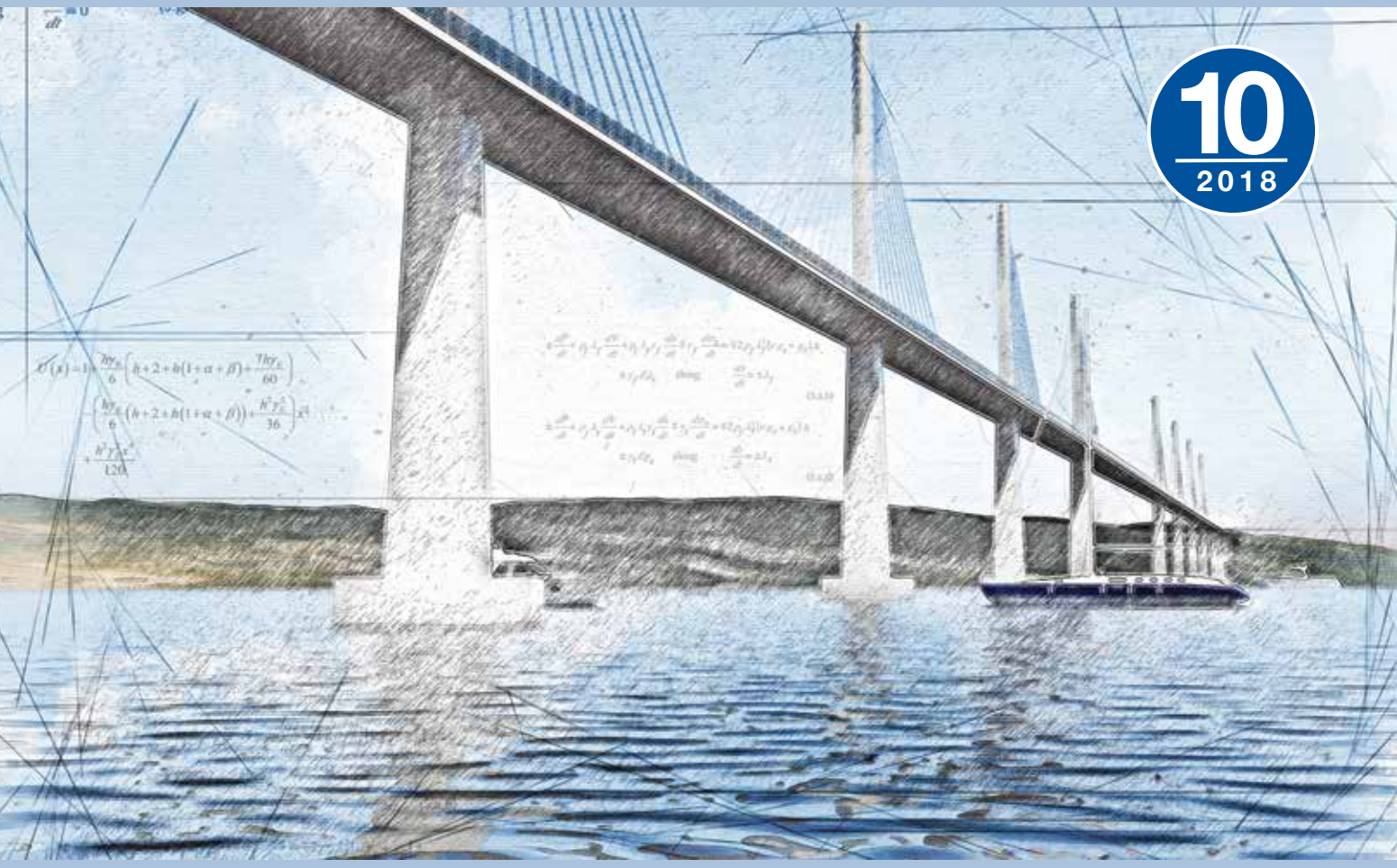
UDK 657/685:336 Nakladnik: **HZ RIF** 10000 Zagreb J. Gotovca 1/II ***www.rif.hr*** e-mail: ***rif@rif.hr*** **Godina LXIV** **LISTOPAD 2018**

RAČUNOVODSTVO i financije®

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika 1954 ®

10
2018



IZ SADRŽAJA:

- **Računovodstveni i porezni aspekt promjena koje donosi MSFI 16 - Najmovi**
- **Oporezivanje prekograničnih i izaslanih radnika**
- **Obveza obračuna PDV-a na honorare nerezidenata**
- **Ulaganja i izuzimanja dugotrajne imovine kod samostalne djelatnosti**

NAJAVA:

- **53. jesensko savjetovanje**
  Hotel Bluesun Soline, Brela
  25. - 27. 10. 2018. godine
- **Radionice** www.rif.hr
- **Seminari** www.rif.hr

T I S K A N I C A

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

www.pupilla.hr

tel: 01/3097-712 01/3097-713
fax:01/3097-714
Pupilla d.o.o. Zagreb, Sokolgradska 7
pupilla@zg.htnet.hr

CIJENE BEZ PDV-a
(u kunama)

Autoservis	700
Blagajna	500
Članarine i naknade	700
Financijsko	700
Fiskalizacija	400
Honorari	500
Inventar	700
Ino trgovina	700
Intrastat	700
Kadrovi	500
Kamate	300
Knjiga gostiju	700
Knjiga udjela	300
Komercijalisti	500
Komisija	500
Locco vožnja	300
Maloprodaja	700
Materijalno	500
Montaža	500
Neprofit	700
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
Završni račun	700

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 11 052/384-643
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
Kontoar d.o.o. Nova Gradiška B. J. Jelačića Jug 3 a 035/331-560

SYNESIS

poslovni software za male poduzetnike

NOVO !

Slanje i primanje elektroničkih računa direktno iz programa putem servisa eFAKTURA

Automatsko knjiženje ulaznih računa primljenih kroz servis eFAKTURA

Informacije o servisu eFAKTURA možete pronaći na www.efaktura.hr

kompletan ERP za mala poduzeća i obrte

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, JOPPD i drugih obrazaca,
Automatska izrada svih datoteka za e-Poreznu
Automatska izrada bilanci i statističkih izvještaja...
Slanje svih dokumenata e-mailom iz programa,
Poslovanje s elektroničkim dokumentima

SADRŽAJ

RAČUNOVODSTVO

FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO

- **Računovodstveni i porezni aspekt promjena koje donosi MSFI 16 – Najmovi**
  Domagoj Bakran, mag. oec. 7
- **MSFI 16 – Utvrđivanje i evidentiranje najmova kod najmoprimca**
  mr. sc. Silvija Pretnar Abičić 10
- **Računovodstveni učinci primjene metode udjela**
  izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević 21
- **Računovodstveno evidentiranje dugotrajne biološke imovine – primjer osnovnog stada,**
  doc. dr. sc. Mirjana Hladika 27

REVIZIJA

EKSTERNA REVIZIJA

- **Izazovi obavljanja zajedničke revizije**
  izv. prof. dr. sc. Sanja Sever Mališ
  prof. dr. sc. Lajoš Žager 34
- **Angažman uvida u financijskim izvještajima**
  Luka Orlović, univ. spec. oec. 40

INTERNA REVIZIJA

- **Mapa uvjerenja kao učinkovit alat koordinacije i oslanjanja funkcije interne revizije**
  prof. dr. sc. Boris Tušek
  Petra Halar, mag. oec. 46
- **Interna revizija i znakovi upozorenja na prijevarne radnje**
  prof. dr. sc. Danimir Gulin 57

POREZI

OPĆI POREZNI ZAKON

- **Postupak izdavanja obvezujućih mišljenja**
  mr. sc. Mirjana Mahović Komljenović, dipl. oec. 59

POREZ NA DOHODAK

- **Oporezivanje prekograničnih i izaslanih radnika**
  Dalibor Legac, dipl. iur.
  Željko Martinović, dipl. oec. 64

POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

- **Obveza obračuna PDV-a na honorare nerezidenata**
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 74
- **Porezni tretman jedinstvene usluge – sudska praksa**
  mr. sc. Tanja Rašić Krajnović 78

PLAĆE I SOCIJALNO OSIGURANJE

PLAĆE I NAKNADE

- **Plaća i naknada plaće za dane blagdana**
  dr. sc. Marija Zuber 83
- **Planirano liječenje u drugoj državi članici Europske unije**
  Mr. Renata Turčinov, dipl. iur. 85
- **Pojam osobe „poslane s ciljem da zamijeni drugu osobu“**
  Roberta Kurti Vuković, dip. iur., spec. oec. 89

POSLOVNE FINANCIJE

FINANCIJE PODUZEĆA

- **Rezultati istraživanja upravljanja obrtnim kapitalom u Hrvatskoj**
  mr. sc. Hrvoje Serdarušić 93

GRANSKE SPECIFIČNOSTI

POSLOVANJE OBRTNIKA

- **Ulaganja i izuzimanja dugotrajne imovine kod samostalne djelatnosti**
  Ivica Milčić, univ. spec. oec. 97
- **Cvjećarski obrt - poslovne knjige i evidencije**
  mr. sc. Miljenka Cutvarić 103

UGOSTITELJSTVO I TURIZAM

- **Aktualna pitanja primjene propisa o turističkoj djelatnosti**
  Koraljka Ladešić-Masnec, dipl. iur. 110

ZAKONODAVSTVO I PRAVNA PRAKSA

TRGOVAČKO PRAVO

- **Dubinska analiza stranke i način njenog provođenja – I. dio**
  mr. sc. Darko Terek, dipl. iur. 114

RADNO PRAVO

- **Slobodan radni dan za prenatalni pregled**
  Dunja Šarić, dipl. iur. 117

SUDSKA PRAKSA

- **Utjecaj izmjena Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima na obračunska plaćanja u uvjetima blokade računa**
  Dunja Šarić, dipl. iur. 119

MAKROEKONOMSKA KRETANJA

PRAKSA EUROPSKE UNIJE

- **Bespovratna sredstva za znakove kvalitete**
  dr. sc. Rahela Jurković 124

NOVI PROPISI 130

OBAVIJESTI 131

VIJESTI IZ HZRIF I UDRUGA 139

150,00 kn (PDV uključen u cijenu)

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, prof. dr. sc. Danimir Gulin, doc. dr. sc. Mirjana Hladika, mr. sc. Ivana Jakir Bajo, prof. dr. sc. Ivana Mamić Sačer, Ivica Milčić, univ. spec. oec., mr. sc. Andreja Milić, mr. sc. Jasna Nikić, Luka Orlović, univ. spec. oec., prof. dr. sc. Silvije Orsag, doc. dr. sc. Ivana Pavić, izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević, izv. prof. dr. sc. Sanja Sever Mališ, mr. sc. Kornelija Sirovica, Dunja Šarić, dipl. iur., prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević, mr. Darko Terek, prof. dr. sc. Boris Tušek, Tajana Zlabnik, dipl. iur., dr. sc. Marija Zuber, prof. dr. sc. Lajoš Žager

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

Članovi izdavačkog savjeta: Zdenko Balen, Mislav Blažić, mr. sc. Bogomil Cota, prof. dr. sc. Boris Cota, Slaven Đuroković, prof. dr. sc. Danimir Gulin, prof. dr. sc. Ljubo Jurčić, Mladenka Karačić, dr. sc. Silvana Kostešić, Miroslav Kožul, prof. dr. sc. Branimir Marković, prof. dr. sc. Branka Ramljak, mr. Jozo Serdarušić, dipl. oec., Nada Svete, univ. spec. oec., prof. dr. sc. Boris Tušek, prof. dr. sc. Katarina Žager, prof. dr. sc. Lajoš Žager

Časopis izlazi jedanput mjesečno. Godišnja pretplata za 2017. 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 26. rujna 2018.

Priprema: Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb
Tisak: Sveučilišna tiskara d.o.o., Trg Republike Hrvatske 14, Zagreb, tel. 01/4564-430
Slika naslovnice: Zoran Skorić (Zagreb)

Više o
RIF IZDANJIMA
na www.rif.hr

SEKCIJA INTERNIH REVIZORA
Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika
najavljuje

21. 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.

15. - 20. listopada 2018. 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

PRIJAVE:
www.rif.hr

05. - 10. studenoga 2018. 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. FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO
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 - 07. prosinca 2018. **POSEBNI DIO - 08. prosinca 2018.**

- 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

- **prijave se primaju do 1. listopada 2018.**

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 5. listopada 2018. u HZRIF, J. Gotovca 1/II.

UDRUGE RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA SPLITA - ŠIBENIKA - ZADRA - DUBROVNIKA - KORČULE - METKOVIĆA

organiziraju

53. tradicionalno jesensko savjetovanje

RAČUNOVODSTVO, REVIZIJA I POREZI U PRAKSI

25. - 27. listopada 2018. u BLUESUN hotelu SOLINE u BRELIMA

PROGRAM SAVJETOVANJA:

1. **RAČUNOVODSTVENI TRETMAN TROŠKOVA OSOBNIH VOZILA,** *prof. dr. sc. Branka Ramljak, dr. sc. Petar Pepur*
2. **UČINCI PROMJENE RAČUNOVODSTVENOG TRETMANA NAJMOVA NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE,** *prof. dr. sc. Lajoš Žager, izv. prof. dr. sc. Sanja Sever Mališ*
3. **STALNA POSLOVNA JEDINICA,** *Snježana Galić, dipl. oec., dr. sc. Jasenka Bubić*
4. **RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DANIH JAMSTAVA,** *dr. sc. Ivan Čevizović*
5. **FISKALNI POTICAJI ZA ZAPOŠLJAVANJE RADNIKA,** *dr. sc. Marija Zuber*
6. **OSVRT NA REZULTAT POSLOVANJA KAO DIJELA PLANA U SUSTAVU PRORAČUNA,** *mr. sc. Andreja Milić*
7. **ZAKON O REVIZIJI - KLJUČNE PROMJENE ZA OBVEZNIKE PRIMJENE,** *Zdenko Balen, dipl. oec., Branka Petričević, univ. spec. oec.*
8. **PROCJENA PRETPOSTAVKE NEOGRANIČENOG VREMENA POSLOVANJA PREMA ODREDBAMA MSFI I MRevS,** *prof. dr. sc. Ivica Pervan*
9. **REVIDIRANJE RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POVEZANIH OBJAVA,** *izv. prof. dr. sc. Tina Vuko, dr. sc. Marko Čular, mr. sc. Stjepan Laća*
10. **ZNAČAJNOST U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA PREMA MRevS-u 320,** *Andrea Omašić, mag. oec.*
11. **EFEKTI PLANIRANOG ADMINISTRATIVNOG RASTEREĆENJA NA POSLOVANJE OBRTNIKA,** *prof. dr. sc. Željana Aljinović Barać, doc. dr. sc. Slavko Šodan*
12. **PRAVNI ASPEKTI POSLOVNOG ODLUČIVANJA U DRUŠTVIMA KAPITALA,** *doc. dr. sc. Ratko Brnabić*
13. **RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN GOSPODARSKE DJELATNOSTI U SKLOPU NEPROFITNIH ORGANIZACIJA,** *Domagoj Bakran, mag. oec.*
14. **FINANCIJSKO PLANIRANJE I KONTROLE U FUNKCIJI POVEĆANJA UČINKOVITOSTI U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA,** *doc. dr. sc. Andrijana Rogošić, mr. Ivana Perica*

Savjetovanje svakodnevno počinje u 9,00 sati. Nakon održanih izlaganja po danima organizirat će se rasprava. Molimo sudionike Savjetovanja da se pripreme za raspravu ili da pitanja u pisanom obliku ostave na stolu za predavače.

Savjetovanje je namijenjeno: vlasnicima i menadžerima trgovačkih društava, računovođama, revizorima, analitičarima, samostalnim poduzetnicima, pravnicima, stručnim djelatnicima u proračunskim i neprofitnim organizacijama te obrtnicima.

Priznavanje satnice (bodova) za revizore: očekujemo da će biti kao i prošle godine, a informacije će biti objavljene u RIF-u naknadno.

Naknada (kotizacija) za sudjelovanje na Savjetovanju iznosi po sudioniku 1.000,00 kuna za sva tri dana odnosno 500,00 kn za jedan (1) dan. Nismo u sustavu PDV-a. Kotizacija se uplaćuje unaprijed na

IBAN: HR1223300031100033031 Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split te gotovinom pred sam početak Savjetovanja. Dokaz o uplaćenoj naknadi molimo predočiti na ulazu u dvoranu. U iznos naknade uključen je i Zbornik radova sa Savjetovanja. Sve informacije i prijave za Savjetovanje putem e-mail adrese Udruge: info@rfd-split.hr ili na broj mobitela 098/321-758.

Smještaj i rezervacija:

Smještaj je osiguran u BLUESUN hotelu *SOLINE**** (i po potrebi u hotelu *MARINA****) u Brelima. Rezervaciju smještaja obavlja svaki sudionik Savjetovanja osobno. Kontakt za rezervacije: reservations@bluesunhotels.com, telefon rezervacijskog centra: 01/3844-288, radno vrijeme ponedjeljak-nedjelja 08,00 do 21,00 sat. Zbog ograničenog broja jednokrevetnih soba, poželjno je da na vrijeme izvršite svoju rezervaciju.

Cijena:

Cijena smještaja s uključenom boravišnom pristojbom za sudionike:
- Puni pansion u dvokrevetnim sobama 300,00 kuna po osobi dnevno
- Dodatak za jednokrevetnu sobu 50,00 kuna po osobi dnevno
- Odbitak za polupansion 50,00 kuna po osobi dnevno
- Odbitak za noćenje s doručkom 80,00 kuna po osobi dnevno.

* Nadoplata za svečanu večeru 90,00 kn po sudioniku. **Pri dolasku treba se prijaviti na recepciji hotela SOLINE u BRELIMA.**

_____ U _____ dana _____ 2018. godine

(Naziv pravne osobe)

UDRUGA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA SPLIT

OIB: 27467994485, IBAN: HR1223300031100033031, Tel./Fax. 021 319-459, Mob. 098 321 758, e-mail: info@rfd-split.hr

PRIJAVA

Za sudjelovanje na tradicionalnom jesenskom Savjetovanju **u hotelu SOLINE u BRELIMA,** koje se održava **25. - 27. listopada 2018. god.**

Red. br.	IME I PREZIME SUDIONIKA	NAZIV RADNOG MJESTA ILI POSLOVA KOJE OBAVLJA
1.		
2.		
3.		

NAPOMENA: Naknada se uplaćuje na **Udrugu računovođa i financijskih djelatnika Split, IBAN: HR1223300031100033031.** Dokaz o uplati donijeti na Savjetovanje. Uplata se može obaviti i prilikom ulaska u dvoranu za Savjetovanje u gotovini.

M.P.

_____

(Potpis ovlaštene osobe)

PRETPLATA NA ČASOPIS RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE I PRILOG RIZNICA ZA 2019.

RAČUNOVODSTVO i financije®

1. Pretplata za jedno izdanje časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" za 2019. 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 2019.
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine)
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza, prava i plaća
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima.

2. 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 2019.
- neograničen broj telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine)
- 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 2019. godinu slobodni smo vam ponuditi i sljedeće posebne usluge:

- **POSEBNA PONUDA po cijeni od 3.898,00 kuna s uključenim PDV-om koja uključuje:**
  - tiskano izdanje časopisa (12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica", 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a, prilog RIF-ove Obavijesti 2019., neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine), 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 tijeku godine.

Kupcima jedne od posebnih ponuda omogućava se plaćanje u 6 jednakih rata, a pristup seminarima i radionicama uz obveznu prethodnu najavu.

Ako se odlučite za jednu od posebnih ponuda ili imate dodatnih pitanja molimo da nam se javite e-mailom na: pretplata@rif.hr ili telefonom 01/4501 425 ili 01/4501 423.
Za informacije o našim ostalim proizvodima i uslugama posjetite našu internetsku stranicu www.rif.hr
Po prihvaćanju ponude sklapa se ugovor.

NARUDŽBENICA (samo za nove pretplatnike)

Neopozivo se pretplaćujemo na ☐ primjerak(a) pretplate za 2019. godinu na časopis Računovodstvo i financije:

- ☐ **Tiskano izdanje po cijeni** ..... **1.298,00 kn** s PDV-om
- ☐ **Internet izdanje po cijeni** ..... **998,00 kn** s PDV-om
- ☐ **Tiskano + internet izdanje po cijeni** ..... **1.796,00 kn** s PDV-om
- ☐ **Posebna ponuda po cijeni** ..... **3.898,00 kn** s PDV-om

Naziv:	Adresa:	
Poštanski broj:	Grad:	OIB:
E-mail:	Telefon:	Fax:

Svotu od _____ **kn za naručene publikacije platit ćemo unaprijed na IBAN HZ RIF-a s pozivom na broj OIB platitelja**

IBAN HZRIF-a: HR1423600001101241118

Potpis i pečat naručitelja:

Poslati na adresu HZRIF, Jakova Gotovca 1/II, 10000 Zagreb ili na telefax: 01/4686 96; e-mail: pretplata@rif.hr

DOMAGOJ BAKRAN, mag. oec.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni i porezni aspekt promjena koje donosi MSFI 16 – Najmovi

Međunarodni standard financijskog izvještavanja 16 – Najmovi, s aspekta najmoprimca uvodi značajne promjene u procesima priznavanja najmova u poslovnim knjigama poduzetnika. Dosadašnja izvanbilančna evidencija najmoprimaca postaje bilančna, što izravno utječe na strukturu financijskih izvještaja pa za sobom povlači određena pitanja i postupke koje dosada praksi nisu bili poznati.
Autor u članku ističe određene računovodstvene i porezne aspekte promjena koje donosi MSFI 16 koji su se u praksi pojavili prije nego je predmetni standard stupio na snagu.

1. UVOD

U Službenom listu Europske unije objavljena je Uredba Komisije (EU) br. 2017/1986 od 31. listopada 2017. godine 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 standarda financijskog izvještavanja 16 – Najmovi. Navedenom Uredbom donosi se Međunarodni standard financijskog izvještavanja 16 – Najmovi[1] (nadalje MSFI 16), kojim se utvrđuju načela za priznavanje, mjerenje, prezentiranje i objavljivanje najmova. MSFI 16, s primjenom od 1. siječnja 2019. godine, zamijenit će dosadašnji Međunarodni računovodstveni standard 17 – Najmovi.

Najznačajnija promjena koju donosi MSFI 16 je priznavanje i mjerenje najmova od strane najmoprimaca. Od 1. siječnja 2019. godine najmoprimci će sve vrste najmova (i financijske i operativne) priznavati u svojim poslovnim knjigama i u okviru imovine i u okviru obveza. Detaljnije o novinama koje donosi MSFI 16 možete pročitati u članku izv. prof. dr. sc. H. Perčević *Računovodstveni učinci primjene MSFI-a 16 – Najmovi*, časopis Računovodstvo i financije 4/2018. U ovom članku obradit će se određena pitanja i učinci koji su se pojavili u praksi prije stupanja standarda na snagu.

2. RAČUNOVODSTVENI UČINCI

2.1. Dugotrajna materijalna ili nematerijalna imovina

MSFI 16 propisuje da je najmoprimac dužan na datum početka najma priznati **imovinu s pravom uporabe** te obveze po najmu.[2] Temeljem navedene odredbe i prije nego je standard stupio na snagu, u praksi se postavlja pitanje evidentira li se takva imovina s pravom uporabe kao dugotrajna nematerijalna ili dugotrajna materijalna imovina. Postoje argumenti i za jednu i za drugu vrstu imovine.

Kod financijskog najma[3] proizvođač ili posrednik u ulozi najmodavca dužan je na datum početka najma za svaki svoj financijski najam priznati sljedeće:

- prihode koji su fer vrijednost odnosne imovine ili sadašnja vrijednost plaćanja najma koje obračunava najmodavac ako je taj iznos niži, diskontirano primjenom tržišne kamatne stope
- troškove prodaje koji su nabavna vrijednost ili, ako se razlikuje, knjigovodstvena vrijednost odnosne imovine, umanjeno za sadašnju vrijednost nezajamčenog ostatka vrijednosti i
- dobit ili gubitak od prodaje (jednako razlici između prihoda od prodaje i troškova prodaje) u skladu sa svojom politikom izravne prodaje na koju se primjenjuje MSFI 15.[4]

S obzirom na to da najmodavac prestaje priznavati predmetnu imovinu koju je dao u najam, umjesto nje priznaje potraživanje, a najmoprimac je dužan priznati imovinu koju je uzeo u najam, može se zaključiti da bi najmoprimac trebao tu imovinu priznati kao dugotrajnu materijalnu imovinu. U slučaju da se ne priznaje dugotrajna materijalna imovina, već nematerijalna, gubi se fizički oblik te imovine u poslovnim knjigama poduzetnika.

Kod operativnih najmova je druga priča. Najmodavac je i nadalje plaćanja najma iz poslovnih najmova dužan priznati kao prihod na linearnoj osnovi ili na nekoj drugoj sustavnoj osnovi.[5] Troškove, uključujući amortizaciju, koji su nastali ostvarenjem prihoda od najma najmodavac je dužan priznati kao rashod.[6] Iz navedenoga proizlazi da bi najmoprimac trebao priznati nematerijalnu imovinu, jer on ima pravo korištenja predmetne imovine u najmu, a najmodavac ima u poslovnim knjigama materijalni oblik te imovine.

2.2. Imovina niske vrijednosti

Najmoprimci imaju mogućnost da na imovinu niske vrijednosti ne primjenjuju zahtjeve iz točaka 22. – 49. MSFI-a 16 (priznavanje imovine s pravom uporabe), već mogu i nadalje plaćanja najma povezana s tim najmovima priznati kao trošak na linearnoj osnovi tije-

[1] Dostupno na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32017R1986, posjećeno 21. 9. 2018. godine.

[2] Točka 22. MSFI-a 16.

[3] MSFI 16 ne isključuje postojanje financijskog i operativnog najma. Najmodavci su i nadalje dužni kvalificirati najam kao financijski najam ili kao poslovni (operativni) najam (točka 61. MSFI-a 16), a kod najmoprimaca nestaje razlika između financijskog i poslovnog najma, jer su najmoprimci dužni tretirati najam na jedinstven način.

[4] Točka 71. MSFI-a 16.

[5] Točka 81. MSFI-a 16.

[6] Točka 82. MSFI-a 16.

kom razdoblja najma ili na nekoj drugoj sustavnoj osnovi.[7] Standard u dodatku B navodi da se najmovi automobila ne bi smatrali najmovima imovine niske vrijednosti, a s druge strane da su tabletna ili osobna računala, komadi malog uredskog namještaja i telefoni neki od primjera odnosne imovine niske vrijednosti.

Pojedinačno navedeni primjeri definitivno pripadaju imovini male vrijednosti, no postavlja se pitanje količine. Trošak nabave modernog računala bez problema može doseći razinu od preko 20.000,00 kuna. Primjerice, ako poduzetnik odluči uzeti u najam 100 takvih računala, u cjelini više nije riječ o imovini niske vrijednosti. Dakle, u takvim slučajevima postavlja se pitanje može li poduzetnik i dalje birati hoće li takvu imovinu smatrati imovinom niske vrijednosti pa će priznavati trošak najma na linearnoj osnovi tijekom razdoblja najma ili je ipak dužan priznati imovinu s pravom upotrebe.

2.3. Konsolidacija financijskih izvještaja

MSFI 16 i kod konsolidacije financijskih izvještaja, kada je riječ o poslovnim najmovima, unosi nove situacije na koje je potrebno obratiti posebnu pozornost. U konsolidaciji financijskih izvještaja, kada su u istoj grupaciji i najmodavac i najmoprimac, pojavljuju se nova eliminacijska knjiženja.

Do 31. prosinca 2018. godine, do kada se primjenjuje MRS 17, ako su u grupaciji i najmodavac i najmoprimac, kod operativnog najma, najmodavac sustavno priznaje potraživanja i prihod, a najmoprimac s druge strane obveze i rashod. U konsolidiranim financijskim izvještajima navedene pozicije se eliminiraju.

Od 1. siječnja 2019. godine situacija se mijenja. Od sljedeće godine i najmodavac i najmoprimac će istovremeno priznati imovinu na koju će obračunavati amortizaciju, a najmodavac će priznavati prihod na linearnoj osnovi ili na nekoj drugoj sustavnoj osnovi. U konsolidiranim financijskim izvještajima trebalo bi postići isti rezultat, da u grupaciji bude prikazan samo rashod amortizacije, no od sljedeće godine će za to biti potrebno više eliminacijskih knjiženja. U postupku konsolidacije trebat će eliminirati sadašnju vrijednost imovine s pravom uporabe, amortizaciju koja je proizašla iz navedene imovine, potraživanja koja je najmodavac priznao i obvezu koju je najmoprimac priznao za predmetnu imovinu, prihode koje je najmodavac priznao te transakcije vezane uz kamate koje su vezane na predmetnu imovinu.

2.4. Pokazatelji financijskih izvještaja

MSFI 16 ne unosi samo značajne novine što se tiče priznavanja najmova kod najmoprimaca, već te promjene imaju izravan utjecaj i na financijske pokazatelje poduzetnika, tj. najmoprimaca.

Dosadašnja izvanbilančna evidencija najmoprimca priznaje se na bilančnim pozicijama, u obliku imovine i obveza, što je od direktnog utjecaja na financijske pokazatelje. No, ne mijenjaju se samo bilančne pozicije poduzetnika. Pozicije izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaja o novčanim tokovima su također predmetom promjena. U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti dosadašnji rashod od najma postaje rashodom od amortizacije i rashodom od kamata. Dakle, jedna vrsta poslovnog rashoda dijeli se na dio koji i dalje pripada poslovnim rashodima, ali drugoj vrsti poslovnih rashoda te na financijski rashod. Kod izvještaja o novčanim tokovima, dosadašnji izdatak za najamninu (poslovna aktivnost) postaje izdatak za kamate (poslovna aktivnost) i plaćanje obveza po osnovi najma (financijska aktivnost).

[7] Točke 5. i 6. MSFI-a 16.

S obzirom na to da promjene koje donosi MSFI 16 izravno utječu na strukturu izvještaja o financijskom položaju, izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti i izvještaja o novčanim tokovima, posljedično te promjene imaju utjecaj i na financijske pokazatelje najmoprimaca. Detaljnije o utjecaju MSFI-a 16 na financijske pokazatelje možete pročitati u članku izv. prof. dr. sc. Sanja Sever Mališ *Analiza učinaka promjene računovodstvenog tretmana najmova (MSFI 16) na financijske pokazatelje*, časopis Računovodstvo i financije, 5/2018.

3. POREZNI UČINCI

Porezna osnovica, temeljem Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 115/16.), je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit. MSFI 16 smatra se računovodstvenim propisom, što znači da trošak amortizacije imovine s pravom uporabe (najam kod najmoprimca) ulazi u poreznu osnovicu poreza na dobit. No, postavlja se pitanje je li takav rashod porezno priznat.

Definicija porezne osnovice, između ostaloga, navodi da se razlika između prihoda i rashoda uvećava prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Jedna od pozicija za koju se povećava porezna osnovica je amortizacija. Zakon o porezu na dobit taksativno navodi u kojim slučajima se amortizacija kao rashod priznaje, a kada ne. Zakon o porezu na dobit propisuje da amortizaciji ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.[8] Za razliku od računovodstvenih standarda, Zakon o porezu na dobit navodi godišnje amortizacijske stope za pojedine grupe dugotrajne imovine[9] i to kako slijedi:

IMOVINA	VIJEK TRAJANJA	STOPA
građevinski objekti i brodovi (>1000 BRT)	20	5%
osnovno stado, osobni automobili	5	20%
nematerijalna imovina oprema, vozila (osim osobnih automobila), mehanizacija	4	25%
računala, računalna oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50%
ostala nespomenuta imovina	10	10%

Prethodno navedene stope amortizacije mogu se i podvostručiti.[10]

MSFI 16 uvođenjem promjena kod najmoprimaca za sobom povlači i pitanja vezana uz porezno priznavanje rashoda koji su rezultat tih promjena. Najmoprimac je dužan imovinu u najmu priznati u svojim poslovnim knjigama i na tu imovinu obračunavati amortizaciju. U ovome trenutku se opet vraćamo na prvo pitanje iz ovoga članka. Hoće li najmoprimac priznati dugotrajnu nematerijalnu ili dugotrajnu materijalnu imovinu nije samo pitanje računovodstvenog prikazivanja u financijskim izvještajima, već je pitanje i poreznog priznavanja. Stopa amortizacije nematerijalne imovine razlikuje se od određenih stopa amortizacije materijalne imovine.

Nadalje, nije problem samo pojavni oblik imovine, već i razdoblje amortizacije. Vrlo često se imovina uzima u najam na razdoblje koje je kraće od procijenjenog vijeka trajanja takve imovine,

[8] Članak 12. stavak 4. Zakona o porezu na dobit.
[9] Članak 12. stavak 5. Zakona o porezu na dobit.
[10] Članak 12. stavak 6. Zakona o porezu na dobit.

ali i od razdoblja u kojem bi takva imovina trebala biti amortizirana. Sukladno računovodstvenom standardu, imovina u najmu trebala bi se amortizirati u razdoblju najma, što bi u praksi moglo biti u koliziji s poreznim tretmanom.

