DIREKTORE I IZVRŠNE DIREKTORE
- ❒ ZA ČLANOVE DRUŠTAVA, NADZORNIH ODBORA I UPRAVNIH VIJEĆA
- ❒ ZA FINANCIJSKE DIREKTORE, REVIZORE I ODVJETNIKE
- ❒ ZA VODITELJE RAČUNOVODSTAVA, RAČUNOVODSTVENE I POREZNE DJELATNIKE
- ❒ ZA POSLOVNE I FINANCIJSKE SAVJETNIKE I OBRTNIKE

Program osposobljavanja za poslove poreznog/e specijalista/ice izvodi se uz uz odobrenje Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta, Klasa: UP/I-602-07/13-03/00238, Ur. br.: 533-25-13-0002. i Agencije za strukovno obrazovanje odraslih, Klasa: 602-07/13-02/99.

Uspješno završen program Poreznog specijalista omogućuje upis zvanja u E - radnu knjižicu i obavljanje poreznog savjetništva ograničeno u okviru svoje djelatnosti računovodstva i revizije.

Voditelji programa: ❑ dr. sc. Sandra Švaljek ❑ mr. sc. Ivan Idžojtić

PRAVNO ODREĐENJE POREZA

Predavači: ❑ dr. sc. Martina Dalić ❑ Ante Galić, dipl. iur. ❑ mr. sc. Zdenka Koharić ❑ Lidija Rostaš-Beroš, dipl. iur. ❑ dr. sc. Danko Špoljarić ❑ Davorka Štimac, dipl. iur. ❑ dr. sc. Sandra Švaljek

1. POREZNI SUSTAV RH I EU
2. OSNOVE POREZNOG PRAVA

EKONOMSKO ODREĐENJE POREZA

Predavači: ❑ Katica Amidžić Peročević, dipl. oec. ❑ dr. sc. Paško Anić Antić ❑ mr. sc. Ljubica Javor ❑ Renata Kalčić, dipl. oec. ❑ mr. sc. Mirjana Mahović Komljenović ❑ mr. sc. Igor Milinović ❑ mr. sc. Branko Parać ❑ mr. sc. Marijana Stojanović ❑ mr. sc. Andreja Švigir

Ovlašteni porezni savjetnici: ❑ Krešimir Abramović, dipl. oec. ❑ mr. sc. Ilija Braovac ❑ mr. sc. Miljenka Cutvarić ❑ mr. sc. Ivan Idžojtić ❑ Marica Javorović, dipl. oec. ❑ mr. sc. Miljenko Javorović ❑ mr. sc. Nenad Kukić ❑ dr. sc. Marija Zuber

3. POREZ NA DOHODAK
4. POREZ NA DOBIT
5. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST
6. FINANCIJSKO I POREZNO IZVJEŠTAVANJE

Fond sati: 170 sati; **Vrijeme održavanja:** ponedjeljak - srijeda, od 17-20 sati
Cijena: 15.000 kuna (uključen PDV, radni pribor i literatura)
Polaznici mogu platiti školarinu jednokratno ili u obrocima:
- za jednokratnu uplatu 10% popusta, a svaki sljedeći polaznik dobiva dodatni popust
- mogućnost plaćanja u dvije ili tri rate

početak 16. svibnja 2016.

Prijava za upis **POREZNI SPECIJALIST**

EFFECTUS
STUDIJ FINANCIJE I PRAVO

I. PODACI O POLAZNIKU

Prezime i ime: .....

Adresa prebivališta: .....

Telefon za kontakt: ..... e-mail: .....

II. PODACI O UGOVARATELJU

Tvrtka/naziv i sjedište: .....

Adresa: .....

Telefon: ..... Telefax: .....

e-mail: ..... OIB: .....

M.P.

potpis ovlaštene osobe: .....

Informacije: Maja Šimunović, spec. oec. e-mail: msimunovic@vsfp.eu
tel: 01 611 77 77; mob: 091/214-8003
www.effectus-uciliste.eu

CJENIK ZA OBJAVU PROMIDŽBENIH PORUKA

UVJETI OGLAŠAVANJA U BOJI

A) KNJIGE I PRIRUČNICI

format 1/1	(220 x 150 mm)	4. omotna stranica	10.000,00 kn
		2. i 3. omotna stranica	7.000,00 kn
		unutarnji list	5.000,00 kn
format 1/2	(110 x 150 mm)	unutarnji list	3.000,00 kn
format 1/3	(70 x 150 mm)	unutarnji list	2.000,00 kn
format 1/4	(50 x 150 mm)	unutarnji list	1.500,00 kn

B) OGLASI U ČASOPISU

format 1/1	(205 x 285 mm)	(205 x 285 mm)	4. omotna stranica	10.000,00 kn
format 1/1	(205 x 285 mm)	(205 x 285 mm)	2. i 3. omotna stranica	8.000,00 kn
format 1/1	(180 x 252 mm)		unutarnji list	5.000,00 kn
format 1/2	(180 x 126 mm)	(90 x 252 mm)	unutarnji list	3.000,00 kn
format 1/3	(180 x 84 mm)		unutarnji list	2.000,00 kn
format 1/4	(180 x 63 mm)	(90 x 126 mm)	unutarnji list	1.500,00 kn
format 1/8		(90 x 63 mm)	unutarnji list	750,00 kn
objava financijskih izvještaja	(180 x 250 mm)		unutarnji list	2.500,00 kn

C) PRILOG "RIZNICA" I OSTALI SEPARATI

2. i 3. omotna str.	(205 x 285 mm)	4.000,00 kn
4. omotna stranica	(205 x 285 mm)	5.000,00 kn

unutar priloga 60% od cijena objave u osnovnom časopisu

D) OSTALI UVJETI:

- **navedeni iznosi uvećavaju se za PDV**
- **odobravamo agencijske popuste i popuste za višekratno objavljivanje**
- **rok za predaju gotovih materijala 20. u mjesecu**
- **materijale do 5MB primamo e-mailom u JPEG, TIFF i/ili PDF formatu (300 dpi)**
- **poseban smještaj - cijene se uvećavaju za 20%**
- **insertiranje promidžbenih materijala u čitavu nakladu ili selektivno poseban ugovor**
- **banner na web stranici: www.rif.hr — 1.000,00 mjesečno + PDV**

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

Point*2000* – glas razuma

Život se može živjeti na razne načine. Sa više ili manje emocija. Ali poslovni život je moguće održati uspješnim samo ako se umjesto emocija koristi razum. I to razum, temeljen na kvalitetnim poslovnim podacima, koji pomažu u donošenju ispravnih i pravovremenih poslovnih odluka.

A da bi poslovni podaci bili dobro sređeni i postali čvrst temelj za donošenje poslovnih odluka, brine se upravo **Point***2000*. Zato se s pravom može reći da je **Point***2000* – glas razuma.

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

QUALITY SYSTEM CERTIFICATION ISO 9001 DNV

www.marketingart.hr