Primjeri navedene problematike su raznoliki. Zemljišta se vrlo često uzimaju u najam. Ona se ni po računovodstvenim standardima (osim u specifičnim slučajevima) niti po poreznim propisima ne amortiziraju, no promjena u računovodstvenim standardima nas uvodi u to da će se pravo korištenja tih zemljišta amortizirati. Nadalje tu su građevinski objekti i prijevozna sredstva koja su vrlo često predmetom najma i čije je razdoblje najma kraće od onoga što Zakon o porezu na dobit propisuje kao prihvatljivo.

S obzirom na to da standard u svom opsegu govori o imovini s pravom korištenja, bez obzira priznaje li se ona kao nematerijalna ili materijalna, mišljenje je autora da bi rashod od amortizacije takve imovine trebao biti porezno priznati rashod. Obzirom na značajnost ovoga pitanja, Porezna uprava bi se trebala očitovati na ovu temu zbog zastupljenosti ove problematike u brojnim financijskim izvještajima poduzetnika, pa samim time i njihovim poreznim prijavama.

4. ZAKLJUČAK

MSFI 16 od 1. siječnja 2019. godine donosi značajne promjene s aspekta priznavanja najmova od strane najmoprimaca. Dosadašnja izvanbilančna evidencija najmoprimaca priznaje se na bilančnim pozicijama, što rezultira dvojbama koje se javljaju u praksi.

Imovina dana u najam predstavlja imovinu s pravom upotrebe pa se postavlja pitanje pojavnog oblika takve imovine u financijskim izvještajima najmoprimaca. Je li riječ o dugotrajnoj nematerijalnoj ili dugotrajnoj materijalnoj imovini?

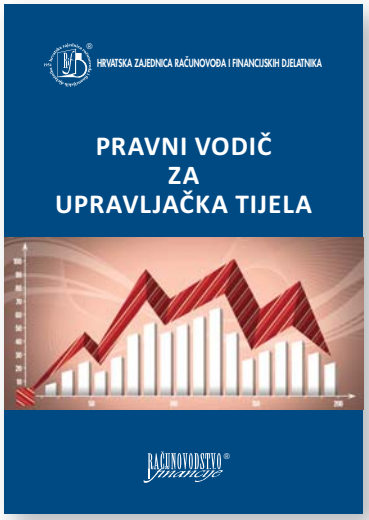
Nadalje, tu je i pitanje vezano uz imovinu niske vrijednosti. Pojedinačno imovina može imati nisku vrijednost, no ako se unajmi veća količina imovine niske vrijednosti, postavlja se pitanje je li to i dalje imovina niske vrijednosti.

Promjene koje donosi MSFI 16 utječu i na eliminacijska knjiženja kod konsolidacije financijskih izvještaja. Ako u konsolidaciji sudjeluju i najmodavac i najmoprimac, obratit će se posebna pozornost na eliminaciju transakcija vezanih uz najam, jer se ovim promjenama uvode nove transakcije koje su podložne eliminaciji.

MSFI 16 izravno utječe i na financijske pokazatelje poduzetnika koji imaju imovinu u poslovnom najmu. S obzirom na to da standard utječe na strukturu izvještaja o financijskom položaju, izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti te izvještaja o novčanim tokovima, takve promjene imaju direktan utjecaj i na financijske pokazatelje.

Ono što je poduzetnicima najčešće i najbitnije, postavlja se pitanje i poreznog tretmana novonastalih rashoda. MSFI 16 obvezuje najmoprimca da imovinu s pravom uporabe prizna u svojim poslovnim knjigama. Priznavanjem odnosno trošenjem takve imovine nastaje rashod amortizacije kojeg dosada u praksi nismo imali pa su se počela postavljati pitanja o poreznom tretmanu takvih rashoda. Porezni tretman ne bi trebao biti upitan. I dosada su rashodi od najma te imovine bili porezno priznati, samo što su se evidentirali kao rashodi najma. Međutim, bez obzira na dosadašnji tretman, s obzirom na značajnost takvih transakcija bilo bi poželjno da se Porezna uprava oglasi na tu temu i o tome da svoje mišljenje.

Cijena paketa vodiča (sva tri izdanja): *300,00 kn* (PDV uključen u cijenu)



Više o RIF IZDANJIMA na www.rif.hr

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

Stručni članak UDK 657.2

MSFI 16 – Utvrđivanje i evidentiranje najmova kod najmoprimca

Od 1. 1. 2019. godine, stupanjem na snagu novog standarda MSFI-a 16 – Najmovi, najam se u poslovnim knjigama najmoprimca više neće obračunavati kao operativni i financijski najam, već će se primjenjivati jedinstveni računovodstveni model prema kojem će najmoprimac u poslovnim knjigama za sve ugovore o najmu iskazivati imovinu koja je predmet najma te obveze s osnove najma, osim za najmove ugovorene na razdoblje kraće od 12 mjeseci i najmove imovine male vrijednosti. U članku autorica ukazuje na nova načela priznavanja i mjerenja najmova u poslovnim knjigama najmoprimca te na primjerima prikazuje računovodstveni tretman najmova.

1. UVOD

Od 1. 1. 2019. godine stupa na snagu novi standard MSFI 16 – *Najmovi*, koji će zamijeniti dosadašnji MRS 17 – *Najmovi*. Osnovnim razlogom uvođenja novog standarda smatra se nedostatak informacija o operativnim najmovima u financijskim izvještajima najmoprimca. Naime, u skladu s MRS-om 17, kod operativnih najmova najmoprimac priznaje trošak najma tijekom trajanja ugovora o najmu, a imovina u najmu i obveze s osnove najma iskazuju se kao izvanbilančne stavke, što znači da najmoprimci korisnicima svojih financijskih izvještaja ne prikazuju dovoljno informacija kako bi mogli objektivno ocijeniti financijski položaj i zaduženost subjekta. Stoga se uvodi jedinstveni računovodstveni model najmova kod korisnika najma, prema kojem se najam u poslovnim knjigama najmoprimca više neće obračunavati kao operativni i financijski najam, već će najmoprimac u svojim poslovnim knjigama priznati imovinu i obveze za sve najmove, osim ako je razdoblje najma kraće od 12 mjeseci ili se radi o imovini u najmu koja je male vrijednosti.

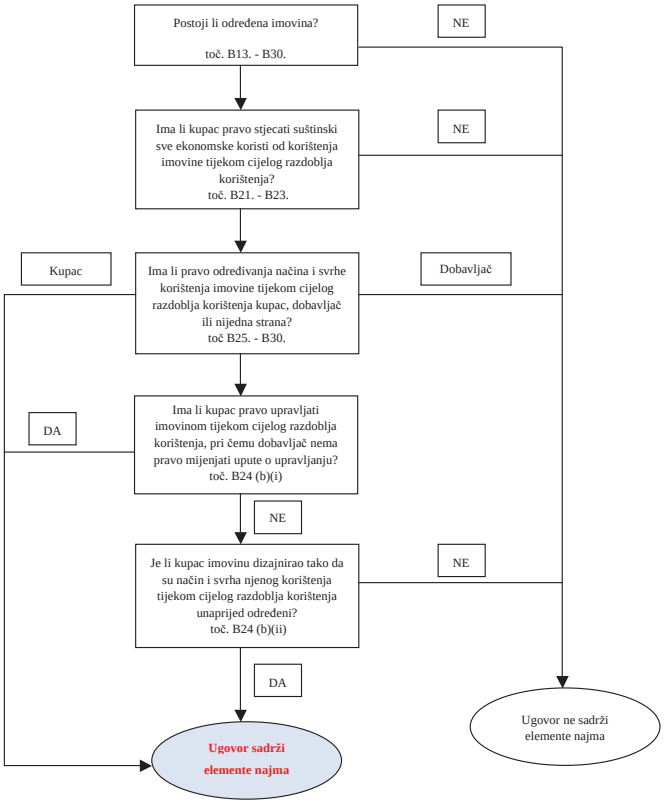
Prema tome, s aspekta najmoprimca doći će do značajnih promjena u računovodstvenom iskazivanju te financijskom izvještavanju vezano uz operativne najmove, što će utjecati na pojedine pozicije bilance, računa dobiti i gubitka, izvještaja o novčanim tokovima, kao i na pokazatelje poslovanja[1], dok se računovodstvo najmova za najmodavce neće bitno promijeniti u odnosu na MRS 17, bez obzira radi li se o operativnom ili financijskom najmu.

2. OSNOVNE KARAKTERISTIKE UGOVORA O NAJMU

2.1. Definiranje i određivanje ugovora o najmu

Na početku ugovora, ali i naknadno ako je došlo do izmjene uvjeta ugovora, potrebno je procijeniti radi li se o ugovoru o najmu odnosno sadrži li elemente najma. Prema toč. 9. MSFI-a 16, radi se o ugovoru o najmu ili ugovor sadrži elemente najma kada se njime ustupa pravo kontrole nad upotrebom određene imovine tijekom određenog vremenskog razdoblja u zamjenu za naknadu. Najmoprimac ostvaruje kontrolu nad upotrebom određene imovine ako tijekom vremenskog razdoblja ima: a) pravo na stjecanje suštinski svih ekonomskih koristi od upotrebe određene imovine i b) pravo direktnog korištenja imovine. U slučaju da se kontrola ostvaruje samo tijekom određenog razdoblja, ugovor će predstavljati najam samo za to razdoblje njegovog trajanja. Također, potrebno je procijeniti sadrži li neki ugovor elemente najma za svaku potencijalno odvojivu komponentu najma.

Uzimajući u obzir navedeno, prilikom procjene da li se neki ugovor odnosi na ugovor o najmu, odnosno sadrži li elemente najma, potrebno je razmotriti sljedeće faktore (toč. B31. MSFI-a 16):



[1] Detaljnije o utjecaju na financijske izvještaje najmoprimca vidjeti u Perčević, H.: Računovodstveni učinci primjene MSFI-a 16 – Najmovi, RIF, br. 4/2018., a o utjecaju na pokazatelje vidjeti u Sever Mališ, S.: Analiza učinaka promjene računovodstvenog tretmana najmova (MSFI 16) na financijske pokazatelje, RIF, br. 5/2018.

- ***Određivanje imovine***

Imovina koja je u najmu najčešće se definira i jasno navodi u ugovoru, međutim može se odrediti i bez izravnog navođenja u ugovoru, primjerice u trenutku kada se kupcu daje na korištenje. Pri tome je potrebno voditi računa ostvaruje li kupac kontrolu i pravo korištenja definirane imovine. To neće biti u slučaju kada dobavljač zadržava značajno pravo zamjene definirane imovine tijekom perioda korištenja, a je li to pravo značajno procjenjuje se temeljem činjenica i okolnosti koje vrijede na početku ugovora. Pravo dobavljača na zamjenu imovine je značajno ako su zadovoljena oba sljedeća uvjeta:

a) *dobavljač ima mogućnost zamjene alternativne imovine tijekom cijelog razdoblja njenog korištenja* (kupac nema mogućnost spriječiti dobavljača da zamijeni imovinu, alternativna imovina je dobavljaču lako dostupna i dobavljač je može zamijeniti u kratkom roku) i
b) *dobavljač ima ekonomske koristi od primjene svog prava na zamjenu imovine* (zamjena će dobavljaču donijeti ekonomske koristi koje su mu veće od troška zamjene).

Ako ovi uvjeti nisu zadovoljeni, ugovor se ne smatra ugovorom o najmu imovine.

Primjerice, sklopljen je ugovor između kupca i dobavljača na period od 3 godine, a odnosi se na pravo korištenja 5 kamiona za prijevoz proizvoda u tom periodu. Prema ugovorenim uvjetima dobavljač se obvezuje osigurati potrebne kamione i vozače. Vozni park dobavljača čine mnogobrojna vozila sličnih obilježja, tj. većina kamiona može izvršiti ugovorene obveze te dobavljač sam odlučuje koji će se kamioni koristiti za uslugu prijevoza. U razdoblju kada se ne koriste, kamioni se nalaze u poslovnim prostorijama dobavljača. Budući da u ovom slučaju dobavljač ima značajno pravo zamjene imovine, jer sam odabire koji kamioni će se koristiti kod kupca, a kada se ne koriste kod dotičnog kupca, mogu se koristiti kod ostalih trećih strana čime se ostvaruju koristi, ovaj ugovor ne može se smatrati ugovorom o najmu.

Pravo na zamjenu dobavljača nije značajno u slučaju kada pravo ili obveza zamjene imovine postoji samo nakon određenog datuma. Također, ako kupac nije u mogućnosti lako utvrditi je li pravo dobavljača na zamjenu imovine značajno, smatra se da to pravo nije značajno.

Nadalje, imovina se može smatrati zasebnom imovinom ako se odnosi na fizički zaseban element (npr. najam kata nekog objekta), a dio imovine koji ne predstavlja fizički zaseban element nije zasebna imovina, osim ako taj dio kupcu omogućuje pravo na stjecanje suštinski svih ekonomskih koristi od njenog korištenja.

- ***Pravo stjecanja ekonomske koristi od korištenja imovine***

Ako najmoprimac ima pravo stjecati suštinski sve ekonomske koristi od ugovorenog opsega korištenja imovine tijekom cijelog razdoblja korištenja, primjerice kroz upotrebu imovine, ostvarivanjem novčanih tokova davanjem imovine u podnajam i sl., smatra se da ugovor sadrži najam. U slučaju kada najmoprimac u skladu s ugovornim odredbama dobavljaču ili nekoj trećoj osobi mora isplatiti određeni dio sredstava koji proizlazi iz korištenja imovine, takva plaćanja ne smatraju se ograničenjem prava najmoprimca na stjecanje ekonomskih koristi od korištenja imovine. Primjerice, kada najmoprimac u skladu s uvjetima ugovora o najmu mora najmodavatelju isplatiti određeni postotak od prodaje kao naknadu za korištenje maloprodajnog objekta, takva plaćanja ne ograničavaju najmoprimca da stječe suštinski sve ekonomske koristi od korištenja imovine.

- ***Pravo određivanja načina i svrhe korištenja imovine***

U slučaju da tijekom cijelog perioda korištenja imovine najmoprimac ima pravo određivanja i mijenjanja načina i svrhe korištenja imovine, smatra se da ugovor sadrži najam. Prava odlučivanja su relevantna kada utječu na ekonomske koristi koje će najmoprimcu nastati od korištenja imovine, primjerice ako najmoprimac može mijenjati vrstu outputa koja se ostvaruje od korištenja imovine; vrijeme i mjesto nastanka outputa te količinu outputa koja će nastati korištenjem imovine, ali mogu se utvrditi i sporazumno ugovorom. Međutim, prava koja su ograničena na upravljanje ili održavanje dane imovine ne predstavljaju prava određivanja načina i svrhe korištenja imovine, s obzirom da ta prava mogu imati i najmoprimac i najmodavatelj.

Primjerice, društvo X (najmoprimac) sklapa ugovor o najmu servera s društvom A na rok od 5 godina. Server je isporučen i instaliran u prostorije društva X u skladu s uputama društva X, a društvo A po potrebi pruža usluge popravaka i održavanja. Društvo A može zamijeniti server samo u slučaju kvara. Društvo X tijekom cijelog perioda trajanja najma ima pravo odlučivanja koja vrsta podataka će se pohraniti na server i koje poslovne funkcije će server podržavati. S obzirom na navedene uvjete, smatra se da se radi o ugovoru o najmu.

Također, potrebno je utvrditi ima li najmoprimac pravo prvenstva kod određivanja korištenja određene imovine, a to će biti samo:

a) ako ima pravo određivati način i svrhu korištenja imovine tijekom cijelog razdoblja korištenja, kao što je prethodno navedeno ili
b) ako je unaprijed odlučeno o načinu i svrsi korištenja imovine, a:
   - najmoprimac ima pravo upravljati imovinom tijekom cijelog razdoblja korištenja, pri čemu najmodavatelj nema pravo mijenjati ta uputstva o upravljanju ili
   - najmoprimac je imovinu dizajnirao tako da su način i svrha korištenja imovine unaprijed određeni.

2.2. Razdvajanje komponenti ugovora

Ugovor o najmu može sadržavati komponente koje su najam, ali i one koje se ne odnose na najam. Odvojena komponenta najma postoji kada su zadovoljeni sljedeći uvjeti (toč. B32. MSFI-a 16):

a) ako najmoprimac može imati koristi od korištenja imovine same po sebi ili u kombinaciji s drugim resursima te
b) ako predmetna imovina nije u velikoj mjeri ovisna ili uzajamno povezana s drugom imovinom iz ugovora.

Ako ugovor sadrži više komponenti najma, ali i komponente koje nisu najam, naknada se raspoređuje na sve komponente najma temeljem relativne samostalne cijene pojedine komponente najma i ukupnu samostalnu cijenu komponenti koje nisu najam (toč. 13. MSFI-a 16). Samostalna cijena utvrđuje se na osnovu cijene koju bi najmodavac ili sličan dobavljač odvojeno zaračunali subjektu za predmetnu ili sličnu komponentu, a ako ta cijena nije dostupna, potrebno je da najmoprimac izvršiti procjenu cijene temeljem podataka koji su mu dostupni.

U skladu s toč.15. MSFI-a 16 najmoprimac ne mora komponente najma odvajati od onih koje ne čine najam, već je dopušteno sve povezane komponente obračunavati kao jedinstvenu komponentu najma. Primjerice, ugovor o najmu imovine uz istovremeno održavanje te imovine može se u potpunosti smatrati ugovorom o najmu, tj. nije potrebno najam opreme zasebno računovodstveno iskazati od usluge održavanja. Međutim, ako se komponente, koje se ne odnose na najam, ne obračunavaju kao jedinstvena komponenta

najma, potrebno ih je iskazati u skladu s drugim primjenjivim računovodstvenim standardima.

Nadalje, ako ugovor sadrži i iznos koji najmoprimac plaća za aktivnosti i troškove kojima se ne vrši prijenos nekog dobra ili usluge na njega (primjerice, za određene administrativne poslove vezane uz najam), smatra se da ne postoji odvojena komponenta ugovora, već takva potraživanja najmodavca čine dio ukupne naknade koju je potrebno rasporediti na odvojeno prepoznate komponente ugovora.

Primjer 1.: Razdvajanje komponenti ugovora[2]

Društvo X (najmoprimac) sklapa ugovor o najmu građevinskih strojeva: utovarivač, kamion i bager. Najmoprimac mora zadržati strojeve tijekom cijelog ugovornog trajanja najma. Ukupna ugovorena naknada je 300.000 kn te se plaća u iznosu od 60.000 kn godišnje. U naknadu je uključen i trošak održavanja za svaki unajmljeni stroj. Uvjeti za priznavanje odvojenih komponenti najma su zadovoljeni jer društvo X može svaki stroj koristiti zasebno i neovisno o drugome te imati koristi od korištenja imovine. Društvo X obračunava komponente najma odvojeno od usluge održavanja (ova komponenta nije najam).

Ugovorenu naknadu potrebno je alocirati na 3 odvojene komponente najma i na komponentu koja nije najam. Alokacija se vrši temeljem dostupnih tržišnih cijena za usluge održavanja, koje su utvrđene za utovarivač u iznosu od 15.000 kn, kamion 10.000 kn i bager 30.000 kn odnosno ukupno 55.000 kn. Moguće je utvrditi i samostalnu cijenu svake komponente najma, kako slijedi: utovarivač 85.000 kn, kamion 35.000 kn i bager 125.000 kn.

Ukupna naknada raspoređuje se na sljedeći način:

Stavka	Utovarivač	Kamion	Bager	Ukupno
Najam	85.000	35.000	125.000	245.000
Komponenta koja nije najam				55.000
Ukupna fiksna naknada				**300.000**

Alternativna mogućnost je da se komponente najma ne odvajaju od komponenti koje nisu najam, već da se obračunaju kao jedinstvena komponenta najma. U tom slučaju, vrijednost iskazane imovine u bilanci iznosila bi 300.000 kn, a ne 245.000 kn, kao što je u slučaju kada se vrši odvajanje komponenti najma.

2.3. Trajanje najma

Period korištenja ili trajanje najma je ukupno razdoblje tijekom kojeg se imovina koristi u svrhu izvršenja sporazuma s kupcem (uključujući sve možebitne neuzastopne periode) ili opseg u kojem se imovina koristi (npr. kao broj proizvodnih jedinica koje će oprema korištenjem proizvesti). Trajanje najma počinje s prvim danom trajanja najma (dan kada najmodavac da predmetnu imovinu na korištenje najmoprimcu) i uključuje sva moguća razdoblja koja je najmodavac odobrio najmoprimcu bez plaćanja najamnine. Najam prestaje kada ga najmoprimac i najmodavac imaju pravo raskinuti bez dozvole druge strane, uz neznatnu naknadu za raskid ugovora.

U skladu s toč. 18. MSFI-a 16, trajanje najma treba se utvrditi kao neopozivi period trajanja zajedno s:

a) periodima obuhvaćenim svakom mogućom opcijom produženja najma, ako je vjerojatno da će najmoprimac tu opciju iskoristiti
b) periodima obuhvaćenim svakom mogućom opcijom raskida najma, ako je vjerojatno da najmoprimac tu opciju neće iskoristiti.

Procjenu o korištenju opcije produženja najma ili otkupa predmetne imovine odnosno nekorištenju opcije raskida najma, potrebno je izvršiti prvog dana trajanja najma uzimajući u obzir sve raspoložive činjenice i okolnosti te njihove očekivane promjene do dana do kada je opciju moguće iskoristiti. Moguće je razmotriti sljedeće faktore: troškove raskida ugovora, značaj imovine za poslovanje najmoprimca, dostupnost odgovarajuće alternativne imovine, unapređenja koja su izvršena na predmetnoj imovini, a koja bi najmoprimcu mogla donijeti određene ekonomske koristi u slučaju iskorištenja opcije produljenja ili raskida najma ili otkupa predmetne imovine i sl. Detaljnije o faktorima vidjeti u toč. B37 – B40 MSFI-a 16.

Nadalje, potrebno je preispitati trajanje najma u slučaju da je nastupio neki značajan događaj ili značajna promjena okolnosti nad kojima najmoprimac ima kontrolu, a koji utječu na procjenu vjerojatnosti da će najmoprimac iskoristiti neku od opcija koju nije prethodno uključio kod utvrđivanja najma odnosno da neće iskoristiti neku od opcija koja je prethodno uključena u utvrđivanje najma (toč. 20. MSFI-a 16). Prema toč. B41. MSFI-a 16, kao primjeri takvih značajnih događaja ili promjena okolnosti mogu se navesti:

a) značajna unapređenja na iznajmljenoj imovini koja nisu bila predviđena prvog dana trajanja najma, a očekuje se da će najmoprimcu donijeti značajnu ekonomsku korist kada psotane moguće iskoristi opciju produženja ili raskida ugovora odnosno otkupa predmetne imovine
b) značajne modifikacije ili prilagođavanje imovine određenim potrebama koje nisu bile predviđene prvog dana trajanja najma
c) početak podnajma predmetne imovine na razdoblje koje prelazi prethodno utvrđeno trajanje najma i
d) poslovne odluke najmoprimca koje se odnose na korištenje odnosno nekorištenje neke opcije (primjerice, odluka o produženju najma dopunske imovine, o otuđenju alternativne imovine ili otuđenju poslovne jedinice u okviru koje se imovina s pravom upotrebe koristi).

Također, u skladu s toč. 21. MSFI-a 16, period najma potrebno je preispitati i u slučaju nastanka promjene neopozivog perioda najma, primjerice:

a) kada najmoprimac iskoristi opciju koju subjekt nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma
b) kada najmoprimac ne iskoristi opciju koju je subjekt uključio kod prethodnog utvrđivanja najma
c) ako nastupi događaj koji ugovorno obvezuje najmoprimca da iskoristi opciju koju subjekt nije uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma
d) ako nastupi događaj koji ugovorno zabranjuje najmoprimcu da iskoristi opciju koju je subjekt uključio kod prethodnog utvrđivanja trajanja najma.

3. PRIZNAVANJE I MJERENJE U POSLOVNIM KNJIGAMA NAJMOPRIMCA

Imovina i obveze po osnovi najma priznaju se u poslovnim knjigama najmoprimca od prvog dana trajanja najma, a prestaju se priznavati prilikom isteka ili prekida ugovora o najmu. Početak najma je datum potpisivanja ugovora o najmu ili datum kada su se strane obvezale pridržavati glavnih uvjeta najma, ovisno od toga koji je datum raniji. Prvi dan trajanja najma je dan kada je najmodavac dao predmetnu imovinu na korištenje najmoprimcu.

[2] Prilagođeno prema IFRS 16 *Leases*, MNP$_{LLP}$, February 2017., str. 15., dostupno na: https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-02-ifrs-16-guide-final.pdf, 18. 9. 2018.

3.1. Kratkoročni najmovi i najam imovine male vrijednosti

U skladu s toč. 5. MSFI-a 16, za kratkoročne najmove (do 12 mjeseci) i najmove čiji je predmet imovina male vrijednosti (primjerice, najam laptopa, printera, manjeg uredskog namještaja, telefonskih uređaja i sl.), **moguće je primijeniti izuzeća od zahtjeva priznavanja** i mjerenja imovine i obveza koja se detaljnije navode u poglavlju 3.2. i 3.3. U tom slučaju, sva plaćanja povezana s takvim najmovima priznat će se u poslovnim knjigama najmoprimca kao **rashod tijekom trajanja najma** na proporcionalnoj ili nekoj drugoj sustavnoj osnovi koja na prikladniji način predstavlja vremenski okvir tijekom kojeg će se ostvarivati koristi od iznajmljene imovine (toč. 6. MSFI-a 16). Odabrani način obračunavanja najmova potrebno je objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

Međutim, najmoprimac ne može primijeniti izuzeće u priznavanju kada da ili očekuje da će imovinu male vrijednosti dati u podnajam, jer se u tom slučaju osnovni najam ne može smatrati najmom imovine male vrijednosti.

Najmoprimac mora procijeniti radi li se o najmu imovine male vrijednosti, uzimajući u obzir vrijednost imovine kada je nova, bez obzira na starost iste u vrijeme najma. Primjerice, bez obzira na starost automobila i njegovu vrijednost u trenutku sklapanja ugovora o najmu, najam automobila ne može se smatrati najmom imovine male vrijednosti jer vrijednost novih automobila u pravilu nije niske vrijednosti. Nadalje, na procjenu radi li se o najmu male vrijednosti ne utječe činjenica jesu li ti najmovi od materijalnog značaja za najmoprimca ili ne. Drugim riječima, veličina, vrsta i okolnosti samog najmoprimca ne utječu na procjenu najma, tj. očekuje se da bi najmoprimci različitih karakteristika došli do istoga zaključka da li se radi o najmu imovine male vrijednosti ili ne.

U skladu s odredbama toč. B5. MSFI-a 16 imovina se može procijeniti kao imovina male vrijednosti samo onda kada:

a) najmoprimac može imati koristi od te imovine zasebno ili u kombinaciji s drugim resursima koji su mu lako dostupni i
b) predmetna imovina u velikom mjeri ne ovisi ili nije uzajamno povezana s drugom imovinom.

Klasifikacija najma kao kratkoročnog vrši se prema vrsti imovine na koju se odnosi pravo korištenja, što znači da se odnosi na grupu stavki imovine slične prirode i načina upotrebe u poslovnoj djelatnosti subjekta. Međutim, kada se radi o najmovima imovine male vrijednosti, odabir se može vršiti zasebno za svaki sporazum o najmu.

3.2. Početno priznavanje i mjerenje imovine i obveza s osnove najma

- ***Imovina s pravom korištenja***

U skladu s toč. 24. MSFI-a 16, **imovina s pravom korištenja početno se mjeri po trošku** koji uključuje:

a) iznos početno mjerene obveze s osnove najma
b) sva plaćanja s osnove najma koja su izvršena na ili prije prvog dana trajanja najma, umanjeno za možebitno primljena plaćanja u vezi s najmom
c) sve početne direktne troškove koji su nastali kod najmoprimca (primjerice, naknade posrednicima, pravni troškovi i sl., koji su nastali u vezi s najmom) i
d) procijenjene troškove koji će nastati najmoprimcu prilikom demontaže i uklanjanja predmetne imovine (primjerice, kod najma poslovnog prostora kada se po isteku najma prostor mora vratiti u prvobitno stanje), obnavljanja lokacije na kojoj se imovina nalazi ili vraćanja imovine u stanje zahtjevano uvjetima ugovora o najmu, osim ako ti troškovi nisu napravljeni za potrebe proizvodnje zaliha.

Obveza najmoprimca za navedene troškove nastaje od prvog dana trajanja najma ili tijekom određenog perioda, kao posljedica korištenja predmetne imovine, a navedeni troškovi se priznaju kao dio troška nabave predmetne imovine u trenutku kada nastane obveza za njih.

- ***Obveze s osnova najma***

U skladu s toč. 26. MSFI-a 16, **obveze po osnovi najma početno se mjere po sadašnjoj vrijednosti svih plaćanja** u vezi s najmom koja nisu izvršena na prvi dan trajanja najma. Plaćanja je potrebno diskontirati po kamatnoj stopi sadržanoj u najmu ako je lako utvrdiva ili u slučaju da tu kamatnu stopu nije lako utvrditi, po inkrementalnoj kamatnoj stopi zaduživanja. **Plaćanja po osnovi najma koja je potrebno uključiti u mjerenje obveze** na prvi dan njegovog trajanja obuhvaćaju sljedeća plaćanja za pravo korištenja predmetne imovine tijekom trajanja najma, a koja nisu plaćena na prvi dan trajanja najma (toč. 27. MSFI-a 16):

a) fiksna plaćanja, umanjena za možebitno primljena plaćanja u vezi s najmom
b) promjenjiva plaćanja koja ovise o određenom indeksu ili stopi (npr. plaćanja koja su povezana s indeksom potrošačkih cijena, s referentnim kamatnim stopama (poput LIBOR-a)) odnosno plaćanja koja se mijenjaju kako bi odrazila promjene tržišnih cijena najamnine
c) iznose za koje je vjerojatno da će ih najmoprimac platiti u okviru zajamčenog ostatka vrijednosti
d) cijenu korištenja opcije otkupa ako je vjerojatno da će najmoprimac tu opciju iskoristiti i
e) kazne za raskid najma, ako je u razdoblju trajanja najma najmoprimac iskoristio tu opciju.

3.3. Naknadno mjerenje imovine i obveza s osnove najma

- ***Imovina s pravom korištenja***

Nakon prvog dana trajanja najma, u skladu a toč. 29. MSFI-a 16, najmoprimac će **imovinu s pravom korištenja naknadno mjeriti**:

1.) po trošku ili
2.) po revaloriziranoj vrijednosti (MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*) ili
3.) po fer vrijednosti (MRS 40 – *Ulaganja u nekretnine*).

Primjenom modela troška imovina s pravom upotrebe mjeri se po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrijednosti, usklađenom za možebitna ponovna mjerenja obveze po osnovi najma (toč. 30. MSFI-a 16). Obračun amortizacije potrebno je vršiti sukladno zahtjevima MRS-a 16, međutim potrebno je voditi računa o sljedećemu:

a) ako se najmom prenosi vlasništvo nad imovinom na najmoprimca do kraja trajanja najma odnosno ako će najmoprimac iskoristiti opciju otkupa, amortizacija predmetne imovine obračunava se do kraja korisnog vijeka upotrebe imovine
b) u svim drugim slučajevima predmetnu imovinu potrebno je amortizirati do kraja njenog korisnog vijeka upotrebe ili do isteka razdoblja najma, ovisno o tome koji od ta dva datuma je ranije.

Nadalje, gubitak od umanjenja obračunava se u skladu s uvjetima MRS-a 36 – *Umanjenje imovine*.

U slučaju da se imovina s pravom korištenja odnosi na određenu vrstu nekretnina, postrojenja i opreme za koju najmoprimac primjenjuje model revalorizacije iz MRS-a 16, taj se model može primjenjivati na svu imovinu s pravom upotrebe koja se odnosi na tu vrstu nekretnina, postrojenja i opreme. Ako najmoprimac za svoja ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti iz MRS-a 40, taj će se model također primijeniti i za naknadno mjerenje imovine s pravom upotrebe koja zadovoljava definiciju ulaganja u nekretnine u skladu s MRS-om 40.

- ***Obveze s osnova najma***

Prema toč. 36. MSFI-a 16, **obveza po osnovi najma naknadno se mjeri** na način da se:

a) povećava knjigovodstvena vrijednost obveze za iznos kamate na obvezu po osnovi najma
b) umanji knjigovodstvena vrijednost obveze za izvršena plaćanja s osnove najma i
c) ponovno mjeri i usklađuje knjigovodstvena vrijednost kako bi odrazila možebitne ponovne procjene ili modifikacije najma ili kako bi odrazila revidiranje fiksnih plaćanja po osnovi najma.

Iznos kamate na obvezu po osnovi najma se tijekom trajanja najma utvrđuje primjenom konstantne periodične kamatne stope (diskontna kamatna stopa iz ugovora o najmu, inkrementalna kamatna stopa zaduživanja ili revidirana diskontna stopa, ovisno o tome što je primjenjivo) na preostali iznos obveze po osnovi najma (toč. 37. MSFI-a 16). Iznos kamate priznaje se u računu dobiti i gubitka ili, ako je primjenjivo, uključuje se u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine.

Također i promjenjiva plaćanja za najam koja nisu uključena u mjerenje obveze po osnovi najma u razdoblju u kojem je događaj ili okolnost koja potiče na plaćanja nastao, potrebno je priznati u računu dobiti i gubitka ili ih uključiti u knjigovodstvenu vrijednost druge imovine (ako je primjenjivo).

Primjer 2.: Početno i naknadno mjerenje imovine i obveze po osnovi najma

Društvo sklapa ugovor o najmu poslovnog prostora na razdoblje od 20 godina, uz mogućnost produljenja za dodatnih 5 godina. Plaćanje naknade vrši se krajem godine, godišnji iznos najma je 80.000 kn tijekom inicijalnog perioda, a iznos od 100.000 kn godišnje kod opcije produljenja najma. Početni direktni troškovi iznose 25.000 kn.

Na početku najma najmoprimac procjenjuje da se opcija produljenja najma neće iskoristiti te utvrđuje razdoblje najma od 20 godina. Kamatna stopa iz ugovora o najmu je 6%.

Potrebno je iskazati početno i naknadno mjerenje imovine i obveze po osnovi najma za 1. i 2. godinu trajanja.

a) početno mjerenje:

Obveza po osnovi najma utvrđuje se kao sadašnja vrijednost plaćanja u razdoblju od 20 godina po 80.000 kn godišnje, diskontirano primjenom stope od 6%.

Sadašnja vrijednost obveza = 80.000 kn x ((1 - (1,06^{-20})) / 0,06)) te iznosi 917.600 kn.

Početna vrijednost imovine = vrijednost obveze + početni direktni troškovi = 917.600 kn + 25.000 kn = 942.600 kn.

b) naknadno mjerenje:

1.) mjerenje imovine vrši se metodom troška, trajanje najma je 20 godina (stopa amortizacije stoga iznosi 5%), što znači da je godišnji trošak amortizacije 47.130 kn (942.600 kn x 5%)
2.) obveze se umanjuju za godišnji iznos plaćanja najma te uvećavaju za troškove kamata = 917.600 kn – 80.000 kn + 55.056 kn = 892.656 kn; (trošak kamata = 917.600 kn x 6%).

Izračun imovine i obveza naknadnim mjerenjem je kako slijedi:

	Obveze po osnovi najma					Imovina s pravom upotrebe		
Godina trajanja najma	Početna obveza	Plaćanje najma	Osnovica za kamatu	Trošak kamata	Završna obveza	Početno stanje	Amortizacija	Završno stanje
(1)	(2)	(3)	(4) = (2 - 3)	(5) = (4) x 6%	(6) = (2 – 3 + 5)	(7)	(8)	(9) = (7 - 8)
1.	917.600	(80.000)	917.600*	55.056	892.656	942.600	(47.130)	895.470
2.	892.656	(80.000)	892.656	53.559	866.215	895.470	(47.130)	848.340
20.	75.490	(80.000)	75.490	4.510	-	47.130	(47.130)	-

's obzirom da je plaćanje najamnine na kraju godine, osnovica za kamatu nije umanjena za otplaćenu ratu tijekom godine

Isti izračun vrši se i za sve preostale godine trajanja najma (trajanje najma 3. - 19. godina).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Prva godina				
1.	*Početno priznavanje imovine i obveza po osnovi najma*			
	Imovina s pravom upotrebe – poslovni prostor	942.600,00	020	
	Obveza po osnovi najma	917.600,00		958
	Žiroračun (plaćanje početnih direktnih troškova)	25.000,00		100
2.	*Naknadno mjerenje imovine*			
	Trošak amortizacije	47.130,00	430	
	Ispravak vrijednosti imovine	47.130,00		029
3.	*Naknadno mjerenje obveze (obračun troškova kamata)*			
	Trošak kamata	55.056,00	724	
	Obveza po osnovi najma	55.056,00		958
4.	*Naknadno mjerenje obveze (otplata rate)*			
	Obveza po osnovi najma	80.000,00	958	
	Žiroračun	80.000,00		100
Druga godina				
1.	*Naknadno mjerenje imovine*			
	Trošak amortizacije	47.130,00	430	
	Ispravak vrijednosti imovine	47.130,00		029
2.	*Naknadno mjerenje obveze (plaćanje rate i obračun troškova kamata)*			
	Obveza po osnovi najma	80.000,00	958	
	(plaćanje naknade)	80.000,00		100
	Žiroračun	53.559,00	724	
	Trošak kamata	53.559,00		958
	Obveza po osnovi najma			

Napomena: na kraju svake godine potrebno je tekuće dospijeće obveze po osnovi najma reklasificirati s dugoročne obveze na kratkoročne obveze.

Primjer 3.: Početno i naknadno mjerenje imovine i obveze po osnovi najma[3]

Društvo sklapa ugovor o najmu na razdoblje od 10 godina za najam poslovnog prostora, uz mogućnost produljenja ugovora za dodatnih 5 godina. Plaćanje naknade vrši se početkom godine, godišnji iznos je 100.000 kn za prvih 10 godina te 110.000 kn godišnje kod opcije produljenja trajanja najma. Početni direktni troškovi su

[3] Prilagođeno prema IFRS 16 *Leases*, MNP$_{LLP}$, February 2017, str. 24-26.

40.000 kn (10.000 kn naknade agentu za nekretnine kod posredovanja + 30.000 kn plaćanja najmoprimcu koji je prethodno bio u poslovnom prostoru). Najmodavac će iznos od 10.000 kn s osnove naknade za posredovanje nadoknaditi najmoprimcu.

Na početku najma najmoprimac procjenjuje da se opcija produljenja najma neće iskoristiti te utvrđuje razdoblje najma od 10 godina. Kamatna stopa iz ugovora o najmu nije lako utvrdiva te se koristi inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca od 5%.

Potrebno je iskazati početno i naknadno mjerenje imovine i obveze po osnovi najma za 1. i 2. godinu trajanja.

a) početno mjerenje:

Na početku trajanja najma vrši se plaćanje iznosa od 100.000 kn naknade, početnih direktnih troškova od 40.000 kn te najmoprimac prima 10.000 kn.

Obveza po osnovi najma utvrđuje se kao sadašnja vrijednost preostalih plaćanja u razdoblju od 9 godina po 100.000 kn godišnje, diskontirano primjenom stope od 5%.

Sadašnja vrijednost obveza = 100.000 kn x ((1 - (1,05^{-9})) / 0,05)) te iznosi 710.782 kn.

Početna vrijednost imovine = vrijednost obveze + izvršena plaćanja + početni direktni troškovi – primljena plaćanja = 710.782 kn + 100.000 kn + 40.000 kn – 10.000 kn = 840.782 kn.

b) naknadno mjerenje:

3.) mjerenje imovine vrši se metodom troška, trajanje najma je 10 godina (stopa amortizacije stoga iznosi 10%), što znači da je godišnji trošak amortizacije 84.078 kn (840.782 kn x 10%)

4.) obveze se umanjuju za godišnji iznos plaćanja najma te uvećavaju za troškove kamata.

Izračun imovine i obveza naknadnim mjerenjem je kako slijedi:

	Obveze po osnovi najma					Imovina s pravom upotrebe		
Godina trajanja najma	Početna obveza	Plaćanje najma	Osnovica za kamatu	Trošak kamata	Završna obveza	Početno stanje	Amortizacija	Završno stanje
(1)	(2)	(3)	(4) = (2 - 3)	(5) = (4) x 5%	(6) = (2 – 3 + 5)	(7)	(8)	(9) = (7 - 8)
1.	710.782	-	710.782	35.540	746.322	840.782	(84.078)	756.704
2.	746.322	(100.000)	646.322	32.316	678.636	756.704	(84.078)	672.626
10.	100.000	(100.000)	-	-	-	(84.078)	(84.078)	-

Isti izračun vrši se i za sve preostale godine trajanja najma (trajanje najma 3. - 9. godina).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Prva godina				
1.	*Početno priznavanje imovine i obveza po osnovi najma*			
	Imovina s pravom upotrebe – poslovni prostor	840.782,00	020	
		710.782,00		958
	Obveza po osnovi najma	100.000,00		100
	Žiroračun (plaćanje naknade za prvu godinu najma)	40.000,00		100
	Žiroračun (plaćanje početnih direktnih troškova)	10.000,00	100	
	Žiroračun (primljena plaćanja)			
2.	*Naknadno mjerenje imovine*			
	Trošak amortizacije	84.078,00	430	
	Ispravak vrijednosti imovine	84.078,00		029
3.	*Naknadno mjerenje obveze (obračun troškova kamata)*			
	Trošak kamata	35.540,00	724	
	Obveza po osnovi najma	35.540,00		958
Druga godina				
1.	*Plaćanje rate najma*			
	Obveza po osnovi najma (plaćanje naknade)	100.000,00	958	
	Žiroračun	100.000,00		100
2.	*Naknadno mjerenje imovine*			
	Trošak amortizacije	84.078,00	430	
	Ispravak vrijednosti imovine	84.078,00		029
3.	*Naknadno mjerenje obveze (plaćanje rate) i obračun troškova kamata)*			
	Trošak kamata	32.316,00	724	
	Obveza po osnovi najma	32.316,00		958

Napomena: na kraju svake godine potrebno je tekuće dospijeće obveze po osnovi najma reklasificirati s dugoročne obveze na kratkoročne obveze.

3.4. Ponovna procjena obveza po osnovi najma

Ponovna procjena obveza po osnovi najma te usklada revidiranih plaćanja za najam vrši se u sljedećim slučajevima (toč. 40. – 43. MSFI-a 16):

1. *kod promjene trajanja najma i promjene u procjeni opcije otkupa predmetne imovine* –obveza se utvrđuje i mjeri diskontiranjem revidiranih plaćanja najma po novoj revidiranoj diskontnoj stopi
2. *kada dođe do promjene iznosa koji se očekuje da dospije na plaćanje u okviru zajamčenog ostatka vrijednosti i ako dođe do promjene budućih plaćanja po osnovi najma zbog promjene indeksa ili stope koji su korišteni kod njihova utvrđivanja* – obveza se utvrđuje i mjeri diskontiranjem revidiranih plaćanja najma po neizmjenjenoj diskontnoj stopi koja je sadržana u ugovoru najmu, osim ako promjena plaćanja najma proizlazi iz promjene varijabilnih kamatnih stopa, u kojem slučaju je potrebno primijeniti revidiranu diskontnu stopu koja odražava promjene kamatne stope.

Revidirana diskontna stopa je kamatna stopa sadržana u najmu za preostali period trajanja najma, ako ju je moguće lako utvrditi odnosno inkrementalna stopa zaduživanja najmoprimca s danom ponovne procjene, ako stopu sadržanu u najmu nije moguće lako utvrditi.

Prema toč. 39. MSFI-a 16, najmoprimac treba vrijednost obveze po osnovi najma koja je utvrđena takvim ponovnim mjerenjem priznati kao usklađivanje imovine s pravom korištenja. Obično se radi o istim iznosima usklađenja, bez efekta na račun dobiti i gubitka. U slučaju da je smanjenje vrijednosti obveze po osnovi najma veće od knjigovodstvene vrijednosti imovine s pravom korištenja u trenutku procjene, knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom korištenja smanjit će se na nulu, a preostala razlika umanjenja od te nove izmjerene vrijednosti obveze priznat će se u račun dobiti i gubitka.

Primjer 4.: Ponovna procjena obveze po osnovi najma zbog promjene trajanja najma[4]

Uz pretpostavku da je društvo iz primjera br. 3. krajem šeste godine trajanja najma izvršilo procjenu ugovora o najmu, tj. iskoristilo opciju produljenja ugovora na dodatnih 5 godina te je rok trajanja najma izmijenjen, potrebno je izvršiti ponovnu procjenu obveza s osnove najma te utvrditi novu vrijednost imovine koja će se iskazati

[4] Prilagođeno prema IFRS 16 *Leases*, MNP$_{LLP}$, February 2017, str. 26.

počevši od 7. godine trajanja najma. Ukupno trajanje ugovora o najmu u skladu s novim uvjetima će biti 15 godina.

Pretpostavke za novi izračun su sljedeće: na kraju 6. godine inkrementalna stopa zaduživanja iznosi 6% te je po toj stopi potrebno diskontirati sadašnju obvezu po osnovi najma i utvrditi troškove kamata u preostalom razdoblju. U razdoblju od 7.-10. godine naknada je i dalje 100.000 kn, a u razdoblju od 11.-15. godine je 110.000 kn.

Potrebno je izračunati novu vrijednost obveze po osnovu najma i vrijednost imovine u preostalom razdoblju najma od 7. - 15. godine.

a) Društvo je utvrdilo novu sadašnju vrijednost obveze u iznosu od 756.348 kn (izračunato kao 100.000 kn plaćeno početkom 7. godine + sadašnja vrijednost 3 godišnja buduća plaćanja u iznosu od 100.000 kn i 5 godišnjih plaćanja u iznosu od 110.000 kn). Budući da vrijednost obveze na kraju 6. godine, prije odluke o produljenju najma iznosi 372.324 kn (izračunato prema podacima iz tablice iz primjera br. 3.), potrebno je izvršiti uskladu obveze za iznos od 384.024 kn (756.348 kn – 372.324 kn).
b) Vrijednost imovine iskazane na kraju 6. godine (840.782 kn - 84.078 kn x 6) potrebno je povećati za isti iznos od 384.024 kn, tako da nova vrijednost imovine na početku 7. godine iznosi 720.338 kn (336.314 kn + 384.024 kn).
c) Potrebno je uskladiti i godišnji trošak amortizacije u razdoblju od 7. - 15. godine, koji iznosi 80.038 kn (720.338 / preostali vijek upotrebe od 9 godina) = 80.038 kn godišnje.

Izračun imovine i obveza ponovnim mjerenjem zbog promjene vijeka trajanja najma je sljedeći:

	Obveze po osnovi najma					Imovina s pravom upotrebe		
Godina trajanja najma	Početna obveza	Plaćanje najma	Osnovica za kamatu	Trošak kamata	Završna obveza	Početno stanje	Amortizacija	Završno stanje
(1)	(2)	(3)	(4) = (2 - 3)	(5) = (4) x 6%	(6) = (2 – 3 + 5)	(7)	(8)	(9) = (7 - 8)
7.	756.348	(100.000)	656.348	39.380	695.728	720.338	(80.038)	640.300
8.	695.728	(100.000)	595.728	35.744	631.472	640.300	(80.038)	560.262
15.	110.000	(110.000)	-	-	-	80.038	(80.038)	-

Isti izračun vrši se i za sve preostale godine trajanja najma (od 9. - 14. godine).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Sedma godina				
1.	*Usklada imovine i obveza po osnovi najma*			
	Imovina s pravom upotrebe – poslovni prostor Obveza po osnovi najma	384.024,00 384.024,00	020	958
2.	*Plaćanje rate najma*			
	Obveza po osnovi najma (plaćanje naknade) Žiroračun	100.000,00 100.000,00	958	100
3.	*Naknadno mjerenje imovine*			
	Trošak amortizacije Ispravak vrijednosti imovine	80.038,00 80.038,00	430	029
4.	*Naknadno mjerenje obveze (obračun troškova kamata)*			
	Trošak kamata Obveza po osnovi najma	39.380,00 39.380,00	724	958

Napomena: na kraju svake godine potrebno je tekuće dospijeće obveze po osnovi najma reklasificirati s dugoročne obveze na kratkoročne obveze.

3.5. Modifikacije najma

Modifikacijom najma smatra se svaka izmjena opsega najma ili najamnine u odnosu na izvorne uvjete najma (primjerice, dodavanje ili oduzimanje prava korištenja jedne ili više stavki predmetne imovine odnosno promjena duljine sporazumom uređenog trajanja najma). Modifikacija najma može se obračunati na dva načina: kao zaseban najam i kao najam koji nije zaseban.

- Modifikaciju najma potrebno je obračunati **kao zaseban najam** (toč. 44. MSFI-a 16):
  a) kada modifikacija povećava opseg najma, tj. daje pravo na korištenje jedne ili više dodatnih stavki imovine i
  b) kada se najamnina povećava za iznos koji je u skladu sa samostalnom cijenom za povećanje opsega najma i svih potrebnih usklađenja te samostalne cijene kako bi se odrazile okolnosti konkretnog ugovora.

U ovim slučajevima **nije potrebno** izvršiti nikakve usklade imovine ili obveza po osnovi najma koje su prethodno priznate prema izvornom ugovoru o najmu.

Primjer 5.: Modifikacija najma kao zaseban najam[5]

Društvo je sklopilo ugovor o najmu poslovnog prostora (2.000 m²) na rok od 10 godina. Na početku šeste godine najma, najmoprimac i najmodavatelj dogovaraju da u preostalom roku najma od 5 godina povećaju opseg za dodatnih 3.000 m² u istoj poslovnoj zgradi, koji je dostupan najmoprimcu nakon drugog kvartala šeste godine. Dodatno se obračunava najamnina za novi poslovni prostor u skladu s tržišnim uvjetima.

Ova modifikacija najma obračunat će se kao zaseban najam jer dolazi do povećanja opsega korištenja najma u preostalom razdoblju trajanja najma te je za novi poslovni prostor obračunata nova zasebna cijena. Potrebno je priznati odgovarajuću obvezu s osnove najma i imovinu s pravom korištenja za dodatnih 3.000 m². Nadalje, najam od 2.000 m² nastavit će se obračunavati kao da nije bilo modifikacije ugovora, što znači da nije potrebno izvršiti uskladu obveze po osnovi najma i imovine s pravom upotrebe za izvorni ugovor.

- Modifikaciju najma potrebno je obračunati kao **najam koji nije zaseban** (toč. 45. i 46. MSFI-a 16):
  a) kada dolazi do smanjenja opsega najma (primjerice, zbog smanjenja trajanja najma ili smanjenja opsega korištenja imovine) - ponovno mjerenje obveze po osnovu najma vrši se na način da se umanji knjigovodstvena vrijednost imovine s pravom upotrebe kako bi odrazila djelomično ili potpuno otkazivanje najma zbog smanjenja opsega najma. Svaki rezultirajući dobitak ili gubitak potrebno je priznati u računu dobiti i gubitka te
  b) kod svih drugih modifikacija najma (primjerice, povećanja cijena najma bez povećanja opsega korištenja, produljenja trajanja najma bez povećanja opsega korištenja i sl.) - ponovno mjerenje obveze po osnovu najma vrši se odgovarajućim usklađenjem imovine s pravom upotrebe.

U ovim okolnostima najmoprimac će rasporediti naknadu iz modificiranog ugovora, utvrditi trajanje modificiranog najma te izvršiti **ponovno mjerenje obveze** po osnovu najma diskontiranjem revidiranih plaćanja za najam primjenom revidirane diskontne stope.

[5] IFRS IN PRACTICE – IFRS 16 *Leases*, BDO, str. 40., dostupno na: https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS16IP_Leases_print.pdf.aspx?lang=en-GB 19. 9. 2018.

Primjer 6.: Modifikacija najma zbog povećanja opsega najma (najam nije zaseban) [6]

Društvo je sklopilo ugovor o najmu poslovnog prostora (5.000 m²) na rok od 10 godina, s godišnjim iznosom naknade 100.000 kn plativim na kraju svake godine. Diskontna stopa utvrđena je kao inkrementalna stopa zaduživanja od 6%, jer stopu iz najma nije moguće lako utvrditi. Na početku sedme godine najma, najmoprimac i najmodavatelj ugovaraju produljenje najma na dodatne 4 godine. Iznos godišnje naknade za najam nije se mijenjao. Na početku sedme godine inkrementalna stopa zaduživanja društva iznosi 7%.

Najam se ne može obračunati kao zaseban najam budući da modifikacija ne daje pravo korištenja dodatne imovine. Potrebno je utvrditi iznos usklađenja imovine i obveza po osnovi najma.

a) Društvo mora ponovno mjeriti obvezu korištenjem revidirane diskontne stope od 7%. Obveza po osnovi najma prije modifikacije iznosi 346.511 kn. Sadašnja vrijednost plaćanja od 100.000 kn za preostalo razdoblje trajanja najma od 8 godina (7. - 14. godina), uz diskontnu stopu od 7% iznosi 597.130 kn.
b) Potrebno usklađenje imovine s pravom upotrebe i obveze po osnovi najma utvrđuje se u iznosu od 250.619 kn (novoprocijenjeni iznos obveze umanjen za prethodnu vrijednost obveze = 597.130 kn – 346.511 kn), bez utjecaja na račun dobiti i gubitka.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Usklada*			
	Imovina s pravom upotrebe – poslovni prostor Obveza po osnovi najma	250.619,00 250.619,00	020	958

Primjer 7.: Modifikacija najma zbog smanjenja opsega najma (najam nije zaseban)[7]

Društvo je sklopilo ugovor o najmu poslovnog prostora (5.000 m²) na rok od 10 godina, s godišnjim iznosom naknade 50.000 kn plativim na kraju svake godine. Diskontna stopa utvrđena je kao inkrementalna stopa zaduživanja od 6%, jer stopu iz najma nije moguće lako utvrditi. Na početku šeste godine najma, najmoprimac i najmodavatelj ugovaraju smanjenje opsega korištenja imovine na 2.500 m² te smanjuju iznos naknade na 30.000 kn godišnje. Na početku sedme godine, inkrementalna stopa zaduživanja društva iznosi 7%.

Najam se ne može obračunati kao zaseban najam budući da se modifikacija odnosi na smanjenje opsega u odnosu na izvorni najam. Potrebno je utvrditi iznos usklađenja imovine i obveza po osnovi najma.

Vrijednost imovine s pravom upotrebe prije modifikacije iznosi 184.002 kn, a vrijednost obveze po osnovi najma iznosi 210.618 kn.

Obračun modifikacije potrebno je izvršiti kroz dva koraka:

1.) smanjiti vrijednost imovine na datum modifikacije kako bi odrazilo smanjenje opsega korištenja imovine za vrijednost od 50% (2.500 m²/5.000 m²) te smanjiti vrijednost obveze za isti postotak, a svaku rezultirajuću razliku priznati u račun dobiti i gubitka.

Novoutvrđena vrijednost imovine je 92.001 kn (184.002 x 50%), a obveze 105.309 kn (210.618 x 50%). Razlika iznosi 13.308 kn te se priznaje u račun dobiti i gubitka kao prihod.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Usklada*			
	Obveze po osnovi najma Imovina s pravom upotrebe – poslovni prostor Prihod s osnove usklade najma (ostali poslovni prihod)	104.309,00 92.001,00 13.308,00	958	020 789

2.) novoutvrđenu obvezu s osnove najma potrebno je diskontirati primjenom inkrementalne stope zaduživanja kako bi se odrazila buduća plaćanja najma te izvršiti usklađenje imovine, bez utjecaja na račun dobiti i gubitka.

Sadašnja vrijednost budućih plaćanja najma u preostalom razdoblju trajanja najma od 5 godina (6. - 10. godina), uz plaćanje 30.000 kn godišnje i diskontnu stopu 5% iznosi 129.884 kn.

Potrebno usklađenje obveze iznosi 24.575 kn (129.884 kn – (210.618 kn – 105.309 kn)) te je za isti iznos potrebno uskladiti vrijednost imovine.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	*Usklada*			
	Imovina s pravom upotrebe – poslovni prostor Obveza po osnovi najma	24.575,00 24.575,00	020	958

4. UČINCI PRVE PRIMJENE MSFI-a 16 U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA NAJMOPRIMCA

Datumom prve primjene podrazumijeva se početak onog godišnjeg obračunskog perioda u odnosu na koji subjekt po prvi put primijeni ovaj standard. Potrebno je istaknuti da za ugovore koji su prethodno, u skladu s MRS-om 17, određeni kao ugovori o najmu, prilikom početka primjene MSFI-a 16 ne postoji obveza izvršiti ponovnu procjenu da li ti ugovori predstavljaju ugovor o najmu ili sadrže elemente najma, već će se i dalje obračunavati kao najmovi.

Prilikom prijelaza s MRS-a 17 na MSFI 16 najmoprimac ima pravo izabrati način na koji će računovodstveno iskazati učinke prijelaza. Odabrana opcija mora se dosljedno primijeniti kod svih najmova, a mogućnost izbora postoji između sljedećih opcija (toč. C5. MSFI-a 16):

a) retroaktivna primjena za svaki raniji obračunski period u skladu s MRS-om 8 **(potpuni retroaktivni pristup)** ili
b) retroaktivna primjena s kumulativnim učinkom izvorne primjene standarda priznatim s prvim danom primjene standarda, tj. subjekt neće prepraviti usporedne podatke, već će kumulativni učinak priznati kao uskladu početnog stanja zadržane dobiti na datum prve primjene standarda **(modificirani retroaktivni pristup).**

U slučaju da najmoprimac, za najmove koji su prethodno klasificirani kao operativni najmovi, primijeni modificirani retroaktivni pristup, potrebno je efekte iskazati na sljedeći način (toč. C8. MSFI-a 16):

a) priznati obvezu po osnovu najma – obveza se utvrđuje po sadašnjoj vrijednosti preostalih plaćanja za najam, diskontirana po inkrementalnoj stopi zaduživanja najmoprimca s datumom prve primjene standarda

[6] Prilagođeno prema IFRS IN PRACTICE – IFRS 16 *Leases,* BDO, str. 42.
[7] Prilagođeno prema IFRS IN PRACTICE – IFRS 16 *Leases,* BDO, str. 43.

b) priznati imovinu s pravom upotrebe, pri čemu za svaki pojedinačni najam odlučuje hoće li imovinu priznati:
   1.) po njenoj knjigovodstvenoj vrijednosti kao da je MSFI 16 od uvijek primjenjivan (od prvog dana trajanja najma), ali diskontirano primjenom inkrementalne stope zaduživanja najmoprimca s datumom prve primjene standarda ili
   2.) po iznosu koji je jednak obvezi po osnovu najma, usklađenom prema iznosu svih unaprijed izvršenih ili obračunatih plaćanja koja se odnose na taj najam, priznatih u bilanci neposredno prije datuma prve primjene standarda
c) primijeniti MRS 36 na imovinu s pravom upotrebe, od prvog dana primjene standarda.

Međutim, u skladu s toč. C9. MSFI-a 16, za najmove koji su prethodno klasificirani kao poslovni najmovi, ako se ti najmovi odnose na najam imovine male vrijednosti ili najmove koji su prethodno iskazani kao ulaganja u nekretnine primjenom modela fer vrijednosti iz MRS-a 40, ne postoji obveza prijelaznog usklađivanja koje je prethodno navedeno za modificirani retroaktivni pristup, već će najmoprimac takve najmove obračunati u skladu s MSFI-om 16 tek od datuma prve primjene standarda.

Nadalje, za svaki ugovor o najmu pojedinačno, najmoprimac za najmove koji su prethodno klasificirani kao operativni najmovi, može radi lakšeg modificiranog retroaktivnog obračuna primijeniti sljedeće (toč. C10. MSFI-a 16):

a) koristiti jedinstvenu diskontnu stopu na portfelj najmova razumno sličnih obilježja
b) kao alternativu provođenja procjene umanjenja vrijednosti (MRS 36) može, u skladu s MRS-om 37, neposredno prije prve primjene MSFI-a 16 procijeniti jesu li neki najmovi štetni. U takvim okolnostima, na datum prve primjene standarda provodi se usklađivanje imovine s pravom upotrebe za iznos možebitnih rezerviranja za štetne najmove koji su priznati u bilanci
c) najmove koji dospijevaju unutar 12 mjeseci od datuma prve primjene standarda obračunati kao kratkoročne najmove te trošak povezan s tim najmovima uključiti u rashod po osnovi kratkoročnih najmova u ono razdoblje koje obuhvaća i datum prve primjene standarda
d) ima pravo izostaviti početne direktne troškove iz mjerenja imovine s pravom upotrebe na datum prve primjene standarda
e) pravo na retroatkivno sagledavanje, primjerice kod utvrđivanja trajanja najma ako ugovor sadrži opcije produljenja ili raskida najma.

Također, najmoprimac koji koristi modificirani retroaktivni pristup mora objaviti podatke u skladu s toč. 28. MRS-a 8 (osim točke (f)) te dodatno objaviti:

a) ponderiranu prosječnu inkrementalnu stopu zaduživanja najmoprimca korištenu za obveze po osnovi najma koje su priznate u bilanci na datum prve primjene i
b) obrazloženje svake razlike između:
   1.) preuzetih obveza u vezi s poslovnim najmom objavljenih u skladu s MRS-om 17 na kraju godišnjeg obračunskog razdoblja neposredno prije datuma prve primjene standarda, diskontiranih po inkrementalnoj stopi zaduživanja s datumom prve primjene standarda i
   2.) obveza po osnovu najma priznatih u bilanci s datumom prve primjene standarda.

Primjer 8.: Usklađivanje najmova prilikom prve primjene MSFI-a 16[8]

Društvo 1. siječnja 2016. godine sklapa ugovor o operativnom najmu opreme na rok od 10 godina. Početni direktni troškovi iznose 1.000 kn, koji su u skladu s MRS-om 17 priznati kao rashod. Godišnja najamnina iznosi 3.000 kn i plaća se 1. siječnja svake godine. Ugovor o najmu ne sadrži nikakve odredbe vezano uz raskid, produljenje ili opciju otkupa. Kamatna stopa iz ugovora o najmu je 7%. Inkrementalna stopa na zaduženje 1. siječnja 2019. godine je 5%. Ugovor o najmu ne smatra se najmom imovine male vrijednosti. Društvo će za naknadno mjerenje imovine koristiti model troška, stopa amortizacije 10%.

Utvrđivanje obveze po osnovi najma utvrđuje se na sljedeći način:

fiksna plaćanja + varijabilna plaćanja + zajamčeni ostatak vrijednosti + cijena korištenja opcije otkupa + kazna za raskid ugovora

Utvrđivanje vrijednosti imovine s pravom upotrebe utvrđuje se na sljedeći način:

obveza po osnovi najma + plaćanja izvršena na ili prije prvog dana trajanja najma - primljena plaćanja u vezi s najmom + početni direktni troškovi najmoprimca + procijenjeni troškovi demontaže i uklanjanja predmetne imovine, obnavljanja lokacije ili vraćanja imovine u stanje zahtjevano uvjetima ugovora o najmu

Usklađivanje najmova prilikom prve primjene MSFI-a 16 prikazat će se primjenom potpunog retroaktivnog pristupa te primjenom modificiranog retroaktivnog pristupa.

- *Primjena potpunog retroaktivnog pristupa*

Društvo će priznati imovinu s pravom upotrebe i obveze po osnovi najma kao da je primjenjivalo MSFI 16 od početka najma te mora prepraviti usporedne podatke. Prijelazno usklađivanje se vrši na sljedeći način:

1. utvrđivanje obveze po osnovi najma na datum početka najma (1. 1. 2016.), uz sljedeće pretpostavke:
   a) fiksna plaćanja utvrđena su kao sadašnja vrijednost godišnjeg iznosa najamnine od 3.000 kn kroz 9 godina (prvo plaćanje je na dan početka najma) uz primjenu diskontne stope od 7%.
   b) najam ne sadrži varijabilna plaćanja koja ovise o stopi ili indeksu; ne sadrži zajamčeni ostatak vrijednosti, opciju otkupa ili raskida ugovora.

Obveza po osnovi najma na 1. 1. 2016. godine utvrđena je u iznosu od 19.545 kn.

2. utvrđivanje vrijednosti imovine s pravom upotrebe na datum početka najma (1. 1. 2016.), uz sljedeće pretpostavke: obveze po osnovi najma su 19.545 kn; početni direktni troškovi 1.000 kn uključeni su u vrijednost imovine; najam ne sadrži troškove demontaže i uklanjanja predmetne imovine te obnavljanja lokacije; inicijalno plaćanje najma 3.000 kn uključeno je u vrijednost imovine te najmoprimac nije primio nikakva plaćanja s osnove najma.

Imovina s pravom upotrebe na 1. 1. 2016. godine utvrđena je u iznosu od 23.545 kn.

3. utvrđivanje vrijednosti obveze po osnovi najma na 1. 1. 2018. i 1. 1. 2019. godine

Godina	Početno stanje	Plaćanje	Kamate	Završno stanje
(1)	(2)	(3)	(4) = (2 - 3) x 7%	(5) = (2 – 3 + 4)
31. 12. 2016.	19.545	-	1.368	20.913
31. 12. 2017.	20.913	3.000	1.254	19.167
31. 12. 2018.	19.167	3.000	1.132	17.299

[8] Prilagođeno prema IFRS IN PRACTICE – IFRS 16 *Leases,* BDO, str. 67-77.

4. utvđivanje vrijednosti imovine s pravom upotrebe na 1. 1. 2018. i 1. 1. 2019. (naknadno mjerenje imovine metodom troška; godišnja amortizacija utvrđena u iznosu 2.355 kn; 23.545 kn x 10%).

Godina	Početno stanje	Trošak amortizacije	Završno stanje
(1)	(2)	(3)	(4) = (2 - 3)
31. 12. 2016.	23.545	2.355	21.190
31. 12. 2017.	21.190	2.355	18.835
31. 12. 2018.	18.835	2.355	16.480

5. Efekt prijelaznog usklađivanja za usporedne podatke je kako slijedi:

Stavka	31. 12. 2018.	1. 1. 2018.
Imovina s pravom upotrebe	16.480	18.835
Obveze po osnovi najma	17.299	19.167
Usklada zadržane dobit	(819)	(332)

- Primjena modificiranog retroaktivnog pristupa

Kao što je ranije navedeno, najmoprimac ima pravo za svaki ugovor o najmu odlučiti na koji način će utvrditi vrijednost imovine.

A) *vrijednost imovine s pravom upotrebe utvrđuje se na 1. 1. 2019. godine u iznosu koji je jednak obvezi po osnovi najma usklađen za trenutnu inkrementalnu stopu zaduživanja*; usporedni podaci se ne prepravljaju. Prijelazno usklađivanje se vrši na sljedeći način:

1. utvrđivanje vrijednosti obveze po osnovi najma na datum inicijalne primjene standarda (1. 1. 2019.) uz sljedeće pretpostavke:
   a) fiksna plaćanja utvrđena su kao sadašnja vrijednost godišnjeg iznosa najamnine od 3.000 kn kroz preostalih 7 godina uz primjenu diskontne stope od 5%
   b) najam ne sadrži varijabilna plaćanja koja ovise o stopi ili indeksu; ne sadrži zajamčeni ostatak vrijednosti, opciju otkupa ili raskida ugovora.

   Obveza po osnovi najma na 1. 1. 2019. godine utvrđena je u iznosu od 18.228 kn
   (3.000 kn plaćeno na 1. 1. 2019. + 6 godišnjih plaćanja po 3.000 kn od 1. 1. 2020. godine nadalje diskontirano po stopi od 5%).
2. utvrđivanje vrijednosti imovine s pravom upotrebe (1. 1. 2019.) jednako je iznosu obveze po osnovi najma te iznosi 18.228 kn.
3. Efekt prijelaznog usklađivanja na datum prve primjene je kako slijedi:

Stavka	1. 1. 2019.	31. 12. 2018.	1. 1. 2018.
Imovina s pravom upotrebe	18.228	-	-
Obveze po osnovi najma	18.228	-	-

B) *vrijednost imovine s pravom upotrebe utvrđuje se kao da se MSFI 16 primijenjuje od početka najma*; usporedni podaci se ne prepravljaju. Prijelazno usklađivanje se vrši na sljedeći način:

1. utvrđivanje vrijednosti obveze po osnovi najma na datum početka najma (1. 1. 2016.) uz sljedeće pretpostavke:
   a) fiksna plaćanja utvrđena su kao sadašnja vrijednost godišnjeg iznosa najamnine od 3.000 kn kroz 9 godina (prvo plaćanje je na dan početka najma) uz primjenu inkrementalne stope zaduživanja najmoprimca s datumom prve primjene standarda (1. 1. 2019. stopa 5%)
   b) najam ne sadrži varijabilna plaćanja koja ovise o stopi ili indeksu; ne sadrži zajamčeni ostatak vrijednosti, opciju otkupa ili raskida ugovora.

   Obveza po osnovi najma na 1. 1. 2016. godine utvrđena je u iznosu od 21.324 kn.
2. utvrđivanje vrijednosti imovine s pravom upotrebe na datum početka najma (1. 1. 2016.), uz sljedeće pretpostavke: obveze po osnovi najma su 21.324 kn; subjekt koristi mogućnost da početne direktne troškove ne uključi u vrijednost imovine; najam ne sadrži troškove demontaže i uklanjanja predmetne imovine te obnavljanja lokacije; inicijalno plaćanje najma 3.000 kn uključeno je u vrijednost imovine te najmoprimac nije primio nikakva plaćanja s osnove najma.

   Imovina s pravom upotrebe na 1. 1. 2016. godine utvrđena je u iznosu od 24.324 kn.
3. utvrđivanje vrijednosti obveze po osnovi najma na 1. 1. 2019.

   Obveza po osnovi najma na 1. 1. 2019. godine utvrđena je u iznosu od 18.228 kn. (izračun je isti kao i za utvrđivanje obveze na 1. 1. 2019. kod primjera A).
4. utvrđivanje vrijednosti imovine s pravom upotrebe na 1. 1. 2019. (naknadno mjerenje imovine metodom troška; godišnja amortizacija utvrđena u iznosu 2.432 kn; 24.324 kn x 10%).

Godina	Početno stanje	Trošak amortizacije	Završno stanje
(1)	(2)	(3)	(4) = (2 - 3)
31. 12. 2016.	24.324	2.432	21.892
31. 12. 2017.	21.892	2.432	19.460
31. 12. 2018.	19.460	2.432	17.028

Vrijednost imovine na 1. 1. 2019. godine utvrđena je u iznosu od 17.028 kn.

5. Efekt prijelaznog usklađivanja na datum prve primjene je kako slijedi:

Stavka	1. 1. 2019.	31. 12. 2018.	1. 1. 2018.
Imovina s pravom upotrebe	17.028	-	-
Obveze po osnovi najma	18.228	-	-
Usklada zadržane dobiti	(1.200)	-	-

Sažetak usklada provedenih primjenom različitih modela prijelaznog obračuna najmova te vrijednost priznate imovine s pravom upotrebe te obveze po osnovi najma je kako slijedi:

Godina/stavka	Potpuni retroaktivni pristup	Modificirani retroaktivni pristup – A	Modificirani retroaktivni pristup – B
31. 12. 2017. – imovina	18.835	-	-
31. 12. 2017. – obveze	19.167	-	-
31. 12. 2018. – imovina	16.480	-	-
31. 12. 2018. – obveze	17.299	-	-
1. 1. 2019. – imovina	16.480	18.228	17.028
1. 1. 2019. – obveze	17.299	18.228	18.228

5. ZAKLJUČAK

Od 1. 1. 2019. godine standard MSFI 16 u potpunosti će promijeniti računovodstveno iskazivanje poslovnih najmova kod najmoprimca, budući da se uvodi jedinstveni računovodstveni model za sve najmove. Međutim, s gledišta najmodavca MSFI 16 ne donosi značajnije izmjene u odnosu na dosadašnji standard MRS 17. Promjena računovodstvenog iskazivanja poslovnih najmova kod najmoprimca utjecat će na pojedine pozicije bilance, računa dobiti i gubitka, izvještaja o novčanim tokovima, kao i na pokazatelje poslovanja, s obzirom da najmoprimac pravo upotrebe imovine koja je u najmu mora iskazati kao stavku imovinu u bilanci te priznati obveze s osnove najma, a prema odredbama MRS-a 17 poslovni najmovi iskazivali su se priznavanjem troška najma u računu dobiti i gubitka, uz vanbilančno iskazivanje imovine i obveza s osnove najma. Prilikom računovodstvenog prijelaza s MRS-a 17 na MSFI 16, potrebno je odgovarajuće obračunati učinke, pri čemu najmoprimac ima pravo odabira između nekoliko opcija.

Literatura:

- IFRS 16 *Leases*, MNP_{LLP}, February 2017, dostupno na: https://www.mnp.ca/SiteAssets/media/PDFs/APSG/2017-02-ifrs-16-guide-final.pdf, 19. 9. 2018.
- IFRS IN PRACTICE – IFRS 16 *Leases,* BDO, dostupno na: https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/IFRS-in-Practice/IFRS16IP_Leases_print.pdf.aspx?lang=en-GB, 19. 9. 2018.
- IFRS 16: The leases standard is changing – are you ready?, PWC, January 2016, dostupno na: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-16-new-leases.pdf, 19. 9. 2018.
- Effects Analysis IFRS 16 *Leases,* IFRS Foundation, January 2016, dostupno na: https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf, 19. 9. 2018.

SAVJETNICI:

rif@rif.hr

01 / 4686 506

svakodnevno 8-13 sati

PRETPLATA NA ČASOPIS RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE I PRILOG RIZNICA ZA 2019.

1. Pretplata za jedno izdanje časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" za 2019. godinu s uključenim PDV-om:

1. Tiskano izdanje 1.298,00 kn
2. Internet izdanje 998,00 kn
3. Tiskano + Inernet izdanje 1.796,00 kn

Pretplata uključuje:

- 12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica",
- prilog RIF - ove Obavijesti 2019.,
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a,
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine),
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza, prava i plaća,
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima.

2. 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 2019.,
- neograničen broj telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a,
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine),
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodsta, poreza, prava i plaća,
- dva sata usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima.

POSEBNA PONUDA → RAČUNOVODSTVO® financije

Poštovane dame i gospodo pretplatnici,
Za 2019. godinu slobodni smo vam ponuditi i sljedeće posebne usluge:

- **POSEBNA PONUDA po cijeni od 3.898,00 kuna s uključenim PDV-om koja uključuje:**
  - tiskano izdanje časopisa (12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica", 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a, prilog RIF-ove Obavijesti 2019., neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine), 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

Kupcima jedne od posebnih ponuda omogućava se plaćanje u 6 jednakih rata, a pristup seminarima i radionicama uz obveznu prethodnu najavu.
Ako se odlučite za jednu od posebnih ponuda ili imate dodatnih pitanja molimo da nam se javite e-mailom na: pretplata@rif.hr ili telefonom 01/4501 425 ili 01/4501 423.
Za informacije o našim ostalim proizvodima i uslugama posjetite našu internetsku stranicu www.rif.hr
Po prihvaćanju ponude sklapa se ugovor.

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

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveni učinci 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, sukladno MRS-u 27 matično društvo može svoja ulaganja u ovisna društva u nekonsolidiranim (odvojenim) financijskim izvještajima obračunavati 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, sukladno MRS-u 27 – Nekonsolidirani financijski izvještaji, 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 MSFI-u 9 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 MSFI-u 9).

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 definicija društva povezana sudjelujućim interesom u potpunosti je 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 ako 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 putem kojeg pothvatnici dijele zajedničku kontrolu.

3.2. Zajednički pothvati prema HSFI 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 djelatnosti 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 u 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, sukladno MRS-u 27, ulagač (matica) može svoja ulaganja u ovisne subjekte u nekonsolidiranim (odvojenim) financijskim izvještajima obračunavati ili po trošku ili u skladu s MSFI-em 9 (dakle, po fer vrijednosti) ili primjenom metode udjela. Također, sukladno MRS-u 27 subjekt je dužan isti način obračuna primjenjivati na svaku kategoriju ulaganja. Ulaganja obračunana po trošku ili primjenom metode udjela obračunavaju se u skladu s MSFI-em 5 *Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja* ako su razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji ili imo-

[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.

vinu namijenjenu raspodjeli (ili uključena u skupinu za otuđenje koja je razvrstana u imovinu namijenjenu prodaji odnosno raspodjeli). Mjerenje ulaganja obračunanih u skladu s MSFI-em 9 u tim se okolnostima ne mijenja.[22] Ako subjekt odluči obračunavati ulaganja u ovisne subjekte u svojim nekonsolidiranim financijskim izvještajima primjenom metode udjela umjesto po trošku ili u skladu s MSFI-em 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.[23]

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.[24] 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.[25] Usklađenja knjigovodstvene vrijednosti mogu biti nužna zbog promjena razmjernog udjela ulagatelja temeljem promjena ostale sveobuhvatne dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja.[26] Ulagateljev udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti subjekta koji je predmetom ulaganja iskazuje se unutar svoje ostale sveobuhvatne dobiti.[27] Prema navedenome, knjigovodstvena vrijednost ulaganja u pridružene subjekte i zajedničke pothvate (zajednički kontrolirane poduzetnike) primjenom metode udjela utvrđuje se na sljedeći način:

Udjeli u pridruženim društvima

Trošak stjecanja Udjel u neto dobiti Udjel u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti	Dividende od pridruženog društva 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.[28]

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 MSFI 9, što znači da ne postoji mogućnost naknadnog mjerenja ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate po fer vrijednosti.[29] Ako 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, ako 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:[30]

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
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 imovina 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.[31]

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.[32]

[22] *Ibid*.
[23] *Ibid*.
[24] MRS 28, točka 10. i HSFI 2, točka 2.82.
[25] Isto.
[26] Isto.
[27] Isto.
[28] MRS 28, točka 12.
[29] MRS 28, točka 14.
[30] MRS 28, točka 17.
[31] HSFI 2, točka 2.81.
[32] MRS 28, točka 22. i HSFI 2, točka 2.91. i 2.92.

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.[33] To znači da u ovome 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 možebitno 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.[34]

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.[35]

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.[36]

Prema HSFI 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.[37]

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.[38] Mnogi postupci u sklopu primjene metode udjela slični su postupcima u procesu konsolidacije financijskih izvještaja u skladu s MSFI 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.[39]

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.[40] Udjel ulagatelja u dobiti ili gubitku pridruženog društva ili zajedničkog pothvata iz ove vrste transakcija se eliminira.[41]

Subjekt u primjeni metode udjela koristi najnovije dostupne financijske izvještaje pridruženog društva ili zajedničkog pothvata. Kada 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.[42] 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.[43]

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 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.[44]

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.[45] 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.[46]

Nakon primjene metode udjela, uključujući priznavanje gubitaka pridruženog subjekta, tj. zajedničkog pothvata, ulagač mora primijeniti MRS 39 kako bi utvrdio možebitnu potrebu za priznavanjem dodatnih gubitaka zbog smanjene vrijednosti svog neto ulaganja u pridruženi subjekt, tj. zajednički pothvat.[47]

6. PRIMJERI PRIMJENE METODE UDJELA

Primjena metode udjela ilustrirat će se na sljedećim pojednostavljenim primjerima.

[33] Isto.
[34] MRS 28, točka 22.
[35] MRS 28, točka 22.
[36] MRS 28, točka 24.
[37] HSFI 2, točka 2.91. i 2.92.
[38] MRS 28, točka 32.
[39] MRS 28, točka 32.
[40] 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.
[41] MRS 28, točka 28.
[42] MRS 28, točka 33.
[43] MRS 28, točka 34.
[44] MRS 28, točka 36.
[45] MRS 28, točka 38. i HSFI 2, točka 2.84.
[46] MRS 28, točka 39. i HSFI 2, točka 2.85.
[47] MRS 28, točka 40.

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	
S° 150.000	30.000 (2)
(1) 30.000	

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

100 Novac na žiroračunu	
(2) 30.000	

140 Potraživanja za dividendu od povezanih društava	
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, ukupan iznos udjela u dobiti pridruženih društava umanjit će knjigovodstvenu vrijednost udjela u pridruženim društvima.

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

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 iznosi 9.000 kn i za taj iznos će se smanjiti knjigovodstvena vrijednost udjela u pridruženim društvima.

RAČUNOVODSTVO i financije® Detaljnije informacije o pojedinim izdanjima potražite na www.rif.hr

Primjer 3.

Društvo «L» d.d. drži 4.000 dionica društva «S» d.d. 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» d.d.

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. Ako 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 pridruženog društva 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 trenutku kada ulagač prestane s primjenom metode udjela po bilo kojoj osnovi (prodaja udjela, pridruženo društvo postaje ovisno društvo ili financijska imovina prema MSFI-u 9). 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. Ako će iznos realizirane revalorizacijske rezerve biti uključen u računovodstvenu dobit i osnovicu poreza na dobit, tada je prema MRS-u 12 nužno je evidentirati odgođenu poreznu obvezu.

Literatura:

1. Baker, Lembke, King, Jeffrey, Advanced Financial Accounting, McGraw Hill-Irwin, Boston...., 2009.
2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, dostupno 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. MSFI i HSFI, HZRiF, Zagreb, 2016.
6. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Nar. nov., br. 86/15.
7. Orsag, S., Gulin, D., Poslovne kombinacije, HZRiF, Zagreb, 1997.
8. Porezna uprava Republike Hrvatske, Mišljenja, dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19377.
9. Porezna uprava Republike Hrvatske, Mišljenja, dostupno na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18309.
10. Službeni list Europske unije, Uredba Komisije (EU) 2015/2441, dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32015R2441.
11. Zbirka računovodstvenih propisa u 2010., HZRiF, Zagreb, 2010.

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

Kolektivni ugovori u državnom i javnom sektoru

Redaktorica:
dr. sc. Marija Zuber

Izdanje:
Zagreb, 2018, 308. str.

Cijena tiskanog izdanja:
150,00 kuna
• akcijska cijena na seminaru **100,00 kuna**

Cijena Internet izdanja:
150,00 kuna
• akcijska cijena na seminaru **100,00 kuna**

(PDV uključen u cijenu)

Zbirka Kolektivni ugovori u državnim i javnim službama sadrži tekstove kolektivnih ugovora kojima su uređena prava državnih službenika i namještenika i službenika i namještenika u javnim službama. Riječ je o kolektivnim ugovorima sklopljenima krajem 2017. i u prvom polugodištu 2018. godine, na određeno vrijeme, za slijedeće četverogodišnje razdoblje. Uz tekst Kolektivnog ugovora za državne službenike i namještenike i Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama navedena su tumačenja povjerenstva ovlaštenog za tumačenje određenog kolektivnog ugovora. Tumačenja su navedena uz odgovarajući članak na koji se odnosi dano tumačenje, a obuhvaćaju odgovore objavljene do 15. rujna 2018. godine.

RAČUNOVODSTVO financije® Detaljnije informacije o pojedinim izdanjima potražite na **www.rif.hr**

Doc. dr. sc. MIRJANA HLADIKA
Ekonomski fakultet, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Računovodstveno evidentiranje dugotrajne biološke imovine – primjer osnovnog stada

Računovodstveno evidentiranje dugotrajne biološke imovine uređeno je posebnim računovodstvenim standardom – MRS 41 Poljoprivreda i HSFI 17 Poljoprivreda kojima se zahtijeva primjena fer vrijednosti za vrednovanje dugotrajne biološke imovine. U slučajevima kada se fer vrijednost dugotrajne biološke imovine ne može pouzdano izmjeriti, dugotrajna biološka imovina mjeri se po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja. U uvjetima primjene modela troška relevantne su odredbe MRS-a 16 Nekretnine, postrojenja i oprema ili HSFI-ja 6 Dugotrajna materijalna imovina te MRS-a 36 Umanjenje imovine. U našim tržišnim uvjetima nije moguće pouzdano izmjeriti fer vrijednost s obzirom da ne postoji aktivno tržište dugotrajne biološke imovine čime bi se ispunili uvjeti o dostupnosti tržišnih cijena s aktivnog tržišta te se u pravilu dugotrajna biološka imovina mjeri po modelu troška. Autorica u članku obrađuje i objašnjava početno i naknadno mjerenje ulaganja u osnovno stado – krave sukladno zahtjevima MRS-a 41 i MRS-a 16 odnosno HSFI-ja 17 i HSFI-ja 6. Budući da je riječ o ulaganju u životinje koje se kroz proces biološke transformacije pretvaraju u dodatnu, novu biološku imovinu – telad i proizvode poljoprivredne proizvode – mlijeko, autorica u članku na primjerima iz prakse prikazuje i računovodstveni tretman ovih imovinskih oblika. Uz navedeno, u članku je dan primjer računovodstvenog evidentiranja državnih potpora vezanih uz osnovno stado.

1. PRIZNAVANJE I MJERENJE ULAGANJA U OSNOVNO STADO

Cilj ulaganja u proizvodnju dugotrajne biološke imovine je ostvarivanje ekonomskih koristi kroz prirast ili stvaranje dodatne biološke imovine, prirast postojeće imovine i/ili stvaranje poljoprivrednih proizvoda u razdoblju dužem od jedne godine nakon datuma izvještaja o financijskom položaju bilance.

U **dugotrajnu biološku imovinu** klasificiraju se:

1. *osnovna stada* (krave, konji, mazge, magarci, mule, svinje, ovce, koze, perad, ribe, pčelinja društva i slično) i
2. *višegodišnji nasadi* (šume, voćnjaci, vinogradi, hmeljnici, maslinici, plantaže topola i drugog brzorastućeg drveća te ostali višegodišnji nasadi).

U ovom članku prikazuje se računovodstveno praćenje osnovnog stada – krava i proizvodnje poljoprivrednih proizvoda – mlijeka te državnih potpora danih za nabavu osnovnog stada.

Računovodstveno praćenje ulaganja u osnovno stado (na primjer, krave) uređeno je MRS-om 41 *Poljoprivreda* odnosno HSFI-jem 17 *Poljoprivreda*. Navedeni računovodstveni standardi uređuju i računovodstveno praćenje bioloških transformacija koje su izravno povezane s ulaganjem u osnovno stado, kao na primjer stvaranje dodatne biološke imovine odnosno dobivanje pomlatka – teladi i/ili stvaranje poljoprivrednih proizvoda – mlijeko.

Ukoliko se proizvedeni poljoprivredni proizvod (u ovom slučaju mlijeko) nakon žetve dalje prerađuje, tada je računovodstveni tretman proizvoda koji su rezultat procesa prerade nakon žetve (ubiranja) uređen MRS-om 2 *Zalihe* odnosno HSFI-jem 10 *Zalihe*. Na primjer, mlijeko kao poljoprivredni proizvod daljnjom preradom prerađuje se u različite mliječne proizvode poput pasteriziranog mlijeka, jogurta, vrhnja, maslaca, kajmaka, sireva, sirutke, različitih mliječnih napitaka i mliječnih deserta, a ovi proizvodi koji su rezultat procesa prerade nakon žetve vrednuju se po trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.[1]

Ako poduzetnik samostalno proizvodi stočnu hranu poput kukuruza, pšenice, ječma i ostalih žitarica, sijena te druge poljoprivredne proizvode koje koristi za ishranu životinja u osnovnom stadu, računovodstveno praćenje takvih poljoprivrednih proizvoda također je uređeno MRS-om 41 *Poljoprivreda* odnosno HSFI-em 17 *Poljoprivreda*.

Ulaganjem u osnovno stado – krave, poduzetnik stječe ekonomske koristi kroz prirast ili stvaranje dodatne biološke imovine – teladi te kroz proizvodnju poljoprivrednog proizvoda – mlijeka, a sam proces biološke transformacije traje duže od jedne godine (duže od dvanaest mjeseci) nakon datuma izvještaja o financijskom položaju čime se ovo ulaganja razvrstava **u dugotrajnu biološku imovinu.** Promatrano s aspekta MRS-a 41 *Poljoprivreda* koji razlikuje i dijeli biološku imovinu na potrošnu i plodonosnu biološku imovinu, ulaganja u osnovno stado razvrstavaju se u plodonosnu biološku imovinu.[2]

[1] MRS 2 *Zalihe*, t. 9.

[2] *Plodonosna biološka imovina* je imovina koja nije potrošna, na primjer – stoka namijenjena proizvodnji mlijeka i voćke s kojih se ubire voće. *Plodonosna*

Poduzetnik priznaje biološku imovinu i poljoprivredne proizvode u financijskim izvještajima kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) poduzetnik kontrolira ovu imovinu kao rezultat prošlih poslovnih događaja
b) postoji vjerojatnost da će buduće ekonomske koristi vezane uz ovu imovinu pritjecati poduzetniku i
c) trošak nabave ili fer vrijednost ove imovine se može pouzdano izmjeriti.

U poljoprivrednoj djelatnosti, **kontrola biološke imovine** može biti očita te se najčešće uspostavlja upisom u određene registre odnosno postojanjem legalnog vlasništva. Kontrola kod životnija najčešće se uspostavlja označavanjem životinja na odgovarajući način prilikom nabave, rođenja ili odvajanja od majke (na primjer, označavanje životinja ušnom markicom, žigom, tetoviranjem)[3] i upisom u Jedinstveni registar domaćih životinja.

Dugotrajna biološka imovina se pri početnom priznavanju i na kraju svakog izvještajnog razdoblja (na datum izvještaja o financijskom položaju) mjeri **po fer vrijednosti[4] umanjenoj za troškove do točke prodaje,** osim u onim slučajevima kada se fer vrijednost ne može pouzdano izmjeriti.[5] Ako se fer vrijednost biološke imovine može pouzdano utvrditi, tada se zahtijeva utvrđivanje fer vrijednosti na svaki datum sastavljanja izvještaja o financijskom položaju, a učinci promjene fer vrijednosti između dva datuma izvještaja o financijskom položaju evidentiraju se kao prihodi ili rashodi u računu dobiti i gubitka.

Fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje biološke imovine može se promijeniti uslijed **fizičkih promjena** i **promjena cijena na tržištu.** Zasebno objavljivanje promjene fer vrijednosti koja proizlazi iz fizičkih promjena i promjena cijena na tržištu je korisno za ocjenjivanje poslovanja tekućeg razdoblja i budućih očekivanja, a posebno u slučaju proizvodnih ciklusa duljih od jedne godine. Zbog toga se u tim slučajevima poduzetnicima preporuča da po skupinama ili na neki drugi način objave iznos promjene fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje koji je uključen u račun dobiti i gubitka i koji je posljedica fizičkih promjena i promjena cijena na tržištu.[6]

U slučajevima kada se fer vrijednost biološke imovine ne može pouzdano utvrditi, tada se biološka imovina mjeri **po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti** (vrijednosno usklađenje).[7] Pri tome se dugotrajna biološka imovina mjeri po trošku nabave sve dok fer vrijednost te imovine ne bude moguće pouzdano izmjeriti, a nakon što se fer vrijednost dugotrajne biološke imovine (u ovom slučaju osnovnog stada) može pouzdano odrediti, tada se za vrednovanje dugotrajne biološke imovine obvezno primjenjuje fer vrijednost umanjena za troškove do točke prodaje.

S obzirom da u našem poslovnom okruženju ne postoji aktivno tržište čime bi se ispunili uvjeti o dostupnosti tržišnih cijena s aktivnog tržišta, fer vrijednost osnovnog stada u našim tržišnim uvjetima nije moguće pouzdano utvrditi, već su poznate jedino klaoničke vrijednosti odnosno vrijednosti po kojima se životinje otkupljuju za daljnju preradu te se za računovodstveno evidentiranje ulaganja u osnovno stado uobičajeno primjenjuje **model troška.**

Kod mjerenja dugotrajne biološke imovine po trošku postupa se prema odredbama MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i HSFI-ja 6 *Dugotrajna materijalna imovina* te MRS-a 36 *Umanjenje imovine.* Kada fer vrijednost takve biološke imovine postane pouzdano mjerljiva, poduzetnik treba mjeriti tu biološku imovinu po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje umjesto po trošku.

Ako poduzetnik mjeri biološku imovinu po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i sve akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti na kraju razdoblja, poduzetnik je za takvu biološku imovinu dužan objaviti:[8]

a) opis biološke imovine
b) obrazloženje zbog čega fer vrijednost nije moguće pouzdano izmjeriti
c) ako je moguće, raspon procjena u kojem se vrlo vjerojatno nalazi fer vrijednost
d) upotrijebljenu metodu amortizacije
e) korisni vijek uporabe ili upotrijebljene stope amortizacije i
f) bruto knjigovodstvenu vrijednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno s akumuliranim gubicima od umanjenja) na početku i na kraju razdoblja.

Ako tijekom tekućeg razdoblja postane moguće pouzdano mjeriti fer vrijednost biološke imovine, koja je prethodno mjerena po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti, poduzetnik je za tu biološku imovinu dužan objaviti:[9]

a) opis biološke imovine
b) obrazloženje zbog čega je fer vrijednost postalo moguće pouzdano izmjeriti i
c) učinak promjene.

2. ULAGANJA U OSNOVNO STADO

Ulaganja u osnovno stado su **ulaganja u uzgoj životinja** (krave, konji, ovce, svinje, mazge, ribe i slično) koje poduzetnik drži **radi ostvarenja pomlatka odnosno stvaranja nove biološke imovine, proizvodnje poljoprivrednih proizvoda** i slično, koje se obavlja u razdoblju dužem od godine dana nakon datuma izvještaja o financijskom položaju. Kao primjer ulaganja u osnovno stado navode se rasplodne krmače u uzgoju svinja, mliječne krave koje se drže radi proizvodnje mlijeka i slično. Očekivane ekonomske koristi pojedinog grla stoke ovise o pasmini, starosti, zdravstvenom stanju te o brojnim drugim čimbenicima.

Osnovno stado je potrebno **obnavljati** povremenim uključivanjem u osnovno stado mladih grla stoke bilo iz vlastitog uzgoja ili nabavom na tržištu, ali i izlučivanjem starijih grla stoke iz osnovnog stada.

Računovodstveno evidentiranje nabave dugotrajne biološke imovine – osnovnog stada ne razlikuje se od nabave ostale dugotrajne imovine. Kada se osnovno stado **nabavlja od dobavljača,** u vrijednost ulaganja u osnovno stado (u trošak nabave) trebaju se uključiti svi troškovi koji su povezani sa stjecanjem osnovnog stada, a to su kupovna cijena, uključujući uvozne carine i nepovratne poreze na nabavu nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata te svi troškovi koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu poput troškova prijevoza, osiguranja, posrednika pri kupnji, veterinarskih usluga i slično.[10]

biološka imovina nije poljoprivredni proizvod, nego se uzgaja da bi nosila plodove. (MRS 41 *Poljoprivreda*, t. 43. i 44.).

[3] MRS 41 *Poljoprivreda*, t. 11.

[4] *Fer vrijednost* je cijena koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji između tržišnih sudionika na datum mjerenja.

[5] MRS 41 *Poljoprivreda*, t. 12.

[6] MRS 41 *Poljoprivreda*, t. 51.

[7] MRS 41 *Poljoprivreda*, t. 30.

[8] MRS 41 *Poljoprivreda*, t. 54.

[9] MRS 41 *Poljoprivreda*, t. 56.

[10] MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema,* t. 16.

Primjer 1. Nabava osnovnog stada od dobavljača

Poduzeće ABC d.d. kupilo je sredinom svibnja 2015. godine 50 rasplodnih steonih junica od dobavljača iz zemlje. Vrijednost junica po komadu iznosi 13.800 kuna. Kupovna cijena 50 junica prema obračunu dobavljača iznosi 690.000 kuna, a pretporez u ulaznom računu iznosi 172.500 kuna. Primljen je račun za izvršene veterinarske usluge na iznos od 10.000 kuna uvećano za pretporez u iznosu od 2.500 kuna. Uprava poduzeća donijela je odluku da se osnovno stado stavi u upotrebu nakon što se većina junica oteli, što je u ovom slučaju bilo 30. 9. 2015. godine.

035 Osnovno stado u pripremi – krave	
(1) 690.000	700.000 (3)
(2) 10.000	

221 Obveze prema dobavljačima	
	862.500 (1)
	12.500 (2)

182 Potraživanja za pretporez	
(1) 172.500	
(2) 2.500	

0310 Osnovno stado – krave	
(3) 700.000	

U ovom primjeru u troškove nabave osnovnog stada uključuju se kupovna cijena junica prema obračunu dobavljača i troškovi veterinarskih usluga. Ukupni troškovi nabave evidentirani su na kontu dugotrajne biološke imovine u pripremi (konto 035 Osnovno stado u pripremi – krave), a nakon što se većina junica otelila, imovina je stavljena u upotrebu što je evidentirano na kontu 0310 Osnovno stado – krave.

Kako bi se poduzetnik koji drži osnovno stado zaštitio od potencijalnih gubitaka koji mogu nastati uslijed uginuća stoke, bolesti ili nekih drugih razloga, uobičajeno se osnovno stado odmah nakon stjecanja osigurava kod osiguravajućeg društva.

Procesom biološke transformacije osnovno stado se mijenja kroz rast i stvaranjem dodatnih živućih životinja odnosno dobivenim pomlatkom. Ovisno o **namjeni** zbog koje se drži, **dobiveni pomladak** (u ovom slučaju telad) klasificira se u **dugotrajnu** ili **kratkotrajnu biološku imovinu.** Tako će se ženska telad koja se planira držati s ciljem prevođenja u junice odnosno mliječne krave, ili je namijenjena za daljnji rasplod, klasificirati u dugotrajnu biološku imovinu, dok će se telad koja se planira prodati nakon izlegnuća, ili držati u tovu radi kasnije prodaje, klasificirati kao kratkotrajna biološka imovina.

Poduzetnik može proširiti osnovno stado i životinjama iz vlastitog uzgoja. Životinje iz vlastitog uzgoja mogu se vrednovati po **troškovima proizvodnje** u koje se uključuju:

- nastali troškovi držanja životinja koje daju pomladak odnosno amortizacija osnovnog stada koje daje pomladak za vrijeme od osjemenjenja do davanja pomlatka
- troškovi ishrane životinja
- troškovi veterinara koji su povezani s držanjem životinja koje daju pomladak
- troškovi rada radnika koji obavljaju poslove vezane uz držanje životinja koje daju pomladak
- troškovi amortizacije objekta (farme) u kojem se nalaze životinje
- materijalni troškovi koji se odnose na predmetni objekt i
- ostali troškovi.

Druga mogućnost vrednovanja životinja iz vlastitog uzgoja je **vrednovanje fizičkog prirasta osnovnog stada.** Vrijednost prirasta predstavlja povećanje klaoničke vrijednosti osnovnog stada te se fizički prirast osnovnog stada treba obračunavati primjenom **klaoničkih cijena**.

Primjer 2. Povećanje osnovnog stada iz vlastitog uzgoja

Poduzeće ABC d.d. ima osnovno stado krava čiji je trošak nabave 400.000 kuna, a akumulirana amortizacija iznosi 80.000 kuna. Na dan 31. 7. 2015. godine dobiveno je tele iz vlastitog uzgoja. Procijenjena težina teleta na dan teljenja bila je 45 kg, a klaonička cijena koja je vrijedila na dan teljenja iznosila je 26,50 kn/kg. Na dan 31. 12. 2015. godine težina teleta bila je 65 kg, a klaonička cijena ostala je nepromijenjena. Tele će se koristiti u daljnjem rasplodu te se uključuje u osnovno stado.

Utvrđivanje prirasta osnovnog stada:

Klaonička vrijednost na dan teljenja *(45 kg x 26,50 kn/kg)*	1.192,50
Klaonička vrijednost na dan 31. 12. 2015. *(65 kg x 26,50 kn/kg)*	1.722,50
Razlika – prirast osnovnog stada *(25 kg x 26,50 kn/kg)*	530

Dobiveni pomladak osnovnog stada odnosno tele dobiveno iz vlastitog uzgoja (priplod) vrednuje se po klaoničkoj cijeni te se vrijednost pomlatka utvrđuje množenjem težine teleta na dan teljenja i klaoničke cijene na isti dan. Na svaki sljedeći datum mjerenja prirast osnovnog stada utvrđuje se množenjem težine životinja iz osnovnog stada i klaoničke cijene na dan mjerenja. Ukoliko dođe do povećanja prirasta osnovnog stada, to povećanje se evidentira preko dugovne strane konta *Biološke imovine u pripremi* i potražne strane konta *Nerealizirani dobici od procjene biološke imovine.* Suprotno, ako dođe do smanjenja prirasta biološke imovine u pripremi, to smanjenje se evidentira preko potražne strane konta *Biološka imovina u pripremi* i dugovne strane konta *Nerealizirani gubici od procjene biološke imovine.*

0310 Osnovno stado – krave	
Sº 400.000	
(3) 1.722,50	

0391 Ispravak vrijednosti osnovnog stada – krave	
	80.000 Sº

035 Biološka imovina u pripremi – telad	
(1) 1.192,50	1.722,50 (3)
(2) 530	

78 Nerealizirani dobici od procjene biološke imovine	
	1.192,50 (1)
	530 (2)

Namjera menadžmenta da se dobiveni pomladak koristi u daljnjem rasplodu određuje računovodstveni tretman ovog pomlatka (teleta) s obzirom da ovakva namjera menadžmenta ukazuje na uključivanje pomlatka (teleta) u osnovno stado i njegovo evidentiranje kao dugotrajne biološke imovine.

3. PRIRAST OSNOVNOG STADA

Specifičnost biološke imovine u odnosu na ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu sadržana je u mogućnosti biološke transformacije u obliku prirasta, iz čega proizlazi nužno **priznavanje prirasta.**

Prirast kod osnovnog stada može biti:

1. povećanje težine životinja u osnovnom stadu (fizički prirast)
2. dobiveni pomladak (fizički prirast) i
3. prirast koji proizlazi iz promjene cijena.

S obzirom da se fer vrijednost osnovnog stada ne može pouzdano izmjeriti, prirast osnovnog stada mjeri se po klaoničkim vrijednostima. Računovodstveno evidentiranje prirasta osnovnog stada

iskazuje se kao povećanje vrijednosti ulaganja u osnovno stado, budući da prirast osnovnog stada zadovoljava kriterije za priznavanje naknadnog ulaganja jer postoji vjerojatnost pritjecanja budućih ekonomskih koristi poduzetniku i trošak ulaganja se može pouzdano izmjeriti[11] i kao nerealizirani prihod od procjene biološke imovine. Ako dođe do gubitka težine životinja u osnovnom stadu ili pak do pada klaoničke cijene, posljedica će biti smanjenje vrijednosti osnovnog stada i nastanak rashoda.

Primjer 3. Prirast osnovnog stada

Poduzeće ABC d.d. na dan 30. 9. 2015. godine aktiviralo je osnovno stado čiji je trošak nabave 700.000 kuna. Klaonička vrijednost osnovnog stada na datum aktivacije iznosi 325.000 kuna, a na kraju godine (31. 12. 2015.) utvrđena je klaonička vrijednost 335.000 kuna.

Utvrđivanje prirasta osnovnog stada:

Klaonička vrijednost na dan stavljanja u uporabu	325.000
Klaonička vrijednost na dan 31. 12. 2015.	335.000
Razlika – prirast osnovnog stada	10.000

Prirast osnovnog stada dobiva se množenjem težine životinja u osnovnom stadu s klaoničkom cijenom na datum mjerenja prirasta te se od tako utvrđenog iznosa oduzme klaonička vrijednost životinja u osnovnom stadu na prethodni datum mjerenja. Ako je došlo do povećanja klaoničke vrijednosti osnovnog stada evidentira se prihod, a ako je došlo do smanjenja klaoničke vrijednosti osnovnog stada evidentira se rashod. Prirast bi se trebao evidentirati najmanje jednom godišnje i to na kraju obračunskog razdoblja.

0310 Osnovno stado – krave	
S⁰ 700.000	

0391 Ispravak vrijednosti osnovnog stada – krave	
(1) 10.000	

78 Nerealizirani dobici od procjene biološke imovine	
	10.000 (1)

Prirast osnovnog stada koji je posljedica promjene težine životinja u osnovnom stadu i promjena klaoničkih cijena evidentira se kao povećanje biološke imovine, ali preko konta *Ispravak vrijednosti osnovnog stada* i kao nastanak prihoda na kontu *Nerealizirani dobici od procjene biološke imovine.* U slučaju negativnog prirasta evidentiralo bi se smanjenje vrijednosti osnovnog stada preko potražne strane konta *Ispravak vrijednosti osnovnog stada* i dugovne strane konta *Nerealizirani gubici od procjene biološke imovine.*

Primjer 4. Ulaganje u osnovno stado – krave, proizvodnja teladi i mlijeka

Poduzeće ABC d.d. registrirano je za obavljanje poljoprivredne djelatnosti. Na početku godine poduzeće u osnovnom stadu ima 100 mliječnih krava prosječne težine 500 kg čija je ukupna nabavna vrijednost 900.000 kuna (18 kn/kg). Osnovno stado vrednuje se po modelu troška. Akumulirana amortizacija iznosi 180.000 kuna. Procijenjeni vijek uporabe osnovnog stada je 5 godina, godišnja stopa amortizacije iznosi 20%.

U tijeku godine oteljeno je 30 grla teladi koja su namijenjena za daljnji rasplod. Prosječna težina teladi pri teljenju bila je 65 kg, a na kraju godine prosječna težina teleta bila je 110 kg. Klaonička cijena teleta iznosi 20 kn/kg. Na kraju godine prosječna težina mliječnih krava koje se nisu otelile bila je 525 kg. Ukupno ostvareni prirast iznosi 1.750 kg (25 kg/kravi x 70 krava[12]). Klaonička cijena na kraju godine iznosila je 12 kn/kg te je prirast obračunat po klaoničkoj cijeni.

U tijeku godine proizvedeno je 330.000 litara mlijeka čija je prodajna cijena smanjena za troškove do točke prodaje iznosila 2,50 kn/l.

Ukupni troškovi proizvodnje koji se odnose na držanje krava, proizvodnju mlijeka i teladi (hrana za stoku, vitamini, veterinarske usluge, troškovi plaća direktnih radnika i ostali troškovi proizvodnje) iznosili su 737.000 kuna, dok su troškovi uprave, prodaje i ostali troškovi iznosili 120.000 kuna.

Obračun troškova proizvodnje i razvrstavanje troškova na prirast teladi, prirast krava i mlijeko:

Ukupni troškovi proizvodnje	737.000
Raspoređivanje troškova proizvodnje:	
Prirast teladi (30 teladi x 110 kg/teletu 20 kn/kg)	66.000
Prirast krava (70 krava x 25 kg/kravi x 12 kn/kg)	21.000
Proizvodnja mlijeka (737.000 – 66.000 – 21.000)	650.000

Proizvodni troškovi raspoređeni su na prirast teladi i krava prema klaoničkim vrijednostima, a preostali iznos troškova proizvodnje raspoređen je na proizvodnju mlijeka. Mlijeko predstavlja poljoprivredni proizvod, a poljoprivredni proizvodi u trenutku ubiranja, sukladno odredbama MRS-a 41 *Poljoprivreda,* moraju se vrednovati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje.

Utvrđivanje fer vrijednosti mlijeka umanjene za troškove do točke prodaje:

Red. br.	Pozicija	Iznos
1.	Fer vrijednost mlijeka umanjena za troškove do točke prodaje (330.000 lit x 2,50 kn/lit)	825.000
2.	Troškovi proizvodnje mlijeka	(650.000)
3.	Nerealizirani dobici od povećanja fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda (1. – 2.)	175.000

0310 Osnovno stado – krave	
S⁰ 900.000	
(4) 66.000	

0391 Ispravak vrijednosti osnovnog stada – krave	
(1) 21.000	180.000 S⁰

490 Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga	
∑ 737.000	737.000 (1)

6010 Zalihe biološke imovine – proizvodnja u toku (mlijeko)	
(1) 650.000	650.000 (3)

035 Biološka imovina u pripremi (prirast teladi)	
(1) 66.000	66.000 (4)

491 Raspored troškova neposredno na teret ukupnih prihoda	
∑ 120.000	120.000 (2)

704 Troškovi uprave, prodaje i ostali troškovi	
(2) 120.000	

635 Poljoprivredni proizvodi – mlijeko	
(3) 825.000	

[11] MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema,* t. 7.

[12] Prirast se u pravilu ne obračunava za krave koje su dale pomladak.

788 Nerealizirani dobici od promjene fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda	
	175.000 (3)

Ukupni troškovi proizvodnje razvrstani su na *prirast krava, prirast teladi* i *na proizvodnju mlijeka.* Iznos troškova proizvodnje koji su raspoređeni na prirast krava evidentiran je kao povećanje biološke imovine, ali preko konta ispravka vrijednosti osnovnog stada. Iznos troškova proizvodnje koji su raspoređeni na prirast teladi evidentiran je kao povećanje biološke imovine u pripremi budući da je ovdje riječ o proširenju osnovnog stada odnosno ulaganju u osnovno stado životinjama iz vlastitog uzgoja, a ova telad je namijenjena za daljnji rasplod. Troškovi proizvodnje koji su raspoređeni na mlijeko koje predstavlja poljoprivredni proizvod evidentirani su na kontu Zalihe biološke imovine – proizvodnja u toku (mlijeko), dok se kod priznavanja poljoprivrednih proizvoda mlijeko mora vrednovati po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje pri čemu nastaju nerealizirani dobici od promjene fer vrijednosti poljoprivrednih proizvoda budući da je fer vrijednost mlijeka umanjena za troškove do točke prodaje (825.000 kuna) veća od troškova proizvodnje mlijeka (650.000 kuna).

4. AMORTIZACIJA OSNOVNOG STADA

Ako se ulaganja u osnovno stado vrednuju primjenom modela troška zahtijeva se **obračun amortizacije.** Obračun amortizacije obavlja se prema odredbama MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i HSFI-ja 6 *Dugotrajna materijalna imovina*. Prema točkama 52. i 53. MRS-a 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema,* **amortizirajući iznos imovine** utvrđuje se nakon oduzimanja njezinoga ostatka vrijednosti.[13] Amortizacija se pri tome obračunava sve do trenutka u kojem ostatak vrijednosti ne prelazi knjigovodstvenu vrijednost imovine.

Ostatak vrijednosti imovine može se povećati na iznos koji je *jednak* ili *veći* od knjigovodstvene vrijednosti te imovine te je u tom slučaju iznos amortizacije imovine nula, osim ako se ostatak vrijednosti naknadno smanji na iznos manji od knjigovodstvene vrijednosti te imovine.

U praksi je za većinu dugotrajne imovine ostatak vrijednosti imovine neznatan te se stoga smatra beznačajnim pri izračunu amortizirajućeg iznosa,[14] pa u tom slučaju trošak nabave imovine predstavlja amortizirajući iznos. Osnovno stado predstavlja vrstu dugotrajne materijalne imovine (biološka imovina) koja je povezana s poljoprivrednom djelatnošću i koja zbog svoje prirode (biološka transformacija ili preobrazba) u pravilu ima značajnu vrijednost na kraju vijeka uporabe te se zbog toga ne amortizira ukupni trošak nabave osnovnog stada. Kod osnovnog stada procijenjeni ostatak vrijednosti predstavlja klaoničku vrijednost odnosno iznos koji će poduzetnik ostvariti prodajom osnovnog stada na kraju proizvodnog ciklusa i po tome se razlikuje u odnosu na ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu kod koje je ostatak vrijednost uglavnom beznačajan te se zanemaruje pri utvrđivanju amortizirajućeg iznosa. Zbog toga je, **kod utvrđivanja amortizirajućeg iznosa osnovnog stada,** potrebno procijeniti ostatak vrijednosti osnovnog stada (odnosno, njegovu klaoničku vrijednost) na kraju vijeka uporabe te tako utvrđeni iznos ostatka vrijednosti oduzeti od troška nabave osnovnog stada.

amortizirajući iznos osnovnog stada = trošak nabave osnovnog stada – ostatak vrijednosti osnovnog stada (klaonička vrijednost osnovnog stada)

Amortizirajući iznos imovine raspoređuje se sustavno tijekom njezinoga vijeka uporabe. Za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezina korisnoga vijeka uporabe mogu se koristiti različite metode amortizacije koje uključuju: linearnu (pravocrtnu) metodu, metodu opadajućeg salda (degresivnu metodu) i metodu amortizacije po jedinici proizvoda,[15] a poduzetnik odabire metodu koja najbolje odražava očekivani obrazac potrošnje budućih ekonomskih koristi utjelovljenih u imovini.

Ako se amortizacija promatra **s poreznog aspekta,** tada su relevantne odredbe *Zakona o porezu na dobit* (čl. 12) prema kojima se amortizacija dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine priznaje kao rashod u iznosu obračunanom na trošak nabave primjenom **linearne metode,** pri čemu godišnja amortizacijska stopa za osnovno stado iznosi 20% (procijenjeni korisni vijek uporabe osnovnog stada je 5 godina) odnosno u slučaju podvostručenja godišnja amortizacijska stopa može iznositi 40%.

Primjer 5. Obračun amortizacije osnovnog stada

Trošak nabave osnovnog stada krava iznosi 200.000 kuna. Procijenjena klaonička vrijednost na kraju vijeka uporabe osnovnog stada krava iznosi 134.000 kuna. Vijek uporabe osnovnog stada procijenjen je na 5 godina.

Utvrđivanje amortizirajućeg iznosa i godišnje amortizacije:

Trošak nabave osnovnog stada	200.000
Klaonička vrijednost	134.000
Amortizirajući iznos (200.000 – 134.000)	66.000
Iznos godišnje amortizacije (66.000 x 20%)	13.200

0310 Osnovno stado – krave	
S⁰ 200.000	

0391 Ispravak vrijednosti osnovnog stada – krave	
	13.200 (1)

430 Trošak amortizacije osnovnog stada	
(1) 13.200	

Amortizacija se evidentira na kontu *Ispravak vrijednosti osnovnog stada* i kontu *Trošak amortizacije.*

5. OTUĐENJE OSNOVNOG STADA

Poduzetnik drži osnovno stado radi ostvarenja pomlatka odnosno stvaranja nove biološke imovine ili radi proizvodnje poljoprivrednih proizvoda. Osnovno stado nije namijenjeno prodaji, no u određenim slučajevima i okolnostima, osnovno stado mora se povući iz upotrebe i otuđiti. Takvi su slučajevi na primjer bolest, uginuće stoke, slabi prirast ili nesretni slučaj.

[13] *Ostatak vrijednosti imovine* je procijenjeni iznos koji bi poduzetnik trenutačno dobio otuđenjem imovine nakon odbitka procijenjenih troškova otuđenja, ali uz uvjet da starost imovine i stanje odgovaraju onima koji se očekuju na kraju korisnog vijeka uporabe.

[14] MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema,* t. 53.

[15] MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema,* t. 62.

Primjer 6. Otuđenje krave zbog uginuća

Poduzeće ABC d.d. evidentiralo je na dan 31. 3. 2016. godine uginuće krave zbog bolesti. Trošak nabave ove krave iznosio je 15.000 kuna, akumulirana amortizacija iznosi 9.000 kuna, a pozitivni prirast 1.000 kuna. Na dan uginuća utvrđen je negativni prirast 300 kuna te je obračunata amortizacija za razdoblje od 1. 1. – 31. 3. 2016. godine u iznosu od 450 kuna. Uginula krava bila je osigurana kod osiguravajućeg društva.

0310 Osnovno stado – krave	
S⁰ 15.000	15.000 (3)

0391 Ispravak vrijednosti osnovnog stada – krave	
(3) 8.750	8.000 S⁰
	300 (1)
	450 (2)

74 Nerealizirani gubici od procjene biološke imovine	
(1) 300	

430 Trošak amortizacije osnovnog stada	
(2) 450	

168 Potraživanja od naknada šteta od društava za osiguranje	
(3) 6.250	

Kod evidentiranja izdvajanja uginule krave iz osnovnog stada potrebno je najprije utvrditi prirast (koji može biti pozitivni ili negativni) do datuma uginuća te obračunati amortizaciju do datuma uginuća. Potom se utvrđuje neto knjigovodstvena vrijednost krave kao razlika između troška nabave i negativnog prirasta te umanjena za akumuliranu amortizaciju. U slučaju da je utvrđen pozitivan prirast do datuma uginuća, tada bi se trošak nabave uvećao za prirast i umanjio za akumuliranu amortizaciju. Tako utvrđena vrijednost potražuje se od osiguravajućeg društva. U slučaju da uginula krava nije bila osigurana kod osiguravajućeg društva, navedeni iznos iskazao bi se kao *Rashod od prestanka priznavanja biološke imovine.*

6. DRŽAVNE POTPORE ZA BIOLOŠKU IMOVINU

Državne potpore vezane uz biološku imovinu mogu se računovodstveno evidentirati prema odredbama i zahtjevima MRS-a 20 *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći* ili prema odredbama ili prema zahtjevima MRS-a 41 *Poljoprivreda,* što ovisi o **metodi vrednovanja biološke imovine.**

Ako se državna potpora odnosi na biološku imovinu mjerenu po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja, tada se za računovodstveno evidentiranje državnih potpora za biološku imovinu primjenjuju zahtjevi MRS-a 20 *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći* (MRS 41, točka 37.). Prema točki 4. MRS-a 20 *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći,* državne potpore vezane uz biološku imovinu trebaju se prezentirati u izvještaju o financijskom položaju kao **odgođeni prihod** ili na način da se **za iznos državne potpore umanji knjigovodstvena vrijednost biološke imovine.**

Na primjer, ako su državne potpore dane za osnovno stado koje predstavlja dugotrajnu biološku imovinu koja podliježe obračunu amortizacije, tada se državne potpore iskazane kao odgođeni prihod priznaju u dobit ili gubitak u razdoblju obračunavanja amortizacije. Drugi način zahtijeva da se iznos državne potpore oduzima pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti imovine te se državna potpora priznaje u dobit ili gubitak tijekom vijeka uporabe biološke imovine koja se amortizira kao smanjenje troška amortizacije.

Ako se državna potpora odnosi na biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje ili ako državna potpora zahtijeva od poduzetnika da ne ulazi u određenu specifičnu poljoprivrednu aktivnost, tada se za računovodstveno evidentiranje državnih potpora primjenjuju zahtjevi MRS-a 41 *Poljoprivreda* (MRS 41, točka 38.). Kod primjene zahtjeva MRS-a 41 *Poljoprivreda* za računovodstveno praćenje državnih potpora za biološku imovinu koja se vrednuje po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, potrebno je voditi računa o tome je li riječ o *bezuvjetnoj* ili *uvjetnoj* državnoj potpori: (MRS 41, točka 34. i 35.)

a) **Bezuvjetne državne potpore** vezane uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenu za troškove do točke prodaje priznaju se kao **prihod** u računu dobiti i gubitka **u trenutku kada nastane potraživanje po osnovi potpora.**
b) Ako su **državne potpore** vezane uz biološku imovinu mjerenu po fer vrijednosti umanjenu za troškove do točke prodaje **uvjetovane**, uključujući i mogućnost da državne potpore zahtijevaju od poduzetnika da ne ulazi u određenu poljoprivrednu aktivnost, poduzetnik treba priznati potpore kao **prihod** u računu dobiti i gubitka **samo onda kada se ispune uvjeti vezani uz potpore.**

Primjer 7. Državne potpore za osnovno stado mjereno po modelu troška

Krajem 2015. godine poduzeću ABC d.d. odobrena je i isplaćena državna potpora za nabavljeno osnovno stado krava u iznosu od 300.000 kuna. Nabavna vrijednost osnovnog stada iznosi 1.200.000 kuna, a klaonička vrijednost na kraju vijeka uporabe procjenjuje se na 500.000 kuna. Osnovno stado preneseno je u uporabu u lipnju 2015. godine. Procijenjeni vijek uporabe osnovnog stada je 5 godina (stopa amortizacije 20%).

a) državna potpora se iskazuje kao odgođeni prihod

0310 Osnovno stado – krave	
S⁰ 1.200.000	

0391 Ispravak vrijednosti osnovnog stada – krave	
	70.000 (1)

430 Trošak amortizacije osnovnog stada	
(1) 70.000	

100 Žiroračun	
(2) 300.000	

298 Odgođeno priznavanje prihoda od državne potpore	
(3) 30.000	300.000 (2)

789 Prihodi od državne potpore	
	30.000 (3)

Iznos odobrene i primljene državne potpore za osnovno stado krava evidentira se kao primitak novca na Žiroračun i kao *Odgođeno priznavanje prihoda od državne potpore.* Državna potpora priznaje se u prihode na sustavnoj osnovi tijekom cijelog korisnog vijeka uporabe osnovnog stada odnosno imovine za koju je državna potpora primljena. Za razdoblje u kojem je osnovno stado u uporabi (u ovom slučaju to je razdoblje od srpnja do prosinca 2015. godine odnosno za 6 mjeseci) obračunata je amortizacija. Amortizirajući iznos iznosi 700.000 kuna, a utvrđen je kao razlika između nabavne vrijednosti osnovnog stada i procijenjene klaoničke vrijednosti na kraju vijeka uporabe (1.200.000 kuna – 500.000 kuna).

Iznos državne potpore koji se priznaje u prihode računa se na vrlo sličan način kao i amortizacija. Budući da procijenjeni korisni vijek uporabe osnovnog stada iznosi 5 godina, u svakoj godini vijeka uporabe u prihode će se priznati 20% primljene državne potpore. S obzirom da je u 2015. godini osnovno stado bilo u upotrebi 6 mjeseci, prihod od državnih potpora priznat je za isto razdoblje odnosno u iznosu od 30.000 kn.

b) državna potpora smanjuje knjigovodstvenu vrijednost osnovnog stada

035 Osnovno stado u pripremi – krave	
Sº 1.200.000	900.000 (2)
(1) 300.000	

100 Žiroračun	
(1) 300.000	

0310 Osnovno stado – krave	
(2) 900.000	

0391 Ispravak vrijednosti osnovnog stada – krave	
	40.000 (1)

430 Trošak amortizacije osnovnog stada	
(3) 40.000	

U ovom slučaju državna potpora umanjuje knjigovodstvenu vrijednost osnovnog stada, čime se dovodi do razlike između nabavne vrijednosti osnovnog stada i njegove knjigovodstvene vrijednosti. Smanjenjem knjigovodstvene vrijednosti osnovnog stada za iznos primljene državne potpore smanjuje se i amortizirajući iznos koji sada iznosi 400.000 kuna (900.000 kuna – 500.000 kuna), a posljedično i iznos obračunate amortizacije.

Usporedbom oba modela iskazivanja državnih potpora može se zaključiti da je konačni utjecaj na rezultat poslovanja istovjetan. Ako se državna potpora iskazuje kao odgođeni prihod, tada se amortizacija osnovnog stada obračunava na veći amortizirajući iznos u odnosu na model u kojem državna potpora smanjuje knjigovodstvenu vrijednost osnovnog stada. Sučeljavanjem prihoda od državnih potpora i troška amortizacije (70.000 kuna – 30.000 kuna) kod primjene modela odgođenih prihoda dobiva se iznos od 40.000 kuna koji je jednak trošku amortizacije obračunatom u modelu u kojem državna potpora smanjuje knjigovodstvenu vrijednost.

7. ZAKLJUČAK

Poduzetnik ulaže u osnovno stado radi ostvarenja pomlatka odnosno stvaranja nove biološke imovine i radi proizvodnje poljoprivrednih proizvoda. Osnovno stado krava, kao i ostala biološka imovina, podliježe procesu biološke transformacije te u tom procesu dolazi do prirasta tih životinja i do proizvodnje mlijeka. Pri tome je ključno računovodstveno pitanje vrednovanje ovih imovinskih oblika. U prvom koraku važno je utvrditi fizički prirast osnovnog stada, a potom i vrijednosti po kojima će se ti prirasti vrednovati. U našim tržišnim uvjetima dugotrajna biološka imovina najčešće se mjeri po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja. U primjeni modela troška moguće je prirast evidentirati prema klaoničkim vrijednostima ili prema stvarnim troškovima proizvodnje. Vrednovanje poljoprivrednih proizvoda, uključujući i mlijeko, u trenutku ubiranja mora se obaviti po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje.

Cijena:

350,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Računovodstvo financijskih instrumenata

Autori:
doc. dr. sc. Mirjana Hladika,
Hrvoje Matovina, dipl. oec.,
Izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević

Redaktorica:
doc. dr. sc. Mirjana Hladika

Izdanje:
Zagreb, 2017., 516 str.

Knjiga „Računovodstvo financijskih instrumenata“ predstavlja vrijedno i društveno korisno djelo iz područja računovodstva. U knjizi se na sistematičan, razumljiv i sveobuhvatan način obrađuje teorijski i aplikativni okvir računovodstva financijskih instrumenata. Ovakav sustavan pristup obradi problematike računovodstva financijskih instrumenata vrlo je slabo zastupljen kako u međunarodnoj, tako i u domaćoj literaturi.

Cijena:

230,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

ZAKON O RADU, Zakon o minimalnoj plaći, Primjeri ugovora, odluka, sporazuma i pravilnika

Autori:
mr. Darko Terek
dr. sc. Marija Zuber
Dunja Kovačić

Redaktor:
prof. dr. sc. Danimir Gulin

Izdanje:
Zagreb, 2018, 203 str.

Priručnik Zakon o radu s primjerima ugovora, odluka, sporazuma i pravilnika sadrži pročišćene tekstove Zakona o radu, Zakona o minimalnoj plaći i preko 30 primjera ugovora, odluka i sporazuma i ogledni primjerak pravilnika o radu. Ogledni primjeri su upućujući i imaju svrhu korisnicima ovoga izdanja olakšati snalaženje u primjeni Zakona o radu. Upravo u tom dijelu ovaj priručnik može biti od velike pomoći poslodavcima i drugim osobama koje s različitih aspekata brinu o pravilnoj primjeni propisa radnog prava.

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

Izv. prof. dr. sc. SANJA SEVER MALIŠ
Prof. dr. sc. LAJOŠ ŽAGER
Ekonomski fakultet - Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Izazovi obavljanja zajedničke revizije

U fokus javnosti u Republici Hrvatskoj zajednička revizija je ušla kada je u Zakon o reviziji (Nar. nov., br. 127/2017.), unesena odredba prema kojoj su određeni subjekti od javnog interesa dužni ugovoriti zajedničku reviziju (zakonsku reviziju s najmanje dva revizorska društva). Osim toga, regulatorima subjekata od javnog interesa isto je tako dana mogućnost propisivanja obavljanje zajedničke revizije. Međutim, prema Zakonu o reviziji (Nar. nov., br. 127/2017.), za određene subjekte od javnog interesa obveza ugovaranja zakonske revizije s najmanje dva revizorska društva počinje se primjenjivati za poslovnu godinu koja počinje 1. siječnja 2019. ili tijekom kalendarske godine 2019. Odgodom primjene stavka zakona koji se odnosi na obavljanje zajedničke revizije zakonodavac je dao prostora klijentima i revizorskim društvima za pripremu u obavljanju ovakve vrste revizije. Naime, potrebno je odrediti uvjete za uređivanje odnosa između revizorskih društava imenovanih za obavljanje zakonske revizije što implicira donošenje pravilnika, smjernica, uputa ili standarda kako bi se takve zajedničke revizije trebale obavljati. S obzirom da je praksa obavljanja zajedničkih revizija na ovim prostorima rijetka, nameće se potreba istraživanja može li obavljanje zajedničke revizije doprinijeti povećanju kvalitete revizije ili troškovi njezinog provođenja premašuju očekivane koristi. U tom smislu, rad daje pregled praksi, iskustva i istraživanja u obavljanju zajedničkih revizija na primjeru zemalja koje imaju dugogodišnju tradiciju u obavljanju takvih vrsta revizija.

1. UVOD

Europska komisija je u kontekstu revizijske reforme na području Europske unije nakon financijske krize predložila zajedničku reviziju kao reviziju koju provode dva neovisna revizora zajednički i gdje oni podnose zajedničko revizorovo izvješće s ciljem povećanja kvalitete obavljenih revizija i instrumenta smanjenja tržišne koncentracije na način da se poveća ponuda na tržištu pružatelja revizijskih usluga. Bilo je oponenata ovakvog prijedloga opravdavajući to visokim troškovima odnosno višim revizijskim naknadama dok su drugi podupirali ovakav prijedlog u ime bolje kvalitete revizije. Postoji narodna kako su „d*vije glave pametnije od jedne*“ ili „*više očiju bolje vidi*“. U tom smislu, može se percipirati kako zajednička revizija može doprinijeti kvalitetnijoj reviziji i osigurati neovisnost revizora. Međutim, praksa europskih zemalja koje su imale dugu tradiciju obveznih zajedničkih revizija za određene kategorije obveznika pokazale su da su obveznici revizije plaćali relativno više revizijske naknade za zajedničku reviziju dok istodobno nisu pronađeni dokazi koji bi upućivali i na bolju kvalitetu revizije. U tom smislu, cilj rada je istražiti koje su prednosti i nedostaci u provođenju zajedničkih revizija te mogu li zajedničke revizije umanjiti koncentraciju na revizijskom tržištu ili doprinose nerealno visokim plaćenim naknadama revizorima koji su takvu reviziju obavili. U konačnici postavlja se pitanje je li zajednička revizija pitanje javnog interesa ili interesa pojedinih interesno-utjecajnih skupina te doprinosi li zajednička revizija kvaliteti obavljenih revizija ili nepotrebno povećava administrativne troškove.

2. ZAJEDNIČKA REVIZIJA – DEFINICIJA

Zajedničku reviziju (*joint audit, audit consortia*) je potrebno razlikovati od drugih vrsta revizije primjerice, dvostruke revizije, dualne revizije ili revizije s dva partnera. Najopćenitije rečeno, zajednička revizija je revizija koju provode dva ili više neovisna revizora koji izdaju jedno revizorovo izvješće što znači da dijele odgovornost za izraženo mišljenje. Zajednička revizija može se definirati i kao „revizija u kojoj su financijski izvještaji revidirani od dva ili više neovisnih revizora na način koji uključuje: koordinaciju planiranja revizije, zajedničko revizijsko djelovanje, međusobnu i uzajamnu kontrolu kvalitete i izdavanje jednog zajedničkog izvješća koji potpisuju odgovorni revizori.“[1] Zajedničku reviziju treba razlikovati od dvostruke revizije (*double audit*) gdje se revizijsko djelovanje odvija dvaput, kao i od dualne revizije (*dual audit*) gdje svaki revizor identificira financijske informacije i gdje revizori izražavaju dva mišljenja. Postoji i revizija s dva partnera (*audits with two partners*) koji izvode reviziju i zajednički potpisuju revizorovo izvješće.

3. PRAKSA OBAVLJANJA ZAJEDNIČKE REVIZIJE

Većina literature o obavljanju zajedničkih revizija istražena je na primjeru Danske i Francuske. Naime, tamo je najviše izraženo obavljanje zajedničkih revizija zbog zakonske regulative koja je propisivala kako reviziju financijskih izvještaja za određene kategorije obveznika (primjerice, listajuća poduzeća, kreditne institucije, osiguravajuća društva, društva koji objavljuju konsolidirane financijske izvještaje) moraju obavljati minimalno dva revizora (revizorska društva).[2]

[1] Ratzinger-Sakel, N. V. S., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., Lesage, C. (2013.) *Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers*, Accounting in Europe, 10:2, 175-199, DOI: 10.1080/17449480.2013.834725.

[2] U pravilu zahtijeva se da su revizori međusobno neovisni i da se radi o ovlaštenim odnosno licenciranim revizorima.

3.1. Praksa obavljanja zajedničkih revizija u Francuskoj

Francuska je, trenutno, jedina zemlja Europske unije u kojoj je zajednička revizija obvezna za sva poduzeća koja objavljuju konsolidirane financijske izvještaje. Revizijsku regulaciju u Francuskoj obilježavaju zajedničke revizije, koje su uvjetovane zakonom od 1966. godine i za listajuća poduzeća. Ova obveza provođenja zajedničke revizije proširena je 1984. godine (*Code de commerce*) kada je ona postala obvezna za bilo koje poduzeće koje objavljuje konsolidirane financijske izvještaje. Praksa zajedničkih revizija opisana je u posebnom nacionalnom revizijskom standardu (NEP-100 2011). U Zakonu o trgovačkim društvima (*French Commercial Code*) navodi se kako "zajednički revizori provode ispitivanje primijenjene računovodstvene prakse, u skladu s kodeksom profesionalnih standarda (*code of professional standards*). Kodeks profesionalnih standarda određuje principe koji upravljaju načinom distribucije zadataka između dva revizora u cilju ostvarivanja njihove misije." Prema nacionalnom revizijskom standardu koji obrađuje pitanje zajedničke revizije („*Audit performed jointly by several statutory auditors*") „svaki od zajedničkih revizora provodi zadaće na način da može samostalno izraziti mišljenje o financijskim izvještajima revidiranog subjekta. Ovlašteni revizori će usuglasiti podjelu procedura koje će biti sastavni dio rasporeda rada i revizijskog plana. Pri tome revizori dijele zadaće koje zahtijeva revizija uzimajući u obzir uravnoteženi pristup raspodjeli zadataka koji uključuje:

1) kvantitativni pristup, primjerice procijenjeni broj sati za izvođenje zadataka s time da broj sati dodijeljen jednom revizoru ne smije biti u disproporciji s brojem sati dodijeljenih drugim revizorima i
2) kvalitativni pristup kao što je iskustvo i kvalifikacije članova revizijskog tima.

Također, može se istaknuti kako zajednički revizori u tijeku revizije djeluju zajednički te će po potrebi redistribuirati zadaće bilo djelomično ili u cijelosti...". Kako je zajedničkoj reviziji cilj osigurati bolju kvalitetu revizije i ojačati neovisnost revizora, revizijska regulativa u Francuskoj zahtijeva koordinirani revizijski rad između dva revizora kako bi se "osigurao efikasan dualni kontrolni mehanizam."[3] Oba revizora zajednički izvještavaju upravne odbore i dioničare. Svaki od zajedničkih revizora potpisuje revizorovo izvješće te zajednički odgovaraju za bilo koju nepravilnost. U revizorovom izvješću mora se izvijestiti i moguće neslaganje u mišljenjima. Posebno izvještavaju o revizijskim i nerevizijskim naknadama. Svaki revizor imenuje se na razdoblje od šest godina što čini mehanizam zaštite revizora. Revizori ne smiju pružati nerevizijske usluge klijentu. Takva stroga zakonska regulativa datira još od 1934. godine, s time da je ponovno naglašena u zakonskim rješenjima *(Loi sur la Sécurité Financière regulation)* iz 2003. godine. Zakonski revizor ne smije pružati porezno savjetovanje ili bilo koju uslugu koja nije zakonska revizija. Moglo bi se zaključiti kako je trenutačna europska regulativa koja se tiče neovisnosti revizora kad je riječ o pružanju nerevizijskih usluga prilično liberalna.[4] Kao posljedica takve prakse tržište revizijskih usluga u Francuskoj karakterizira niska koncentracija revizora u komparaciji s usporedivim zemljama. Smatra se da je glavni razlog tome provođenje zajedničkih revizija. Ipak potrebno je uzeti u obzir da poduzeće mora imenovati revizora ako prelazi dva od tri sljedeća kriterija dvije uzastopne godine: prihodi veći od 3,1 milijun €, ukupna imovina 1,55 milijuna € i broj zaposlenih 50. Radi se o relativno niskim kriterijima za ulazak u sustav obvezne zakonske revizije u usporedbi s ostalim usporedivim zemljama što omogućuje računovodstvenoj profesiji da zadrži mala revizijska društva.

3.2. Praksa obavljanja zajedničke revizije u Danskoj

U Danskoj je praksa zajedničkih revizija prisutna još od 1930. godine. Naime, sva listajuća i poduzeća koja su u državnom vlasništvu trebala su biti revidirana od strane dva neovisna revizora u razdoblju od 1930. do 2004. godine. Jedan od revizora je trebao biti ovlašteni revizor (*a state authorized auditor*). Međutim, 2001. godine Danski parlament donio je novi Zakon (*Financial Statements Act*) s primjenom od 2005. godine prema kojem se je odlučila napustiti dugogodišnja praksa obvezne zajedničke revizije. Nakon 75 godina ova praksa je napuštena zbog "nepotrebno visokih revizijskih troškova".[5] Osim toga listajuća društva su obvezna izvještavati o revizijskoj naknadi u konsolidiranim financijskim izvještajima (razgraničenje između oba revizorska društva kao razgraničenje između revizijskih i nerevizijskih naknada). Od 2008. godine o revizijskim naknadama se izvještava u četiri kategorije (revizorske, ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja, porezno savjetovanje i naknade za ostale savjetničke usluge). Što se tiče neovisnosti revizora, razvoj regulative na danskom tržištu revizijskih usluga u „suprotnosti" je s međunarodnim razvojem. Naime, do 2003. godine revizori u Danskoj su smjeli pružati samo nekoliko nerevizijskih usluga. S te perspektive konstatirano je kako je trenutačna regulacija o pružanju nerevizijskih usluga od strane revizora prilično liberalna.[6] U Danskoj, tržišna koncentracija između listajućih poduzeća jedna je od najmanjih u Europi mjerena tržišnim udjelom "velike četvorke" i *Herfindal-Hirschman* indexom.

3.3. Praksa obavljanja zajedničkih revizija u drugim zemljama

U Njemačkoj je u revizijskim standardima dana mogućnost da se zakonska revizija može provoditi kao zajednička revizija.[7] U slučaju kada se revizija provodi kao zajednička revizija, revizori dvaju revizijskih društava su zajednički odgovorni za reviziju te izdaju i potpisuju zajedničko revizorsko izvješće. Ipak, broj listajućih društava koja se dobrovoljno odlučuju za provođenje zajedničke revizije u Njemačkoj je vrlo nizak. Švedska je propisala praksu zajedničke revizije samo za bankarsku industriju od 2004. godine i za industriju osiguranja do 2010. godine. Praksu zajedničkih revizija poznaje i Kanada gdje je u razdoblju od 1923. do 1991. godine zajednička revizija bila obvezna za bankarsku industriju. Neke zemlje u razvoju, primjerice, Kongo, Indija, Kuvajt, Alžir, Obala Bjelokosti imaju praksu obvezne zajedničke revizije za neke obveznike kao što su banke, listajuća poduzeća i poduzeća u državnom vlasništvu.[8] Ostale zemlje u pravilu daju mogućnost obvezne revizije na dobrovoljnoj bazi.

[3] Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2007.) *Determinants of audit fees for French quoted firms*, Managerial Auditing Journal, 22(2), str. 141.

[4] Detaljnije o tome: Sever Mališ, S. (2015.) Izazovi u regulaciji nerevizijskih usluga, stručni članak, Računovodstvo i financije, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, br. 11., str. 57-62.

[5] *Danish Financial Statement Act 2001*, Basis for Conclusions § 135.

[6] Thinggaard, F., Kiertzner, L., *Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement.* International Journal of Auditing, Vol. 12, No. 2, pp. 141-158, July 2008. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1158746 or http://dx.doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00377.

[7] *IDW Auditing Standard 208* (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), Institute of Public Auditors in Germany, Incorporated Association).

[8] Ratzinger-Sakel, N. V. S., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., Lesage, C. (2013.) *Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers*, Accounting in Europe, 10:2, 175-199, str. 178.

3.4. Uvedena obvezna zajednička revizija u Republici Hrvatskoj

U fokus javnosti zajednička revizija je u Republici Hrvatskoj došla kada su u novi Zakon o reviziji[9] ugrađene odrednice koje se odnose na „ugovaranje zakonske *revizije s više revizorskih društava kod subjekata od javnog interesa*."[10] U Zakonu je dana mogućnost da „nadzorna tijela ovlaštena za nadzor poslovanja subjekata od javnog interesa čije obavljanje poslova je propisano posebnim zakonom mogu tim subjektima propisati obvezu ugovaranja zakonske revizije s više međusobno neovisnih revizorskih društava te odrediti uvjete za uređivanje odnosa između revizorskih društava imenovanih za obavljanje zakonske revizije."[11] Nadalje, subjekti od javnog interesa koji samostalno ili zajedno sa svojim ovisnim društvima, u poslovnoj godini koja prethodi poslovnoj godini na koju se zakonska revizija odnosi, ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta: *1) zapošljavaju prosječno više od 5.000 radnika tijekom cijele godine u Republici Hrvatskoj i 2) imaju aktivu veću od 5.000.000.000,00 kuna na zadnji dan poslovne godine,* moraju ugovoriti zakonsku reviziju s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva te takva zakonska revizija rezultira podnošenjem zajedničkog revizorskog izvješća."[12]

„Ako je matično društvo subjekt od javnog interesa koji zadovoljava jedan od prethodno navedenih uvjeta, obveza zakonske revizije s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva se odnosi na godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje matičnog društva i svih ovisnih društava."[13] Pri tome se obveza ugovaranja zakonske revizije s najmanje dva neovisna revizorska društva iz ovog Zakona ne odnosi na subjekte od javnog interesa koji su ovisno društvo matičnog društva sa sjedištem u drugoj državi članici ako u ukupnoj konsolidiranoj aktivi matičnog društva sudjeluju s manje od 50 posto. U slučaju ugovaranja zakonske revizije s više revizorskih društava, najdulje vrijeme trajanja revizijskog angažmana[14] ne može se produžiti.[15]

Valja naglasiti kako je zakonodavac ipak dao određeno vrijeme pripreme za obavljanje zajedničke revizije s obzirom da je u *Prijelaznim i završnim odredbama* odgodio primjenu obavljanja zajedničke revizije (zakonske revizije s najmanje dva revizorska društva). Naime, u čl. 123. popisano je kako za „subjekte od javnog interesa iz članka 43. stavka 2. ovoga Zakona obveza ugovaranja zakonske revizije s najmanje dva revizorska društva počinje se primjenjivati za poslovnu godinu koja počinje 1. siječnja 2019. ili tijekom kalendarske godine 2019."[16] Odgodom primjene stavka zakona koji se odnosi na obavljanje zajedničke revizije zakonodavac je dao prostora klijentima i revizorskim društvima za pripremu u obavljanju ovakve vrste revizije. Naime, dosada je praksa obavljanja zajedničkih revizija u Republici Hrvatskoj bila vrlo rijetka. Isto tako, potrebno je odrediti uvjete za uređivanje odnosa između revizorskih društava imenovanih za obavljanje zakonske revizije što implicira donošenje pravilnika, smjernica ili uputa kako bi se takve zajedničke revizije trebale obavljati.

4. OSNOVNI PRINCIPI OBAVLJANJA ZAJEDNIČKE REVIZIJE

Povezano s izvođenjem zajedničke revizije potrebno je utvrditi uvjete i odnose između imenovanih revizora. Primjerice, *Institut ovlaštenih javnih računovođa Singapura* (*Institute of Certified Public Accountants of Singapore - ICPAS*) razvio je smjernice (*Audit Guidance Statements AGS 10 – Joint Audits*) obavljanja zajedničke revizije. U smjernicama je istaknuto 10 ključnih principa zajedničke revizije koje uključuju smjernice oko uloge i dogovornosti zajedničkih revizora, osnovne principe i odgovornosti, mogućnosti kontrole kvalitete kao i zahtjeve za komunikacijom i dokumentiranjem koji se očekuju od zajedničkih revizora u takvim okolnostima.[17] Između ostaloga, u smjernicama je istaknuto kako revizori u slučaju zajedničke revizije moraju izvesti više dodatnih procedura vezanih uz prihvaćanje klijenta. Te dodane procedure uključuju, između ostaloga, i razumijevanje tko je drugi revizor uključen u angažman kao i njegovu usklađenost s etičkim zahtjevima i profesionalnu kompetenciju. Osim toga, smjernice posebno naglašavaju kako su revizori zajednički odgovorni za izraženo mišljenje o financijskim izvještajima. Zbog toga se revizori trebaju postaviti i usuglasiti oko strategije revizije i revizijskog plana. U provođenju revizije, zajednički revizori trebaju redovito i pravovremeno komunicirati, izvještavajući jedan drugoga, o obavljenom poslu kao i o nalazima i zaključcima. Osim toga, kada je to potrebno zajednički revizori trebaju obavljati međusobne preglede (*cross review*) kako bi se uvjerili da je rad drugog revizora adekvatan i zadovoljavajući.

U praksi, zajednička revizija zahtijeva vrijeme i trud kako bi se postigla zadovoljavajuća razina komunikacije i koordinacije zajedničkih revizora. U tom procesu svakako među izazovnije zadatke spada oblikovanje odgovora na identificirane rizike, evaluacija prikupljenih revizijskih dokaza kao i kreiranje zaključaka revizije. S obzirom da različita revizijska društva primjenjuju različitu metodologiju svakako je izazov postići dogovor oko revizijskoga pristupa i procedura. Standardi ističu da se revizijski posao treba adekvatno podijeliti između revizora kako ne bi došlo do dupliciranja i ponavljanja posla što bi bilo idealno. Međutim, praksa pokazuje da su određena ponavljanja neizbježna, pogotovo kad je riječ o područjima ključnih rizika. Isto tako, može se dogoditi da je jedan revizor u slučaju određenih devijacija spreman napraviti dodatna testiranja kako bi se uvjerio u ispravnost svojih odluka. U slučaju kada drugi revizor nije spreman za provođenje dodatnih procedura, standardi zahtijevaju da ih onda drugi revizor obavi samostalno.[18] Takav pristup proizlazi iz činjenice da su revizori zajednički (*jointly*), ali i pojedinačno odnosno individualno (*severally*) odgovorni za izraženo mišljenje o financijskim izvještajima. Usko povezano uz taj problem je i pitanje raspodjele revizijske naknade, nadoknade troškova dodatnih procedura što u praksi često ugrožava suradnju zajedničkih revizora.

U definiciji obavljanja zajedničke revizije jest izdavanje jednog revizorovog izvješća o financijskim izvještajima. Ukoliko postoje neke razlike u mišljenjima one se trebaju razriješiti prije finalizacije zajedničkog revizorovog izvješća. Ipak, mogu se dogoditi situacije kada zajednički revizori ne mogu postignuti dogovor. Iako su takve

[9] Zakon o reviziji, Nar. nov., br. 127/2017.

[10] Zakon o reviziji, Nar. nov., br. 127/2017., čl. 43.

[11] Zakon o reviziji, Nar. nov., br. 127/2017., čl. 43., para. 1.

[12] Zakon o reviziji, Nar. nov., br. 127/2017., čl. 43., para. 2.

[13] Zakon o reviziji, Nar. nov., br. 127/2017., čl. 43., para. 3.

[14] Prema postojećem zakonskim rješenjima najduže trajanje neprekinutog revizijskog angažmana je 7 godina. Prema Uredbi br. 537/2014. najduže trajanje neprekinutog revizijskog angažmana može biti najdulje 10 godina. Može se zaključiti da je Republika Hrvatska u svojim zakonskim rješenjima postupila strože nego li to propisuje europska regulativa. Osim toga Uredba br. 537/2014. dozvoljava da se razdoblje najdužeg revizijskog angažmana može produžiti u slučaju primjerice, javnog natječaja na 20 godina i u slučaju zajedničke revizije, uz ispunjavanje određenih uvjeta na maksimalnih 24 godine. U postojećim zakonskim rješenjima ove mogućnosti Republika Hrvatska nije iskoristila. Štoviše, čak i u slučaju zajedničke revizije koja je zakonom propisana nije moguće produžiti vrijeme neprekinutog revizijskog angažmana u trajanju od maksimalno 7 godina.

[15] Zakon o reviziji, Nar. nov., br. 127/2017., čl. 43., para. 4.

[16] Zakon o reviziji, Nar. nov., br. 127/2017., čl. 123., para. 6.

[17] https://isca.org.sg/media/777091/ags-10-july-2015.pdf pristup [30. 8. 2018.].

[18] https://isca.org.sg/media/777091/ags-10-july-2015.pdf pristup [30. 8. 2018.].

situacije u praksi rijetke, one su ipak moguće. Standardi u takvim situacijama predlažu povlačenje iz revizijskog angažmana.[19] U tom slučaju, ostaje izazov pronaći nove revizore, ali i ispuniti zakonske obveze u zahtijevanim rokovima, a da se ne spominju dodatni troškovi koje takvi slučajevi uzrokuju. Uvažavajući sve navedeno, može se zaključiti kako je takva revizija u praksi skuplja i zahtjevnija od „pojedinačne revizije."

5. PREDNOSTI I NEDOSTACI U OBAVLJANJU ZAJEDNIČKE REVIZIJE

Obavljanje zajedničke revizije nosi sa sobom brojne izazove koji se odnose na alokaciju revizijskih zadataka, koordinaciju procesa kao i postupanje u slučaju razlike u revizijskim mišljenjima. U svakom slučaju kod zajedničke revizije teško je postići „uravnotežen" pristup radu i djelovanju zajedničkih revizora. Zanimljivo je istaknuti kako u početku regulacije zakonskih revizija, zapravo revizori nisu bili međusobno nezavisni (zajedničku reviziju provode poduzeća unutar iste mreže). Takva praksa je tada zabranjena što je značilo redistribuciju revizijskog tržišta čime su dovedena u povoljniji položaj manja revizijska društva. Kao što je već istaknuto, u zajedničkoj reviziji nalaže se uravnotežen pristup djelovanju revizora i ravnomjernu raspodjelu posla u kvalitativnom i kvantitativnom smislu. Međutim, praksa je pokazala izrazito neravnomjernu raspodjelu revizijske naknade između zajedničkih revizora. Revizori bi imali zajedničku odgovornost, međutim zakonom nije bilo određeno kako će se revizijska naknada dijeliti između dva revizora. Kao posljedica toga znalo se je događati da je jedno revizijsko društvo prihodovalo više od 80% revizijske naknade.[20]

Iako se promovira ideja da se zajednička revizija radi u koordinaciji „velike četvorke" (*big four*) i ostalih revizijskih društava (*non big four*) revizijskog društva, zbog nedostataka resursa kod malih revizijskih društava često se događa neravnomjerna raspodjela posla između ta dva revizora. U tom smislu, postavlja se pitanje kvalitete revizije, iako se na taj način smanjuje revizijska koncentracija. Tako da se lako može dogoditi da se smanji revizijska koncentracija, ali na „konto" kvalitete obavljenih revizija.

Tablica 1: Prednosti i nedostaci obavljanja zajedničke revizije

Prednosti	Nedostaci
• zajednička revizija izbjegava rizik prevelike povezanosti s klijentom s obzirom da se posao među zajedničkim revizorima može uvijek rotirati • povećava kvalitetu revizije i financijskog izvještavanja na način da „više oči bolje vide" • pruža mogućnost više revizijskih društava za ulazak na revizijsko tržište • smanjuje koncentraciju „velike četvorke" • otežava povezanost menadžmenta i revizijskog društva	• zajednička revizija u pravilu izaziva veću revizijsku naknadu (premijsku naknadu) koja se percipira kao dodatni trošak za poduzeća • problemi raspodjele revizijske naknade među revizijskim društvima • mogu se pojaviti problemi koordinacije između dva ili više revizora • revizijski posao se može duplirati ili se određeni dio posla može izostaviti • mala i srednja revizorska društva u pravilu nemaju dovoljno resursa kako bi sudjelovala u reviziji subjekata od javnog interesa • problem dualne odgovornosti • moguća nesuglasja oko izraženog revizorovog mišljenja (*opinion shopping*)

[19] https://isca.org.sg/media/777091/ags-10-july-2015.pdf pristup [30. 8. 2018.].

[20] Thinggaard, F., Kiertzner, L., *Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement.* International Journal of Auditing, Vol. 12, No. 2, pp. 141-158, July 2008. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1158746 or http://dx.doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00377.x.

Sasvim sigurno jedna od negativnih posljedica napuštanja prakse zajedničkih revizija je nedostatak izbora revizora na revizijskom tržištu. Naime, poznato je da velika poduzeća izbjegavaju imenovati revizijsko društvo koje revidira njihovog glavnog konkurenta. Nadalje, ukoliko regulativa zabranjuje da se istodobno revizijsko društvo obavlja revizijske i nerevizijske usluge onda to znači da ukoliko reviziju obavlja jedna od velike četvorke tada nerevizijske usluge može pružati samo netko od ostalih velikih revizorskih društava. Iz tih razloga može se dogoditi da zajednička revizija stvori još ozbiljnije i neočekivane posljedice te ograniči izbor revizora pogotovo u industrijama gdje je izbor industrijskih specijalista mali.

Kad je riječ o percepciji kvalitete, tada neka poduzeća i dioničari priželjkuju obavljanje zajedničke revizije jer to može signalizirati veću razinu kvalitete revizije na tržištu i veću kvalitetu financijskog izvještavanja. Ipak u praksi postoje oprečna stajališta. Naime, „velika četvorka" složna je oko stajališta kako zajednička revizija povećava troškove, ali srednje velika revizorska društva uglavnom naglašavaju potencijalna poboljšanja u kvaliteti revizije.[21] Autori zaključuju kako zapravo revizori štite svoje privatne interese.[22] Ostali udjelničari imaju donekle oprečna mišljenja oko zajedničke revizije. Naime, mnoge organizacije i investitori, zapravo predstavnici poduzeća i sastavljača financijskih izvještaja strahuju od povećanja troškova revizije te nedostatak jasno definiranih linija odgovornosti između zajedničkih revizora i općeniti nedostatak koristi.[23]

6. ISTRAŽIVANJE O DJELOVANJU ZAJEDNIČKIH REVIZIJA NA TRŽIŠTU REVIZIJSKIH USLUGA

U dokumentu koji je izdala Europska komisija 2010. godine *Audit Policy: Lessons from the Crises* zajednička revizija je predstavljena kao instrument kojom će se smanjiti tržišna koncentracija listajućih poduzeća u Europskoj uniji[24] na način da se na tržište revizijskih usluga intenzivnije uključe manja i srednje velika revizorska društva koji bi zajedno s „velikom četvorkom" činili konzorcij i obavljali zajedničku reviziju. Naime, tržište revizijskih usluga je previše koncentrirano u određenim segmentima i onemogućava klijentima dostatan izbor pri izboru revizora. Osim toga, zajednička revizija je predstavljena kao instrument smanjivanje sistemskog rizika koji bi se dogodio kada bi jedan od velike četvorke zapao u probleme.[25] Međutim, kasnije u samom prijedlogu Direktive zajednička revizija nije uključena te nije služila kao primarni instrument za djelovanje na tržištu revizijskih usluga u Europskoj uniji.[26] Razlog je u tome što su brojni korisnici upozorili na činjenicu kako je zapravo malo dokaza o tome da zajedničke revizije doista poboljšavaju kvalitetu revizije. S druge strane, postoji pretpostavka kako bi zahtjevi za obavljanjem zajedničke revizije značajno povećali revizijske naknade zbog kompleksnosti revizijskog procesa koji uključuje koordinaciju aktivnosti dvaju revizijskih društava te izdavanje zajedničkog revizorova

[21] Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., Kettunen, J. M., (2012.) *Struggle Over Joint Audit: On Behalf of Public Interest?* (October 10, 2012). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2176729 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2176729, pristup: [30. 8. 2018.].

[22] Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., Kettunen, J. M. (2012.) *Struggle Over Joint Audit: On Behalf of Public Interest?* (October 10, 2012). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2176729 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2176729, pristup: [30. 8. 2018.].

[23] http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0561_/com_com(2010)0561_en.pdf, pristup: [30. 8. 2018.].

[24] http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0561_/com_com(2010)0561_en.pdf, pristup: [30. 8. 2018.].

[25] http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0561_/com_com(2010)0561_en.pdf, pristup: [30. 8. 2018.].

[26] http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_en.pdf.

mišljenja. Pri tome je kao primjer uzeta Danska koja je 2005. godine napustila koncept zakonskih revizija upravo iz tih razloga.[27] Kad je riječ o istraživanjima o zajedničkoj reviziji u pravilu su ona usmjerena na povezanost zajedničke revizije i njezinom utjecaju na *kvalitetu revizije*, *revizijske troškove* i *tržišnu koncentraciju*.

Provedeno je istraživanje na primjeru Danske u kojoj je 2005. godine napuštena praksa zajedničkih revizija. Istraživanje se je temeljilo na utjecaju troškova revizije (mjereno revizijskim naknadama) na kvalitetu revizije (mjerenu abnormalnim razgraničenjima) nakon napuštanja prakse zajedničkih revizija 2005. godine. Analiza je provedena na uzorku nefinancijskih listajućih poduzeća u razdoblju od 2002. do 2010. godine. Rezultati istraživanja su pokazali kako zajedničke revizije povećavaju revizijske naknade dok povezanost između zajedničkih revizija i abnormalnih razgraničenja nije statistički značajna. Temeljem toga autori zaključuju kako se više revizijske naknade ne mogu objasniti većom kvalitetom revizije.[28] Osim toga, dodatne analize su pokazale kako premijske naknade povezane s zajedničkim revizijama opadaju kroz vrijeme te kako se je „big 4„ koncentracija povećala od prakse obveznih prema praksi dobrovoljnih zajedničkih revizija. Drugo istraživanje provedeno na uzorku danskih listajućih poduzeća u petogodišnjem razdoblju oko napuštanja zakonske obveze obavljanja zajedničke revizije u 2005. godini pokazalo je da većina poduzeća percipira zajedničku reviziju teretom.[29] Osim toga, na tragu pokazatelja kako su zajedničke revizije nepotreban trošak za poduzeća isto istraživanje je predvidjelo i dokazalo kako su u prosjeku za 25% manje revizijske naknade pojedinačnih u odnosu na zajedničke revizije. Autori pojašnjavaju kako takvi rezultati mogu biti posljedica snižavanja cijena na pojačanu konkurenciju na tržištu. Dodatno istraživanje je pokazalo da nema značajne razlike u mogućnosti revizora da ograniči zarade menadžmenta u pojedinačnoj ili zajedničkoj reviziji na temelju čega autori rada zaključuju kako smanjene revizijske naknade po pojedinačnim revizijama ne idu na teret slabije kvalitete revizije.[30]

Prema teoriji pretpostavlja se da će više revizijske naknade biti u onim zemljama koje više štite investitora, kao što je Ujedinjeno Kraljevstvo, u odnosu na zemlje s nižom zaštitom investitora, primjerice Italijom i Francuskom. Ipak, istraživanje koje su proveli Andre *et. al.* 2015. godine je pokazalo da se značajno veće revizijske naknade zaračunavaju poduzećima u Francuskoj. Ipak nije pronađena statistički značajna razlika u abnormalnim razgraničenjima iz čega proizlazi da veće revizijske naknade kakve su identificirane u Francuskoj nisu povezane s većom kvalitetom revizije.[31]

Holma i Thinggaard (2018.) istražuju razlike u kvaliteti revizije obavljene od strane jednog velikog revizijskog društva u usporedbi sa zajedničkom revizijom dvaju velikih revizijskih društava. Istraživanje je provedeno na uzorku glavnih financijskih direktora (CFO), pri čemu se ispitivala njihova percepcija kvalitete revizije ukoliko je provode jedan ili više revizora. Osim toga, temeljeno na podacima poduzeća koji su napustili koncept provođenja zajedničkih revizija, testirane su razlike u kvaliteti revizije temeljene na abnormalnim razgraničenjima. Većina glavnih financijskih direktora misli kako je revizija koju provodi jedna od "velike četvorke" jednaka kao i zajednička revizija s jednim ili dva "velika" revizorska društva.[32] Empirijski dokazi su potvrdili percepcije glavnih financijskih direktora. U tom smislu, nije pronađena razlika u kvaliteti revizije koju su obavili revizori jednog od velikih četiri revizorskih društava i onih zajedničkih revizija.[33]

Kao što je već istaknuto, Francuska je zemlja koja je karakteristična po zajedničkim revizijama. Rezultati istraživanja provedenog u Francuskoj pokazuju kako ne postoji značajna povezanost između zajedničke revizije i bolje kvalitete revizije. Ipak, stručnjaci zaključuju kako je na primjeru Francuske kako je zapravo nemoguće odvojiti učinak zajedničke revizije od ostalih institucionalnih razlika (primjerice, zabrana obavljanja revizijskih i nerevizijskih usluga u Francuskoj). Temeljem svega autori zaključuju kako su argumenti u korist zajedničke revizije način da se zaštite privatni interesi više, negoli javni ili interesi dioničara.[34] Istraživanje koje je provedeno 2018. godine na primjeru Francuske pokazuje kako alokacija posla između angažiranih revizora umanjuje kvalitetu revizije te povećava revizijske naknade u usporedbi s pojedinačnim revizijama. Pri tome je kvaliteta revizije mjerena temeljem koncepta abnormalnih razgraničenja i koncepata zarada menadžmenta.[35] Međutim, postoje i istraživanja koja su pokazala drugačije rezultate. Istraživanje provedeno na uzorku javnih i privatnih poduzeća u Švedskoj gdje značajan broj poduzeća obavlja zajedničku reviziju na dobrovoljnoj bazi je pokazalo da poduzeća koja odabiru izvođenje zajedničke revizije imaju veći stupanj konzervatizma zarada (*earnings conservatism*), niža abnormalna razgraničenja (*lower abnormal accruals*), bolji kreditni rejting i niži percipiran rizik za postojanje insolventnosti u sljedećoj godini od ostalih poduzeća.[36] Osim toga, pronađeni su dokazi kako je izbor zajedničke revizije povezan sa značajnim povećanjima revizijske naknade klijenta što sugerira veću percipiranu razinu kvalitete. U zaključku, autori navode kako zajednička revizija je pozitivno povezana s kvalitetom revizije u javnim i privatnim poduzećima.

7. ZAKLJUČAK

Zajednička revizija je revizija koja uključuje koordinirano djelovanje dva ili više zajedničkih revizora koji izdaju zajedničko revizorovo mišljenje. U tom smislu, može se percipirati kako „više očiju bolje vidi" te onda pozitivno utjecati na kvalitetu obavljenih revizija. Međutim, zajedničko revizijsko djelovanje ima i svojih izazovnijih strana. To se prije svega odnosi na pravednu i ravnomjernu raspodjelu posla, izabranu metodologiju rada, komunikaciju i dijeljenje informacija te rezultata rada tijekom cijelog procesa obavljanja re-

[27] André, P., Broye, G., Pong, C., Schatt, A. (2015.) *Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees?,* European Accounting Review, 25:2, 245-274, DOI: 10.1080/09638180.2014.998016, pristup: [30. 8. 2018.].

[28] Cédric L., Ratzinger-Sakel, N. V. S., Kettunen, J. (2016.) *Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects*, European Accounting Review, 26:2, 311-339, DOI: 10.1080/09638180.2016.1152558.

[29] (PDF) *Joint Audits – Benefit or Burden*?. dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/228307377_Joint_Audits_-_Benefit_or_Burden [29. 8. 2018.].

[30] (PDF) *Joint Audits – Benefit or Burden*?. dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/228307377_Joint_Audits_-_Benefit_or_Burden [29. 8. 2018.].

[31] André, P., Broye, G., Pong, C., Schatt, A. (2015.) *Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees?,* European Accounting Review, 25:2, 245-274, DOI: 10.1080/09638180.2014.998016, pristup: [30. 8. 2018.].

[32] Holm, C., Thinggaard, F. (2018.) *From joint to single audits – audit quality differences and auditor pairings,* Accounting and Business Research, 48:3, 321-344, DOI: 10.1080/00014788.2017.1381910, pristup: [30. 8. 2018.].

[33] Holm, C., Thinggaard, F. (2018.) *From joint to single audits – audit quality differences and auditor pairings,* Accounting and Business Research, 48:3, 321-344, DOI: 10.1080/00014788.2017.1381910, pristup: [30. 8. 2018.].

[34] Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., Kettunen, J. M., (2012.) *Struggle Over Joint Audit: On Behalf of Public Interest?* (October 10, 2012). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2176729 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2176729, pristup: [30. 8. 2018.].

[35] Haak, M., Muraz, M., Zieseniß, R. (2018.) *Joint Audits: Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees?*, Accounting in Europe, 15:1, 55-80, DOI: 10.1080/17449480.2018.1440611, pristup: [30. 8. 2018.].

[36] Zerni M., Haapamäki, E., Järvinen, T., Niemi, L. (2012.) Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits, European Accounting Review, 21:4, 731-765, DOI: 10.1080/09638180.2012.678599.

vizije. Takav pristup sasvim sigurno zahtijeva trud i vrijeme oko koordinacije posla. U tom smislu, neizbježna su određena dupliranja i ponavljanja pogotovo ako se radi o područjima ključnih poslovnih rizika što u konačnici izaziva veće troškove. Postoje empirijska istraživanja koja potvrđuju kako zajednička revizija doprinosi kvaliteti revizije. Isto tako postoje dokazi kako se koncentracija revizora smanjuje gdje postoji zajednička revizija. Međutim, puno su intenzivnije kritike i dokazi kako zajednička revizija povećava troškove (revizijske naknade). Dokazi temeljeni na provedenim istraživanjima imaju i svoja ograničenja. U tom smislu, nije dovoljno razmatrati samo utjecaj jednog čimbenika na drugi, već je potrebno uzeti u obzir i ostale **čimbenike** revizijskog tr**žišta i okruženja u kojem se zajednička revizija** obavlja. U tom smislu, mnogi čimbenici utjecaja regulacije na obavljanje zajedničke revizije nisu poznati kao što je primjerice, ograničenje metodologije, dostupnosti podataka i slično. Uvažavajući sve navedeno, može se zaključiti kako je djelovanje zajedničke revizije složeno pitanje koje se ne odnosi samo na pitanje koncentracije na revizijskom tržištu, revizijske kvalitete ili dodatnih troškova, već i o nizu drugih čimbenika koji regulatori moraju uzeti u obzir ako razmatraju uvođenje obvezne zajedničke revizije za određene kategorije obveznika.

Literatura:

1. André, P., Broye, G., Pong, A., Schatt, A. (2015.) *Are Joint Audits Associated with Higher Audit Fees?*, European Accounting Review, 25:2, 245-274, DOI: 10.1080/09638180.2014.998016, pristup: [30. 8. 2018.].
2. Audousset-Coulier, S. (2014.) *Audit Fees in a Joint Audit Setting*, European Accounting Review, 24:2, 347-377, DOI: 10.1080/09638180.2014.892787.
3. Audousset-Coulier, S., *'Two Big' or Not 'Two Big'? - The Consequences of Appointing Two Big 4 Auditors on Audit Pricing in a Joint Audit Setting* (August 1, 2012). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2083871 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2083871 pristup: [30. 8. 2018.].
4. Cédric L., Ratzinger-Sakel, N. V. S., Kettunen, J. (2016.) *Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects*, European Accounting Review, 26:2, 311-339, DOI: 10.1080/09638180.2016.1152558.
5. Danish Financial Statement Act (2001.) Basis for Conclusions.
6. European Commission, *Green paper - lessons from the Crises* dostupno an http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0561_/com_com(2010)0561_en.pdf, pristup: pristup: [30. 8. 2018.].
7. Gonthier-Besacier, N. and Schatt, A. (2007.) *Determinants of audit fees for French quoted firms*, Managerial Auditing Journal, 22(2), pp. 139-160, pristup: [30. 8. 2018.].
8. Haak, M., Muraz, M., Zieseniß, R. (2018.) *Joint Audits: Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees?*, Accounting in Europe, 15:1, 55-80, DOI: 10.1080/17449480.2018.1440611, pristup: [30. 8. 2018.].
9. Holm, C., Thinggaard, F. (2018.) *From joint to single audits – audit quality differences and auditor pairings,* Accounting and Business Research, 48:3, 321-344, DOI: 10.1080/00014788.2017.1381910, pristup: [30. 8. 2018.].
10. https://isca.org.sg/media/777091/ags-10-july-2015.pdf, pristup [30. 8. 2018.].
11. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), Institute of Public Auditors in Germany, Incorporated Association) IDW Auditing Standard 208.
12. Kermiche, L., Piot, C., *The Audit Market Dynamics in a Mandatory Joint Audit Setting – The French Experience*, Journal of Accounting, Auditing and Finance, 2017, à venirDOI : #10.1177/0148558X16680716, pristup: [30. 8. 2018.].
13. Lesage, C. and Ratzinger-Sakel, N. V. S., Kettunen, J. M. (2012.) *Struggle Over Joint Audit: On Behalf of Public Interest?* (October 10, 2012). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2176729 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2176729 pristup: [30. 8. 2018.].
14. Piot, C. and Janin, R. (2007.) *External auditors, audit committees and earnings management in France*, European Accounting Review, 16(2), pp. 429-454., pristup: [30. 8. 2018.].
15. *Proposal for a Directive of the European parliament and of the council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts* dostupno na: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_en.pdf.
16. Quick, R., Warming-Rasmussen (2005.) *The impact of MAS on perceived auditor independence – some evidence from Denmark*, Accounting Forum, 29, pp. 137-168., pristup: [30. 8. 2018.].
17. Ratzinger-Sakel, N. V. S., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., Lesage, C. (2013.) *Joint Audit: Issues and Challenges for Researchers and Policy-Makers*, Accounting in Europe, 10:2, 175-199, DOI: 10.1080/17449480.2013.834725, pristup: [30. 8. 2018.].
18. Sever Mališ, S. (2015.) *Izazovi u regulaciji nerevizijskih usluga*, stručni članak, Računovodstvo i financije, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, br. 11., str. 57-62.
19. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012.) *Revizija – načela, postupci, slučajevi*, HZRIF, Zagreb.
20. Thinggaard, F. and Kiertzner, L., *Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement*. International Journal of Auditing, Vol. 12, No. 2, pp. 141-158, July 2008. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1158746 or http://dx.doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00377, pristup: [30. 8. 2018.].
21. Thinggaard, F., Kietzner L., (2008.) *Determinants of audit fees: Evidence from a small capital market with a joint audit requirement*, International Journal of Auditing, 12(2), pristup: [30. 8. 2018.].
22. *Zakon o reviziji*, Nar. nov., br. 127/2017.
23. Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., Niemi, L. (2012.) *Do Joint Audits Improve Audit Quality?* Evidence from Voluntary Joint Audits, European Accounting Review, 21:4, 731-765, DOI: 10.1080/09638180.2012.678599, pristup: [30. 8. 2018.].

KONZULTACIJE I SAVJETI

(u cijeni pretplate na časopis RIF):

TELEFONOM:

01 / 4686 506
svakodnevno od 8 do 13 sati

OSOBNO:

po dogovoru sa savjetnicima
od 13 do 15 sati

e-mail: rif@rif.hr

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

Stručni članak UDK 657.6

Angažman uvida u financijskim izvještajima

Prema Zakonu o računovodstvu, obvezi revizije podliježu godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni odnosno konsolidirani podatci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta: - iznos ukupne aktive 15.000.000,00 kuna, - iznos prihoda 30.000.000,00 kuna i - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25. Međutim, u ostalim slučajevima koji ne zahtijevaju detaljne revizorske postupke, revizori se mogu angažirati da obave uvid u financijske izvještaje. U tim angažmanima revizor ne provodi procese revizije nego putem razgovora s odgovornim osobama i analitičkim postupcima obavlja pojednostavljeni pregled pozicija financijskih izvještaja. Tako će u tekstu autor detaljnije objasniti postupak i značajke samog postupka uvida i razjasniti razliku u odnosu na posao revizije.

1. KRATKO O UVIDU U FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

Situacije u kojima će društvo najčešće angažirati revizora da obavi uvid u financijske izvještaje su one u kojima se radi o relativno malom poduzeću gdje ne postoji zakonska obveza revizije. Međutim, radi veće kontrole pozicija financijskih izvještaja i potvrde da su sami financijski izvještaji realno i objektivno iskazani, društvo se odlučuje napraviti neki oblik pregleda. Osim toga, uvid je kao takav zakonski obvezan kod neprofitnih organizacija i to prema Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Nar. nov., br. 121/14.), gdje financijski izvještaji neprofitne organizacije koja je u prethodnoj godini imala ukupan prihod od tri do uključivo deset milijuna kuna podliježe revizijskom uvidu. Nadalje, osim zbog navedene zakonske obveze revizor može obaviti uvid i kod društava koji su obveznici revizije, ali žele napraviti dodatan pregled na datume koji su različiti od datuma financijske godine društva, npr. 30. lipnja ili 30. rujna. Postupci i radnje koje revizor obavlja u redovitoj reviziji sveobuhvatniji su nego kod uvida, pa je samim time i cijena uvida niža od cijene revizije financijskih izvještaja. Pri tome, kod revizorskog izvještaja revizor će navesti da su financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama prikazani objektivno i realno, dok kod uvida revizor na temelju pregleda (koji je skraćen u odnosu na reviziju financijskih izvještaja) navodi da **ništa nije skrenulo njegovu pozornost i uzrokovalo da povjeruje kako financijski izvještaji nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.** Tako sastavljen oblik revizorovog mišljenja zove se **negativno uvjerenje,** iz razloga što njime revizor daje do znanja korisnicima izvještaja da u tijeku pregleda **nije naišao na činjenice** koje bi ga navele na drukčije mišljenje. Samim time može se zaključiti kako je razina uvjerenja koju revizor daje kod uvida niža od one u reviziji, premda niti revizorsko mišljenje ne daje apsolutno uvjerenje da su financijski izvještaji fer i istiniti u svim elementima. Tako se dolazi do zaključka da revizija daje razumnu razinu uvjerenja, dok uvid daje ograničeno uvjerenje.

Revizorskim odgovornostima i zahtjevima koje je potrebno provesti prilikom postupka uvida, bavi se Međunarodni standard za angažmane uvida u povijesne financijske izvještaje 2400 (u daljnjem tekstu: MSU 2400). To bi značilo da ukoliko revizor provodi proces uvida, takav **angažman se ne odnosi na odredbe Međunarodnih revizorskih standarda** nego samo na odredbe MSU-a 2400. Naravno, revizor treba kod angažmana uvida postupati sukladno Kodeksu etike za profesionalne računovođe (Nar. nov., br. 106/16.), koji je izdao Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA)), kao što bi postupao i u reviziji financijskih izvještaja društva. Kod provedbe uvida u financijske izvještaje revizor treba primijeniti sva etička načela koja uređuju profesionalne odgovornosti revizora (jednako kao i kad obavlja reviziju), tj. neovisnost, poštenje, objektivnost, profesionalnu kompetentnost i dužnu pažnju, povjerljivost i profesionalno ponašanje. Čitajući MSU 2400, može se primijetiti kako posao uvida obavlja praktičar, tj. profesionalni računovođa, no takvu titulu dobiva osoba koja je član IFAC-ove članice, a to su u Republici Hrvatskoj: Hrvatska revizorska komora i Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. Kako je time svaki član revizorske komore ujedno i profesionalni računovođa, tako su samim time praktičari u praksi izjednačeni s revizorima.

Standard MSU 2400 određuje da za svrhu izražavanja negativnog uvjerenja u izvještaju o uvidu, revizor treba prikupiti dostatne i primjerene dokaze pomoću:

- pitanja upućenih odgovornim osobama i
- analitičkih postupaka kako bi mogao stvoriti zaključke.

Kako standard i nalaže, revizor treba provesti sve potrebne postupke za obavljanje uvida u financijske izvještaje koji od njega zahtijevaju:

- zahtjevi iz MSU-a
- zahtjevi ustanovljeni primjenjivim zakonom ili regulativom, uključujući i zahtjeve dodatnog izvješćivanja sadržanih u primjenjivim zakonima ili regulativama
- preuzeti angažman uvida i zahtjeve izvještavanja.

Razina materijalnosti kod obavljanja uvida, jednaka je kao i kod obavljanja revizije, osim u slučajevima kada je materijalnost dogovorena ugovorom (uputama) o uvidu od strane grupnog revizora koja zahtijeva uvid u društvo. Isto tako dodatnim postupcima druge vrste, koriste se dokazni testovi detalja, ali i eksterne konfirmacije kako bi se potvrdilo negativno uvjerenje o financijskim izvještajima društva. Međutim i u takvim okolnostima, daje se **umjerena razina uvjerenja da informacije podvrgnute uvidu ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja odnosno da su financijski izvještaji prihvatljivi. Kod revizije je slučaj da se daje razumna razina uvjerenja, a to znači da su financijski izvještaji u skladu s okvirom (MSFI ili HSFI) financijskog izvještavanja odnosno da u svim značajnim dijelovima odgovaraju okviru financijskog izvještavanja.**

Kako bi se lakše prikazala razlika između revizije financijskih izvještaja i unaprijed dogovorenih postupaka financijskih informacija (angažmana uvida), u nastavku je dan pregled u vidu tablice.

Opseg	Revizija financijskih izvještaja	Uvid u financijske izvještaje
Razina uvjerenja	razumna razina uvjerenja	umjerena razina uvjerenja
Opseg posla	određuje revizor prema MRevS-u	određuju ugovoreni uvjeti i zahtjevi MSU-a 2400
Korisnici izvještaja	dioničari i cjelokupna javnost	stranke koje su dogovorile uvid
Mišljenje	pozitivno mišljenje	negativno mišljenje

2. PLANIRANJE ANGAŽMANA UVIDA

Prije negoli revizor prihvati angažman uvida, jednako kao kod revizije, revizor i klijent trebaju dogovoriti uvjete angažmana i opseg samog uvida. Dogovoreni uvjeti navest će se **u pismu o preuzimanju angažmana** ili u drugom prikladnom obliku pisanog sporazuma kao što je ugovor. U interesu je i revizora i klijenta da revizor dostavi pismo o preuzimanju angažmana, dokumentirajući ključne uvjete imenovanja. Premda se oblik i sadržaj pisma o preuzimanju angažmana može razlikovati, pitanja koja treba uključiti u pismo o preuzimanju angažmana uvida obuhvaćaju:

- cilj usluge koja će se obaviti
- odgovornost uprave za financijske izvještaje
- djelokrug uvida, uključujući poziv na MSU-ove
- neograničeni pristup bilo kojim evidencijama, dokumentaciji i drugim traženim informacijama u vezi s uvidom
- nabrojiti izvještaje za koje se očekuje da će se izdati mišljenje
- činjenicu da se od angažmana ne može očekivati otkrivanje pogrešaka, nezakonitosti i drugih nepravilnosti, primjerice prijevara i utaja koje mogu postojati
- izjavu da se revizija neće obavljati i da se revizijsko mišljenje neće izraziti.

Tijekom planiranja uvida u financijske izvještaje revizor treba upoznati poslovanje društva uključujući i sagledavanje organizacije samog društva, njegovog računovodstvenog sustava, značajki poslovanja i vrstu njegove imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Kako se testiranje provodi propitkivanjem odgovornih osoba, ali i analitičkim postupcima, bitno je da revizor stekne razumijevanje kako bi mogao oblikovati odgovarajuće upite i odrediti odgovarajuće postupke te na taj način dobiti točne i provjerene informacije vezane uz financijske izvještaje društva.

Primjer pisma o preuzimanju angažmana uvida prikazan je u nastavku:

Predmet: Angažman uvida u financijske izvještaje

Upravnom odboru društva ABC d.o.o.

Vi (društvo ABC d.o.o.) ste tražili uvid u financijske izvještaje opće namjene Društva ABC, koji obuhvaća izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20XX. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama glavnice i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu i sažetak značajnih računovodstvenim politika i ostale objašnjavajuće informacije. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana uvida.

Naš uvid ćemo obaviti s ciljem izražavanja našeg zaključka o financijskim izvještajima. Naš zaključak, ako bude nemodificiran, bit će u obliku „Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu fer prezentacija, u svim značajnim odrednicama, (ili ne daju istinit i fer prikaz) financijskog položaja Društva na [datum] i njegove financijske uspješnosti i novčanih tokova za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).”

Mi ćemo obaviti naš uvid u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida MSU 2400, Angažman uvida u povijesne financijske izvještaje. MSU 2400 zahtijeva od nas da zaključimo je li nešto skrenulo našu pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. MSU 2400 također zahtijeva od nas da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Mi ćemo obaviti postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta prema primjerenosti i primjenjivanja analitičkih postupaka, te ocijeniti pribavljene dokaze. Mi ćemo također obaviti dodatne postupke ako spoznamo pitanja koja uzrokuju da povjerujemo kako financijski izvještaji kao cjelina mogu biti značajno pogrešno prikazani. Ti postupci se obavljaju kako bi nam omogućili da izrazimo naš zaključak o financijskim izvještajima u skladu s MSU-om 2400. Postupci koje će se odabrati ovisit će o onom što mi smatramo nužnim primjenjujući našu profesionalnu prosudbu, temeljenu na našem razumijevanju Društva ABC i njegovog okruženja i našem razumijevanju MSFI-ova i njihove primjene u kontekstu djelatnosti.

Uvid nije revizija financijskih izvještaja, stoga:

(a) postoji razmjerno viši rizik nego što bi bio u reviziji, da svako značajno pogrešno prikazivanje koje može postojati u financijskim izvještajima podvrgnutim uvidu može biti neotkriveno uvidom, čak ako je uvid ispravno obavljen u skladu s MSU-om 2400.

(b) u izražavanju našeg zaključka temeljem uvida u financijske izvještaje, u našem izvješću o financijskim izvještajima će se izraziti suzdržanost od izražavanja bilo kakvog revizijskog mišljenja o financijskim izvještajima.

Naš uvid obavit ćemo na osnovi toga da [menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje] potvrde i razumiju da snose odgovornost:

(a) za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima14

(b) za onakve interne kontrole kakve [menadžment] odredi da su nužne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji

su bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške i

(c) osigurati nam:

(i) pristup svim informacijama za koje [menadžment] spozna da su relevantne za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja, kao što su evidencije, dokumentacija i ostala pitanja

(ii) dodatne informacije koje mi možemo zahtijevati od [menadžmenta] za svrhu uvida i

(iii) neograničeni pristup osobama unutar Društva ABC od kojih smo odredili da je nužno pribaviti dokaze.

Kao dio našeg postupka uvida, mi ćemo zahtijevati od [menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje], pisane potvrde u vezi s prezentacijama koje su nam dane u vezi s uvidom.

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu suradnju s Vašim osobljem tijekom uvida.

Moguće je da će biti potrebno mijenjati oblik i sadržaj našeg izvješća u kontekstu naših nalaza iz uvida.

Molimo da nam vratite potpisan primjerak ovog pisma kao dokaz vašeg potvrđivanja i suglasnosti s aranžmanom za naš uvid u financijske izvještaje, kao i s našim odgovornostima.

Revizor d.o.o.

Potvrđuje i suglasan u ime društva ABC d.o.o.

(potpis) .....

Ime i funkcija

Datum

3. OBAVLJANJE ANGAŽMANA UVIDA

Prilikom angažmana uvida, revizor treba razmotriti pristup značajnosti kako bi primijenio navedeni kontekst u slučaju potrebe izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima. Kako kod angažmana uvida postoji veći rizik da pogrešno prikazivanje neće biti otkriveno, negoli je to kod revizije, revizorova procjena o tome što je značajno temelji se na procjeni informacija. Takve informacije koristit će revizoru prilikom izvještavanja, a bit će i od značaja onima koji se žele osloniti na te informacije, a ne na razinu uvjerenja koja se daje. Bilo da se radi o upitu, analitičkim postupcima ili dodatnim postupcima, od revizora se zahtijeva dokumentiranje, tj. pribavljanje dokaza koji podržavaju izvještaj o uvidu i dokazuju da je uvid bio obavljen u skladu s MSU-om 2400.

U praksi bi to značilo da revizor formira radne papire u kojima dokumentira svrhu, cilj, opis obavljena posla i zaključak temeljem pribavljenih dokaza kako bi potkrijepio svoje mišljenje. Naravno, dokumentacija kod angažmana uvida nije potrebna u onoj mjeri u kojoj to zahtijeva proces revizije, ali mora pružiti revizoru dokaz da se može osloniti na dobivene informacije, kao i uvjerenje u istinitost financijskih izvještaja. MSU 2400 zahtijeva od revizora provođenje upita, ponajprije menadžmentu i osobama unutar subjekta odgovornima za financijska i računovodstvena pitanja, ali i ostalim osobama koje mogu dati informacije vezane za poslovanje društva (direktoru nabave, prodaje, tehnolozima i drugim stručnjacima u društvu ako je revizoru to potrebno za razumijevanje određene pozicije financijskog izvještaja). Uz upit, MSU 2400 od revizora zahtijeva provođenje i analitičkih postupaka koji pomažu revizoru u:

- stjecanju ili ažuriranju revizorovog razumijevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i da bi mogao prepoznati područja gdje je vjerojatnije pojavljivanje značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima
- otkrivanju nedosljednosti ili odstupanja od očekivanih trendova, vrijednosti ili normi u financijskim izvještajima kao što je razina sukladnosti financijskih izvještaja s ključnim datumima, uključujući i s ključnim pokazateljima uspješnosti
- osiguravanju potvrdnih dokaza u vezi s drugim upitima ili već obavljenim analitičkim postupcima
- služenju kao dodatni postupci kada praktičar (revizor) postane svjestan pitanja koje uzrokuje da povjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani. Primjer takvog dodatnog postupka je komparativna analiza mjesečnih prihoda i iznosa rashoda po profitnim centrima, odjelima ili drugim sastavnim dijelovima subjekta kako bi se osigurali dokazi za financijske informacije sadržane u pojedinim stavkama ili objavama sadržanim u financijskim izvještajima.

Nakon što se provedu svi upiti i analize vezane uz angažman uvida, revizor može provesti dodatne postupke ako vjeruje kako financijski izvještaji mogu biti značajno pogrešno prikazani. Dodatni postupci su usmjereni na dobivanje dostatnih i primjerenih dokaza kako bi omogućili revizoru formiranje zaključka o pitanjima za koja vjeruje da mogu uzrokovati da su financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani. Takvi postupci mogu biti:

- dodatni upiti ili analitički postupci, na primjer, kroz obavljanje s većom detaljnošću ili fokusiranjem na izložene stavke (tj. na iznose ili objave u vezi s izloženim računima ili transakcijama odraženim u financijskim izvještajima) ili
- postupci drugih vrsta, na primjer, dokazni testovi detalja ili eksterne konfirmacije.

Koliko detaljno revizor treba ulaziti u pojedinu poziciju ovisi o:

- revizorovom razumijevanju/poznavanju subjekta i njegovog okruženja, uključujući i njegovih kontrola
- rezultatima procjena rizika povezanih s prethodnom revizijom (ako je to slučaj).

Ukoliko oni koji su zaduženi za upravljanje nisu reagirali primjereno i u razumnom roku, revizor će prema vlastitoj procjeni razmotriti hoće li modificirati izvještaj ili se u takvoj situaciji povući iz angažmana uvida.

4. RADNJE OBAVLJANJA ANGAŽMANA UVIDA

Radnje koje revizor obavlja prilikom angažmana uvida u financijske izvještaje obično će uključivati:

- razumijevanje poslovanja subjekta i djelatnosti u kojoj posluje
- pitanja u vezi s računovodstvenim načelima i praksom subjekta
- upite u vezi s postupcima društva pri evidentiranju, razvrstavanju i sažimanju transakcija, prikupljanju informacija za objavljivanje u financijskim izvještajima i pripremanju financijskih izvještaja
- pitanja u vezi sa značajnim tvrdnjama u financijskim izvještajima
- analitičke postupke koji uključuju:
  - usporedbu financijskih izvještaja s izvještajima iz prethodnih razdoblja
  - usporedbu financijskih izvještaja s očekivanim rezultatima i financijskim položajem
  - proučavanje odnosa elemenata financijskih izvještaja za koje se očekuje da potvrde predvidiv model temeljen na normama grane djelatnosti ili prethodnim ostvarenjima društva.

U nastavku su navedeni neki primjeri liste postupaka koje je moguće primijeniti tijekom angažmana uvida u financijske izvještaje. Naravno, popis nije sastavljen s ciljem da se svi navedeni postup-

ci primijene pri svakom uvidu nego služi kao smjernica revizoru pri uvidu. Dio liste postupaka koji revizor može primijeniti prikazuje se u nastavku:

Prikaz postupaka koji se mogu izvoditi tijekom uvida u financijske izvještaje:

Općenito

- Pribaviti bruto-bilancu i utvrditi je li u skladu s glavnom knjigom i financijskim izvještajima.
- Razmotriti rezultate revizije i uvida obavljenih u prethodnim razdobljima, uključujući zahtijevane računovodstvene prilagodbe.
- Upitati je li bilo nekih značajnijih promjena kod društva u odnosu na prethodnu godinu (primjerice, promjene u vlasništvu ili promjene u strukturi kapitala).
- *Čitati zapisnike skupština dioničara sa sjednica upravnog tijela i drugih odgovarajućih odbora kako bi se definirala pitanja koja mogu biti značajna za uvid.*
- Upitati o računovodstvenim politikama i razmotriti jesu li:
  - o u skladu s lokalnim ili međunarodnim standardima
  - o prikladno primijenjene i
  - o dosljedno primijenjene, i ako nisu, razmotriti jesu li obavljene promjene svake računovodstvene politike.
- Upitati jesu li postojale neke aktivnosti pokrenute na skupštini dioničara, na sjednicama upravnog odbora i sličnih odbora koje bi mogle utjecati na financijske izvještaje.
- Upitati o postojanju transakcija s povezanim strankama, kako su takve transakcije iskazane i jesu li povezane stranke odgovarajuće objavljene.
- Upitati o nepredviđenim događajima i čvrsto preuzetim obvezama.
- Upitati o planovima otuđivanja značajne imovine ili poslovnih segmenata.
- Pribaviti financijske izvještaje i raspraviti ih s menadžmentom.
- Razmotriti primjerenost objava u financijskim izvještajima i njihove prikladnosti u pogledu klasifikacije i predočavanja.
- Usporediti rezultate prikazane u financijskim izvještajima tekućeg razdoblja s onima prikazanima u financijskim izvještajima za usporedna prethodna razdoblja i, ako je moguće, s planovima i prognozama.
- Pribaviti od uprave objašnjenja za svaku neuobičajenu promjenu ili nedosljednost u financijskim izvještajima.
- Razmotriti učinak bilo koje neispravljene pogreške – pojedinačno i ukupno. Upoznati menadžment s pogreškama i odrediti kako će neispravljene pogreške utjecati na izvještaj o uvidu.

Osim navedenih općih pitanja, preporuka je da revizor za svaku poziciju izvještaja koja je značajna (materijalna) utvrdi da ista nema pogrešnih prikaza. Navodeći poziciju Novca i Potraživanja, u nastavku je prikazan primjer pitanja putem kojih bi se revizor mogao uvjeriti u njihovu vjerodostojnost.

Novac

- Pribaviti izvode banaka. Raspitati se kod odgovornih osoba o bilo kojoj staroj ili neuobičajenoj stavki koja nije usklađena.
- Upitati o transferima između računa novca u razdoblju prije i poslije datuma uvida.
- Upitati postoje li bilo kakve blokade računa novca.

Potraživanja

- Upitati o računovodstvenim politikama početnog evidentiranja potraživanja i utvrditi odobravaju li se bilo kakvi popusti na takve transakcije.
- Pribaviti pregled potraživanja i utvrditi je li njegov zbroj usklađen s bruto-bilancom.
- Pribaviti i razmotriti objašnjenja značajnih odstupanja salda računa u odnosu na prethodna razdoblja ili u odnosu na očekivanja.
- Pribaviti starosnu strukturu potraživanja od kupaca.
- Upitati o razlozima neuobičajeno velikih računa, potražnih salda računa ili bilo kakvih drugih neuobičajenih salda te upitati o naplativosti potraživanja.
- Upitati o metodi identificiranja računa "s usporenom naplatom" i određivanja ispravaka za sumnjiva potraživanja te razmatrati njihovu prikladnost.
- Upitati o primijenjenim postupcima kako bi se osiguralo odgovarajuće razgraničenje transakcija prodaje i vraćanja prodane robe.
- Upitati predstavljaju li računi robe poslane u komisiju i ako je tako, jesu li obavljene korekcije radi poništavanja tih transakcija i uključivanja robe u stavku zaliha.
- Upitati jesu li neka velika odobrenja u vezi s iskazanim prihodom dana poslije datuma bilance i jesu li za takve svote napravljeni ispravci.

Isto kao su postavljeni upiti za navedene pozicije financijskih izvještaja, tako bi revizor trebao provesti slične procedure i za ostale pozicije u financijskom izvještaju, čiji opseg provođenja bi trebao ovisiti o značajnosti pojedine pozicije i o potencijalno otkrivenim pogreškama. Osim toga, na revizoru je da postavi upite i o događajima nastalim nakon datuma financijskih izvještaja koji mogu zahtijevati prepravljanje financijskih izvještaja ili objavljivanja u financijskim izvještajima.

5. IZVJEŠĆE O ANGAŽMANU UVIDA

Pri završetku obavljanja angažmana uvida i nakon što revizor da konačnu ocjenu svih prikupljenih informacija, donijet će se odluka o vrsti izvještaja koji će se izdati. Ako revizor u tijeku obavljanja uvida ne nađe činjenice koje bi upućivale da financijski izvještaji nisu u skladu s financijskim okvirom izvještaja, izdat će iskaz negativnog uvjerenja. Takvo uvjerenje zapravo je pozitivno odnosno mišljenje bez modifikacije u kojem revizor izjavljuje da se slaže s financijskim izvještajima. Kada temeljem obavljenog posla revizor procijeni da informacije dobivene tijekom uvida upućuju na to da financijski izvještaj ne daje istinit i fer prikaz u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, iskazat će modificirani izvještaj. Oba oblika izvještaja (i negativno i modificirano) trebaju sadržavati i rečenicu da nije obavljena revizija i da se zato ne izražava revizijsko mišljenje. Stoga, izvještaj o uvidu u financijske izvještaje treba sadržavati sljedeće osnovne elemente:

- Primjereni naslovnik
- Izvješće o financijskim izvještajima
- Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje
- Revizorova odgovornost
- Zaključak
- Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima
- Potpis
- Datum izvješća
- Adresa.

Zaključak o uvidu treba sadržavati izjavu kako revizoru nije ništa skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da vjeruje kako financijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (ili „nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama") u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (negativno uvjerenje). Ukoliko revizor u tijeku

uvida uoči neki problem odnosno neslaganje s upravom društva oko pojedine pozicije izvještaja, revizor treba:

- izraziti zaključak s rezervom na dano negativno uvjerenje ili
- kada je učinak rezerve značajan i prožima financijske izvještaje tada se izdaje negativna izjava da financijski izvještaji ne daju istinit i fer prikaz (u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja).

Kada revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze za formiranje zaključka, on će zaključiti da se nikakva razina uvjerenja ne može pružiti te u takvom slučaju ne daje nikakvo uvjerenje odnosno suzdržava se od zaključka.

Datum izvještaja angažmana uvida je onaj kada je uvid okončan, što uključuje provedbu postupka u vezi s događajima nastalima do datuma izvještaja, a nikako prije datuma odobrenja financijskih izvještaja od strane uprave, budući da je revizorova odgovornost izvijestiti o financijskim izvještajima onakvima kakve je sastavio i predočio upravi. U nastavku su navedeni primjeri pozitivnog izvještaja (s izražavanjem negativnog uvjerenja) i primjeri izvještaja o uvidu različitih od pozitivnih.

Primjer pozitivnog izvještaja

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O UVIDU za društvo ABC d.o.o.

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima

Obavili smo uvid u priložene financijske izvještaje Društva ABC, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31. prosinca 20XX. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Menadžmentova odgovornost za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju tih financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Praktičarova (revizorova) odgovornost

Naša odgovornost je izraziti zaključak o priloženim financijskim izvještajima. Naš uvid smo obavili u skladu s Međunarodnim standardom za angažman uvida MSU 2400, Angažmani uvida u povijesne financijske izvještaje. MSU 2400 zahtijeva od nas da zaključimo je li nam nešto skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji, kao cjelina, nisu sastavljeni u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ovaj standard također zahtijeva da postupimo u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Uvid u financijske izvještaje u skladu s MSU-om 2400 je angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Praktičar (revizor) obavlja postupke, koji se prvenstveno sastoje u postavljanju upita menadžmentu i drugima unutar subjekta, prema primjerenosti i primjenjivanju analitičkih postupaka te ocjenjuje pribavljene dokaze.

Obavljeni postupci uvida su značajno manji od onih koji se obavljaju u reviziji koja se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Prema tome, ne izražavamo revizijsko mišljenje o tim financijskim izvještajima.

Zaključak

Temeljem našeg uvida, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako ti financijski izvještaji nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili ne prikazuju istinito i fer) financijski položaj Društva ABC na 31. prosinca 20XX. godine, i njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja za male i srednje subjekte.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Potpis]

[Datum izvješća]

[Adresa]

Primjeri izvještaja o uvidu različitih od pozitivnih:

Rezerva za odstupanja od Međunarodnih računovodstvenih standarda

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O UVIDU za društvo ABC d.o.o.

<sve isto kao kod pozitivnog izvještaja>

Osnova za zaključak s rezervom

Zalihe Društva se iskazuju u izvještaju o financijskom položaju u xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže, nego ih je iskazao isključivo po trošku što predstavlja odstupanje od zahtjeva okvira financijskog izvještavanja (XYZ Zakon) jurisdikcije X. Evidencije Društva pokazuju da bi bio potreban ispravak zaliha u iznosu xxx za njihovo svođenje na neto nadoknadivu vrijednost da je menadžment iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je. U skladu s tim, troškovi prodanih proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica bi se smanjili xxx, xxx i xxx, svaki.

Zaključak s rezervom

Temeljem našeg uvida, osim za učinke pitanja opisanih u odjeljku s osnovom za zaključak s rezervom, ništa nam nije skrenulo pozornost što bi uzrokovalo da povjerujemo kako financijski izvještaji Društva ABC nisu sastavljeni, u svim značajnim odrednicama, u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ Zakon) jurisdikcije X.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Potpis]

[Datum izvješća]

[Adresa]

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

Negativni izvještaj za odstupanja od Međunarodnih računovodstvenih standarda

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA O UVIDU za društvo ABC d.o.o.

<sve isto kao kod pozitivnog izvještaja>

Osnova za negativni zaključak

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, Društvo nije konsolidiralo financijske izvještaje podružnice XYZ koju je Društvo steklo tijekom 20XX., a zbog toga što Društvo još nije moglo utvrditi fer vrijednosti na dan stjecanja određene značajne imovine i obveza podružnice. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, podružnica je trebala biti obuhvaćena konsolidacijom jer ju Društvo kontrolira. Da je podružnica XYZ bila konsolidirana to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih financijskih izvještaja.

Negativni zaključak

Temeljem našeg uvida, zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za negativni zaključak, konsolidirani financijski izvještaji Društva ABC nisu fer prezentirani, u svim značajnim odrednicama, (ili ne prikazuju istinito i fer) financijski položaj Društva ABC i njegovih podružnica na 31. prosinca 20XX. godine i njihovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Potpis]

[Datum izvješća]

[Adresa]

6. ZAKLJUČAK

Provedba angažmana uvida u financijske izvještaje zahtijeva nižu razinu uvjerenja koje naručitelj uvida dobiva od one koja je potrebna u revizorskom procesu. U procesu uvida provode se postupci dokumentiranja dokaza koji su u pogledu standarda manje opsežni, nego kod revizije financijskih izvještaja. Međutim, provođenje postupaka angažmana uvida i donošenja zaključka samo temeljem postupaka upita i analitičkih procedura u većini slučajeva kompleksnije je i zahtjevnije od donošenja zaključaka na temelju revizorskih postupaka. Navedeno proizlazi iz činjenice da je povećan naglasak na revizorovom iskustvu i revizorovoj procjeni dokumentacije koju je potrebno testirati. Samo uz te kvalitete revizor će angažman uvida moći odraditi u skladu s revizorskim standardima i pravilima struke, bez sumnje da u financijskim izvještajima nije uočio značajne pogreške.

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

Kolektivni ugovori u državnom i javnom sektoru

Redaktorica:
dr. sc. Marija Zuber

Izdanje:
Zagreb, 2018, 308. str.

Cijena tiskanog izdanja:
150,00 kuna
• akcijska cijena na seminaru **100,00 kuna**

Cijena Internet izdanja:
150,00 kuna
• akcijska cijena na seminaru **100,00 kuna**

(PDV uključen u cijenu)

Zbirka Kolektivni ugovori u državnim i javnim službama sadrži tekstove kolektivnih ugovora kojima su uređena prava državnih službenika i namještenika i službenika i namještenika u javnim službama. Riječ je o kolektivnim ugovorima sklopljenima krajem 2017. i u prvom polugodištu 2018. godine, na određeno vrijeme, za slijedeće četverogodišnje razdoblje. Uz tekst Kolektivnog ugovora za državne službenike i namještenike i Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama navedena su tumačenja povjerenstva ovlaštenog za tumačenje određenog kolektivnog ugovora. Tumačenja su navedena uz odgovarajući članak na koji se odnosi dano tumačenje, a obuhvaćaju odgovore objavljene do 15. rujna 2018. godine.

RAČUNOVODSTVO financije® Detaljnije informacije o pojedinim izdanjima potražite na **www.rif.hr**

Prof. dr. sc. BORIS TUŠEK
PETRA HALAR, mag. oec.
Ekonomski fakultet - Zagreb

Stručni članak UDK 657.6

Mapa uvjerenja kao učinkovit alat koordinacije i oslanjanja funkcije interne revizije

Globalni Institut internih revizora (engl. The Institute of Internal Auditors Global) je u veljači 2018. godine objavio Dodatnu smjernicu, Praktični vodič – Opći pod naslovom „Koordinacija i oslanjanje: razvijanje mape uvjerenja" koji, prema novom i poboljšanom Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja iz 2015. godine, čini dio Preporučenih smjernica. Svrha Praktičnog vodiča je osiguravanje detaljnijih smjernica i uputa, prikazivanje tehnika i praktičnih primjera te pristupa korak – po – korak koji trebaju pomoći internim revizorima prilikom oblikovanja i izrade mape uvjerenja (engl. Assurance Map) koja predstavlja učinkovit alat koordinacije i oslanjanja funkcije interne revizije na ostale interne i eksterne pružatelje uvjerenja kako bi se osigurala primjerena pokrivenost uvjerenjem te ponavljanje angažmana svelo na najmanju moguću mjeru.

Autori u radu detaljno prikazuju ključne smjernice novog Praktičnog vodiča koji sistematizirano određuje, definira i opisuje pet međusobno povezanih koraka izrade mape uvjerenja kojom se dokumentira pokrivenost uvjerenjem i omogućava djelotvorno korištenje resursa minimizirajući ponavljanje posla.

1. UVOD

Općenito, rizik se može promatrati kao „vjerojatnost nastanka nekog događaja koji će imati posljedice na ostvarivanje ciljeva organizacije. Obično se izražava u terminima posljedica i vjerojatnosti nastanka."[1] Dakle, rizik karakterizira neizvjesnost ili nesigurnost ostvarivanja unaprijed postavljenih ciljeva poduzeća. „Neizvjesnost, odnosno rizik, ima i pozitivan i negativan aspekt, s obzirom da se može odnositi na priliku za postizanje veće vrijednosti za poduzeće ili na mogućnost, odnosno prijetnju smanjenja njegove vrijednosti. S obzirom da u okruženju u kojem posluje, poduzeću nije unaprijed zajamčen razvitak i opstanak, suočavanje s neizvjesnostima je konstantan izazov za menadžment poduzeća, koji mora odrediti razinu neizvjesnosti, odnosno rizika, kojeg je spreman snositi."[2] U tom smislu, menadžment poduzeća treba razviti odgovarajući proces upravljanja rizicima kako bi se maksimizirala i postigla veća vrijednost za poduzeće, a minimiziralo smanjenje njegove vrijednosti. Upravljanje rizicima (engl. *Risk Management*) predstavlja „proces identificiranja, analiziranja, procjenjivanja, nadziranja i priopćavanja rizika povezanih s bilo kojom aktivnošću, funkcijom ili procesom na način kojim će se osposobiti organizaciju za minimizaciju gubitaka i maksimizaciju mogućnosti."[3] Sukladno navedenoj definiciji, proces upravljanja rizicima sastoji se od četiri međusobno povezane faze koje uključuju:[4]

1. identificiranje rizika povezanih s pojedinim poslovnim ciljevima
2. procjenjivanje rizika u smislu mogućnosti (vjerojatnosti), značajnosti i vremena njihova nastanka te vrednovanja potencijalnih posljedica i, povezano s tim, utvrđivanja (rangiranja) prioritetnih rizika
3. odlučivanje o tome kako postupati s identificiranim rizicima i
4. nadziranje.

Kvalitetno i djelotvorno upravljanje rizicima treba kontinuirano stvarati dodanu vrijednost za poduzeće i sve njegove interesno-utjecajne skupine i to tako da proces bude implementiran u sve organizacijske aktivnosti čime se osigurava:[5]

- razumijevanje rizika kojima je poduzeće izloženo
- osiguranje uvjerenja o tome da su ugrađene odgovarajuće strategije i postupci smanjenja rizika koji ugrožavaju ostvarivanje planiranih ciljeva poduzeća
- postojanje i adekvatno funkcioniranje ugrađenih internih kontrola kao instrumenata upravljanja rizicima poduzeća te
- anticipiranje promjena u okolini.

Za ostvarivanje učinkovitog i djelotvornog procesa upravljanja rizicima poduzeća svaki sudionik mora ispuniti svoje specifične ovlasti i odgovornosti, započevši od menadžmenta, direktora upravljanja rizicima, odbora pa sve do funkcije interne revizije te ostalih internih i eksternih pružatelja uvjerenja. „S obzirom da zastupaju

[1] The Institute of Internal Auditors UK and Ireland (2000.) Training Courses. London: The Institute of Internal Auditors UK and Ireland, str. 5.

[2] Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.) Interna revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 107.

[3] The Institute of Internal Auditors UK and Ireland (2000.): *op. cit.*, str. 5.

[4] Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.): *op. cit.*, str. 281.

[5] The Institute of Internal Auditors UK and Ireland (2000.): *op. cit.*, str. 5.

interese vlasnika, upravljačke strukture imaju vitalnu ulogu u nadziranju menadžmentovog pristupa procesu upravljanja rizicima te definiranju apetita rizika (engl. *Risk Appetite*) poduzeća, odnosno razine izloženosti rizicima koju je poduzeće spremno prihvatiti."[6] Jedna od ključnih odgovornosti odbora[7] je dobiti uvjerenje da se poslovni procesi poduzeća odvijaju u skladu s postavljenom strategijom i ciljevima što se ostvaruje kada su procesi upravljanja rizicima poduzeća učinkoviti, tako da minimiziraju i svode rizike na prihvatljive razine.[8] Pri tome se odbor oslanja na informacije pružene od internih i eksternih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja. „Već je navedeno kako je jedan od glavnih zahtjeva odbora direktora, odnosno nadzornog odbora u dvorazinskom sustavu korporativnog upravljanja, stjecanje uvjerenja o djelotvornosti procesa upravljanja rizicima i odgovarajućem upravljanju značajnim rizicima. Jedan od izvora pružanja tog uvjerenja je i interna revizija, neovisna, savjetodavna, funkcija procjenjivanja koja je ustanovljena kao pomoć i podrška menadžmentu, ali i poduzeću u cjelini. (...) Važno je istaknuti kako se temeljna odgovornost interne revizije vezana za taj proces odnosi na pružanje neovisnog jamstva upravi o djelotvornosti upravljanja rizicima."[9] Upravo oblikovanje i izrada mape uvjerenja (engl. *Assurance Map*), koja osigurava racionalno donošenje odluka koje je temeljeno na kvalitetnim, pravodobnim i relevantnim informacijama, je zadatak koji će se najčešće dodijeliti funkciji interne revizije koja će je i koristiti prilikom planiranja interne revizije.[10]

Globalni Institut internih revizora (engl. *The Institute of Internal Auditors Global*) je u veljači 2018. godine objavio Praktični vodič – Opći pod naslovom „Koordinacija i oslanjanje: razvijanje mape uvjerenja"[11] koji, prema novom i poboljšanom Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja iz 2015. godine, čini dio Preporučenih Dodatnih smjernica. Svrha Praktičnog vodiča je osiguravanje detaljnijih smjernica i uputa, prikazivanje tehnika i praktičnih primjera te pristupa korak – po – korak koji trebaju pomoći internim revizorima prilikom oblikovanja i izrade mape uvjerenja koja predstavlja učinkovit alat koordinacije i oslanjanja funkcije interne revizije na ostale interne i eksterne pružatelje uvjerenja kako bi se osigurala primjerena pokrivenost uvjerenjem te ponavljanje angažmana svelo na najmanju moguću mjeru. Prema tome, u radu se detaljno prikazuje sadržaj i ključne smjernice novog Praktičnog vodiča koje definiraju i opisuju pet međusobno povezanih koraka razvoja mape uvjerenja kojom se dokumentira pokrivenost uvjerenjem i omogućava djelotvorno korištenje resursa minimizirajući ponavljanje posla od strane različitih internih i eksternih pružatelja uvjerenja.

[6] Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.): *op.cit*., str. 123.

[7] U suvremeno doba jedan od ključnih internih nadzornih mehanizama korporativnog upravljanja predstavljaju odbori. Postoje dva osnovna načina organizacije odbora. Prvi je jednorazinski koji podrazumijeva osnivanje jedinstvenog odbora direktora i koji je specifičan za angloamerički model korporativnog upravljanja, dok je drugi dvorazinski model kojeg karakterizira uspostava i organizacija dvaju odbora: nadzornog i upravnog odbora i koji je specifičan za kontinentalni model korporativnog upravljanja. Više o odboru direktora, nadzornom odboru, upravnom odboru, revizijskom odboru: Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.): *op. cit*., str. 401-437. i Tipurić, D. (2007.) Nadzorni odbor i korporativno upravljanje. Zagreb: Sinergija nakladništvo.

[8] Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2018.) Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map. IPPF: Recommended Guidance: Supplemental Guidance – Practice Guide - General. Lake Mary, Florida, USA: The IIA Global, str. 4.

[9] Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.): *op. cit*., str. 128.

[10] Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 5.

[11] The International Professional Practices Framework: Recommended Guidance: Supplemental Guidance – Practice Guide – General: "Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map". Više o tome: The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 1-18.

2. RAZVIJANJE MAPE UVJERENJA PREMA MEĐUNARODNOM OKVIRU PROFESIONALNOG DJELOVANJA

Interna revizija, koja uz eksternu i državnu reviziju čini značajan segment cjelokupne revizijske profesije, u posljednje je vrijeme postala nezamjenjiva nadzorna i savjetodavna funkcija upravljačkih struktura poduzeća odnosno, drugim riječima, postala je u pravom smislu riječi interni nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja. Prema tome, da bi interni revizori mogli na odgovarajući način ispunjavati rastuće zahtjeve koji se danas postavljaju pred funkciju interne revizije, a koji se primarno odnose na stvaranje dodane vrijednosti poduzeću kroz procjenjivanje i poboljšavanje učinkovitosti i djelotvornosti sustava internih kontrola, procesa upravljanja rizicima i korporativnog upravljanja, potrebno je da profesija interne revizije ima na međunarodnoj razini uspostavljen okvir rada i djelovanja kroz definirane minimalne smjernice, metodologiju, koncepte i tehnike rada. Globalni Institut internih revizora (engl. *The Institute of Internal Auditors Global*), čija je osnovna svrha te cilj djelovanja razvijanje i promicanje profesije interne revizije na međunarodnoj, globalnoj razini, je oblikovao i detaljno razradio cjelokupni Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (engl. *The International Professional Practices Framework – IPPF*). Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja predstavlja temeljni dokument koji sistematizira obvezujuće i preporučene smjernice za organiziranje i uspostavljanje funkcije interne revizije te učinkovito djelovanje internih revizora u praksi. S obzirom da objekt interne revizije predstavlja cjelokupno poslovanje poduzeća koje se u današnje vrijeme kontinuirano mijenja uslijed konstantnih promjena suvremenih uvjeta poslovanja, a posebice s razvojem, implementacijom i upotrebom novih informacijsko-komunikacijskih i digitalnih tehnologija, razumljivo je da će se i okvir koji usmjerava rad internih revizora sukladno tome mijenjati i usklađivati.

S obzirom da Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja predstavlja smjernice djelovanja internih revizora na međunarodnoj razini, jasno je da je svaka promjena njegove strukture i sadržaja od iznimne važnosti i za svakodnevno praktično djelovanje internih revizora u Republici Hrvatskoj. Iako se u većini slučajeva funkcija interne revizije još uvijek razvija i uvodi zbog zahtjeva za što uspješnijim poslovanjem poduzeća, ipak kod određenih vrsta poduzeća i institucija postoji normativna obveza uvođenja i uspostavljanja funkcije interne revizije i to u poduzećima i institucijama javnog sektora, kreditnim institucijama te nebankarskim financijskim institucijama, a čiji normativni okvir u Republici Hrvatskoj se eksplicitno poziva na obvezu primjene Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Za kvalitetno djelovanje funkcije interne revizije i daljnje praktično usavršavanje internih revizora neophodno je kontinuirano praćenje izmjena i novih pravila metodološkog djelovanja interne revizije. Sukladno tome, globalni Institut internih revizora je 6. srpnja 2015. godine objavio novi Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja pod nazivom Okvir za učinkovitost interne revizije – Novi Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (engl. *The Framework for Internal Audit Effectiveness – The New International Professional Practices Framework)*, a njegova konačna struktura i sadržajni elementi su:[12]

[12] The Institute of Internal Auditors Global (2015:1) Okvir za učinkovitost interne revizije – Novi Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (engl. *The Framework for Internal Audit Effectiveness – The New International Professional Practices Framework*), Altamonte Springs, Florida, USA: The IIA Global. Dostupno na: https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx.

- Misija interne revizije (engl. *Mission of Internal Audit*)
- Obvezujuće smjernice (engl. *Mandatory Guidance*) koje se sastoje od:
  - Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije (engl. *Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing*)
  - Definicije interne revizije (engl. *Definition of Internal Auditing*)
  - Etičkog kodeksa (engl. *Code of Ethics*)
  - Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije (engl. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*)
- Preporučene smjernice (engl. *Recommended Guidance*) koje se sastoje od:
  - Provedbenih smjernica (engl. *Implementation Guidance*)
  - Dodatnih smjernica (engl. *Supplemental Guidance*),
- Ostale smjernice i resursi (engl. *Topics and Resources*).

Uz to, od 1. siječnja 2017. godine u praksi interne revizije primjenjuju se revidirani Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, koji kao dio obvezujućih elemenata, predstavljaju i najznačajnije elemente Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, a sastoje se od Standarda obilježja i Standarda izvođenja.

Ključna razlika novog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja u odnosu na prethodni Okvir je, uz uvođenje Misije interne revizije i Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije, rekonstrukcija Preporučenih smjernica. Kao što je prethodno navedeno, nova struktura Preporučenih smjernica uključuje Provedbene smjernice i Dodatne smjernice. Provedbene smjernice su „smjernice koje pomažu internim revizorima u primjeni Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije. Iako se njima ne teži dati detaljne opise i procedure rada, provedbene smjernice zapravo pružaju moguće ili prihvatljive pristupe u postizanju usklađenosti sa zahtjevima Standarda. Provedbene smjernice ne smiju biti detaljni procesi i procedure, kao što su to primjerice radni programi ili modeli. Takvu detaljnu razinu smjernica treba očekivati na razini smjernica koje se u strukturi novog, poboljšanog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja – Okvira za učinkovitost interne revizije nazivaju Dodatne smjernice."[13] Prema tome, Dodatne smjernice kao dio Preporučenih smjernica novog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja mogu se definirati kao smjernice koje pružaju dodatne preporučene upute odnosno predstavljaju preporučeni vodič za obavljanje aktivnosti interne revizije. Iako Dodatne smjernice podržavaju primjenu Standarda, njihova namjena nije da budu neposredno povezane s postizanjem usklađenosti sa Standardima, već je to, kao što je prethodno navedeno, namjena Provedbenih smjernica.[14] Drugim riječima, Dodatne smjernice su namijenjene obuhvaćanju i naglašavanju pojedinih tematskih područja, specifičnih pitanja pojedinih sektora te sadrže detaljne procese, postupke i praktične primjere. Sadržajni elementi Dodatnih smjernica su:[15]

- Praktični vodiči – Opći (engl. *Practice Guides – General*)
- Praktični vodiči – Financijske usluge (engl. *Practice Guides – Financial Services)*
- Praktični vodiči – Javni sektor (engl. *Practice Guides – Public Sector*)
- Praktični vodiči – Vodiči za reviziju globalne tehnologije (engl. *Practice Guides – Global Technology Audit Guides – GTAGs*)
- Praktični vodiči – Vodiči za procjenu IT rizika (engl. *Practice Guides – Guides to the Assessment of IT Risks – GAITs*)
- Ostale dodatne smjernice (engl. *Other Supplemental Guidance*).

Iako su potvrđene od strane globalnog Instituta internih revizora i razvijene od strane međunarodnih odbora globalnog Instituta internih revizora i/ili Instituta kroz formalni proces, preporučene smjernice nisu obvezujuće te su razvijene s ciljem da pruže različita primjenjiva rješenja kako bi se olakšalo dostizanje usklađenosti sa zahtjevima obvezujućih smjernica globalnog Instituta internih revizora, pri čemu Institut svakako preporučuje da se u svakoj pojedinoj specifičnoj situaciji potraži stručni savjet.[16]

Uz prethodno opisane sadržajne promjene Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, promijenio se i obuhvat djelovanja funkcije interne revizije pa u recentnim uvjetima objekt interne revizije postaje sustav internih kontrola, proces upravljanja rizicima i korporativno upravljanje odnosno cjelokupno poslovanje poduzeća okrenuto budućnosti. U postojeći Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja uključena je definicija interne revizije koju je globalni Institut internih revizora redefinirao i objavio 1999. godine, a prema kojoj je interna revizija „neovisno i objektivno jamstvo i savjetnička aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja i poboljšanja djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja."[17] Prethodno navedena definicija interne revizije sadrži dvije temeljne skupine aktivnosti koje pruža suvremena funkcija interne revizije, angažmane s izražavanjem uvjerenja (engl. *Assurance Services*) te savjetodavne aktivnosti (engl. *Consulting Services*). Uz navedene temeljne skupine aktivnosti funkcije interne revizije, angažmane s izražavanjem uvjerenja koji predstavljaju obvezujuće angažmane internog revizora, dok savjetodavne aktivnosti predstavljaju neobvezujuće angažmane, Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja iz 2015. godine uvode se i uvidi (engl. *Providing Insights*), kao vrsta aktivnosti koju će funkcija interne revizije pružati ili već pruža. Angažmani s izražavanjem uvjerenja predstavljaju „objektivan pregled dokaza u svrhu pružanja neovisnog vrednovanja korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima te kontrolnih procesa organizacije. Primjeri uključuju financijske i operativne revizije, revizije usklađenosti, revizije sigurnosti sustava te dubinsko snimanje."[18] Savjetodavne aktivnosti su „savjetodavne i srodne usluge čija se priroda i opseg određuju u dogovoru s klijentom te su namijenjene stvaranju dodane vrijednosti i unaprjeđenju korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima te kontrolnih procesa, a da pritom interni revizor ne preuzima odgovornosti menadžmenta. Primjeri ovih usluga uključuju savjetovanja,

[13] Tušek, B. (2017.) Interno vrednovanje funkcije interne revizije prema novoj Provedbenoj smjernici. Računovodstvo i financije, br. 4/2017., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 60. i The Institute of Internal Auditors Global (2015:2) Preporučene smjernice – Provedbene smjernice (engl. *Recommended Guidance – Implementation Guidance*) Dostupno na: https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Practice-Advisories.aspx.

[14] Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2015:3) Preporučene smjernice – Dodatne smjernice (engl. *Recommended Guidance – Supplemental Guidance*). Dostupno na: https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Practice-Guides.aspx.

[15] Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2015:3): *op. cit.*

[16] Prilagođeno prema: Hrvatski institut internih revizora (2017.) Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) – prijevod s engleskog jezika. Zagreb: The Institute of Internal Auditors Global i Hrvatski institut internih revizora, str. 5.

[17] The Institute of Internal Auditors Global (1999.) Definicija interne revizije (engl. *The Definition of Internal Auditing*). Dostupno na: https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx.

[18] Hrvatski institut internih revizora (2017.): *op. cit*., str. 236.

preporuke, usmjeravanje i edukaciju."[19] Uvidi, koji se u praksi nazivaju još 'izvanredna revizija', '*ad hoc* revizija' ili 'revizija na zahtjev', ne predstavljaju 'prave revizijske angažmane' u punom smislu tih riječi, nego angažmane interne revizije koji ne rezultiraju nužno mišljenjima i preporukama, već očitovanjima o utvrđenim činjenicama koje upravljačkim strukturama pružaju pomoć u donošenju konkretnih odluka, odnosno, bez izražavanja konkretnih mišljenja i zaključaka te bez davanja preporuka internih revizora za poboljšanje.

Praktični vodiči (engl. *Practice Guides*) predstavljaju detaljne smjernice internim revizorima za obavljanje aktivnosti interne revizije te uključuju detaljne procese, postupke i procedure, od raznih alata, tehnika, programa preko pristupa korak – po – korak pa sve do praktičnih primjera i drugih sličnih smjernica.[20]

Uz Praktični vodič – Opći „Koordinacija i oslanjanje: razvijanje mape uvjerenja", čiji sadržaj se detaljno prikazuje u ovome radu, važno je prije svega istaknuti i navesti ključne Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije odnosno njihove odrednice te odrednice povezanih Provedbenih smjernica koje su relevantne i vezane uz proces izrade i primjene mape uvjerenja kao važnog alata koordinacije i oslanjanja prilikom djelovanja internih revizora u praksi, a to su:[21]

- Standard 1000 – Svrha, ovlasti i odgovornosti
- Standard 2050 – Koordinacija i oslanjanje
- Standard 2100 – Priroda posla.

Prema odrednicama Standarda obilježja 1000, „svrha, ovlasti i odgovornosti funkcije interne revizije moraju se formalno definirati u povelji interne revizije, koja mora biti u skladu s misijom interne revizije i obvezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (Temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije, Etički kodeks, *Standardi* i Definicija interne revizije). Glavni revizor mora povremeno preispitati sadržaj povelje interne revizije i podnijeti je na odobrenje višem menadžmentu i odboru."[22] Povezanim Tumačenjem Standarda obilježja 1000 – Svrha, ovlasti i odgovornosti detaljnije se objašnjava pojam povelje interne revizije kao formalnog dokumenta koji „definira svrhu, ovlasti i odgovornost funkcije interne revizije. Povelja interne revizije utvrđuje položaj funkcije interne revizije unutar organizacije, uključujući odnos glavnog revizora i odbora s obzirom na funkcionalno izvješćivanje, ovlašćuje funkciju interne revizije za pristup podacima, osoblju i imovini važnima za obavljanje angažmana te definira djelokrug rada funkcije interne revizije. Odbor je odgovoran za konačno odobrenje povelje interne revizije."[23] Nadalje, prema Standardu primjene 1000.A1 koji se odnosi na angažmane s izražavanjem uvjerenja, navodi se kako „priroda usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja koje se pružaju organizaciji mora biti definirana poveljom interne revizije. Ako se angažman s izražavanjem uvjerenja pruža trećim stranama, priroda takvih angažmana mora također biti definirana u povelji interne revizije", dok se prema Standardu primjene 1000.C1 koji se odnosi na savjetodavne usluge navodi kako također „priroda savjetodavnih usluga mora biti definirana u povelji interne revizije."[24]

Prema odrednicama Standarda izvođenja 2050 – Koordinacija i oslanjanje, glavni interni revizor bi trebao „podijeliti informacije, uskladiti aktivnosti te razmotriti oslanjanje na posao ostalih internih i eksternih pružatelja uvjerenja i savjetovanja kako bi osigurao primjerenu pokrivenost te ponavljanje sveo na najmanju moguću mjeru."[25] Povezanim Tumačenjem se detaljnije obrazlaže kako se glavni interni revizor prilikom koordinacije aktivnosti interne revizije može „osloniti na posao ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Trebao bi se utvrditi dosljedan proces kao temelj oslanjanja, a glavni revizor trebao bi razmotriti sposobnost, objektivnost te dužnu profesionalnu pažnju pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Glavni revizor trebao bi također jasno razumjeti opseg, ciljeve i rezultat posla koji su obavili ostali pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Pri oslanjanju na posao drugih, glavni revizor i dalje je nadležan i odgovoran za osiguranje odgovarajuće podrške zaključcima i mišljenju funkcije interne revizije."[26]

Uz to, prema odrednicama Standarda izvođenja 2100 – Priroda posla, „funkcija interne revizije mora vrednovati i pridonositi unaprjeđenju korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom te kontrolnih procesa unutar organizacije primjenjujući sustavan, disciplinirani i na rizicima temeljen pristup. Vjerodostojnost i vrijednost interne revizije povećani su kada su revizori proaktivni, a njihove procjene pružaju nove uvide i uzimaju u obzir budući utjecaj."[27]

Uz njih, važne su smjernice, upute i primjeri Preporučenih Dodatnih smjernica, Praktičnih vodiča – Općih i to:[28]

- Praktični vodič – Opći „Oslanjanje funkcije interne revizije na ostale pružatelje uvjerenja" (objava: 2011. godine)
- Praktični vodič – Opći „Funkcija interne revizije i druga linija obrane" (objava: 2016. godine)te smjernice ostalih dokumenata izdanih od strane globalnog Instituta internih revizora koji nisu dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja:
- Sažetak osnovnih gledišta „Model tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole" (objava: 2013. godine).

Prilikom izrade mape uvjerenja, internim revizorima kod identifikacije i razvrstavanja informacija koje se odnose na rizike mogu pomoći specijalizirani okviri za upravljanje rizicima razvijeni od strane odgovarajućih organizacija, poput:

- Odbora sponzorskih organizacija povjerenstva Treadway komisije (engl. *COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*)[29]
- Nacionalnog instituta za standarde i tehnologiju (engl. *National Institute of Standards and Technology – NIST*)[30]
- Međunarodne organizacije za normizaciju (engl. *International Organization for Standardization – ISO*)[31]

[19] Hrvatski institut internih revizora (2017.): *op. cit*., str. 237.

[20] Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 2.

[21] The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 14.

[22] Hrvatski institut internih revizora (2016.) Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije – prijevod s engleskog jezika. Zagreb: The Institute of Internal Auditors Global i Hrvatski institut internih revizora. Dostupno na: https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf, str. 4.

[23] Hrvatski institut internih revizora (2016.): *op. cit*., str. 4.

[24] Hrvatski institut internih revizora (2016.): *op. cit*., str. 4.

[25] Hrvatski institut internih revizora (2016.): *op. cit*., str. 15.

[26] Hrvatski institut internih revizora (2016.): *op. cit*., str. 15.

[27] Hrvatski institut internih revizora (2016.): *op. cit*., str. 16-17.

[28] The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 14.

[29] COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Odbor sponzorskih organizacija povjerenstva Treadway komisije) – COSO okvir „Upravljanje rizicima poduzeća – Integrirani okvir" (engl. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ERM – Integrated Framework*). Dostupno na: https://www.coso.org/.

[30] Nacionalni institut za standarde i tehnologiju (engl. *National Institute of Standards and Technology (NIST) U.S. Department of Commerce*). Dostupno na: https://www.nist.gov/.

[31] Međunarodna organizacija za normizaciju (engl. *International Organization for Standardization – ISO*). Dostupno na: https://www.iso.org/home.html.

- Međunarodnog elektrotehničkog povjerenstva (engl. *International Electrotechnical Commission – IEC*)[32]
- ISACA-e[33]
- Europskog odbora za normizaciju (engl. *European Committee for Standardization – CEN*)[34]
- Europskog odbora za elektrotehničku normizaciju (engl. *European Committee for Electrotechnical Standardization – CENELEC*)[35]
- Europskog instituta za telekomunikacijske norme (engl. *The European Telecommunications Standards Institute – ETSI*)[36] i slično.

Globalni Institut internih revizora je objavio u siječnju 2013. godine Sažetak osnovnih gledišta pod nazivom „Model tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole“[37], koji predstavlja „jednostavan i učinkovit način za poboljšanje komunikacije po pitanjima rizika i kontrole upravo time što pojašnjava ključne uloge i zadatke pojedinih grupa u organizaciji. Ovaj model osigurava novi pogled na poslovanje, podržavajući neprekidnu uspješnost inicijative za upravljanje rizicima, a prilagođen je svakoj organizaciji bez obzira na njezinu veličinu ili složenost poslovanja. Čak i u organizacijama u kojima ne postoji formalno uspostavljen okvir za upravljanje rizikom, uvođenje modela tri linije obrane može učiniti jasnijim pitanja rizika i kontrole te pomoći u poboljšanju učinkovitosti sustava upravljanja rizikom.“[38]

U modelu tri linije obrane, prvu liniju obrane predstavljaju interne kontrole koje implementira i provodi operativni menadžment kao ‘vlasnik rizika’, drugu liniju obrane čine funkcije upravljanja rizikom i nadzora usklađenosti, a treću liniju obrane funkcije koje pružaju neovisno uvjerenje, poput funkcije interne revizije (tablica 1.). „Upravljačke strukture i viši menadžment primarne su strane koje imaju interes, kojoj služe linije obrane i oni su strana koja je u najboljoj poziciji da osigura da se modelom tri linije obrane doista i obuhvate procesi upravljanja rizicima i kontrole u organizaciji.“[39]

Tablica 1. Koordinacija tri linije obrane

Prva linija obrane	Druga linija obrane	Treća linija obrane
Vlasnici rizika	**Kontrola rizika i usklađenost**	**Uvjerenje o rizicima**
• operativni menadžment	• ograničena neovisnost • izvještaji primarno usmjereni menadžmentu	• interna revizija • veća neovisnost • izvještaji usmjereni upravi i nadzornom tijelu

Izvor: Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.) Interna revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 155.

3. OBLIKOVANJE I IZRADA MAPE UVJERENJA PREMA NOVOM PRAKTIČNOM VODIČU „KOORDINACIJA I OSLANJANJE: RAZVIJANJE MAPE UVJERENJA“[40]

Mapa uvjerenja predstavlja matricu koja vizualno prikazuje rizike poduzeća te sve interne i eksterne pružatelje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja koji svojim aktivnostima pokrivaju te rizike. Vizualni prikaz također otkriva praznine i ponavljanja koja treba eliminirati ili minimizirati. Pružatelji uvjerenja mogu koristiti mapu uvjerenja prilikom koordinacije odnosno usklađivanja vremenskog rasporeda i djelokruga njihovog rada sprječavajući na taj način revizijske previde ili ponavljanja unutar revidiranih područja i procesa, osim u slučajevima kada viši menadžment i/ili upravljačke strukture poduzeća mogu tražiti drugo mišljenje ili dvostruku provjeru visokorizičnog područja od strane drugog pružatelja uvjerenja.

Mapu uvjerenja mogu koristiti različiti poslovni odjeli, jedinice i/ili funkcije poduzeća pa tako primjerice:

- funkcija interne revizije se može koristiti mapom uvjerenja prilikom odlučivanja o oslanjanju na posao ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja, dok se
- viši menadžment može koristiti mapom uvjerenja radi dobivanja uvjerenja da su proces upravljanja rizicima i sustav internih kontrola poduzeća odgovarajuće koordinirani i učinkovito nadzirani.

Samim time, mapa uvjerenja može:

- poboljšati sveobuhvatni proces upravljanja rizicima poduzeća
- unaprijediti zrelost funkcija koje pružaju uvjerenje te
- ojačati kontrolno okruženje poduzeća.

Različiti pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja pridonose cjelokupnom okviru upravljanja rizicima i sustava internih kontrola poduzeća osiguravajući da se rizici identificiraju i minimiziraju odnosno svedu na prihvatljivu razinu. Pritom se pružatelji uvjerenja razlikuju ovisno o njihovim:

- ovlastima, odgovornostima i linijama izvještavanja
- razini neovisnosti
- pouzdanosti pruženog uvjerenja odnosno jamstva.

S obzirom da su odgovornosti za angažmane s izražavanjem uvjerenja podijeljene između tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole poduzeća, posebno je važno da se u poduzeću primjereno dokumentiraju ti angažmani. Jasno razumijevanje pokrivenosti rizika duž cijele organizacije može polučiti pozitivne rezultate, poput smanjenja ponavljanja posla od strane različitih pružatelja uvjerenja te izbjegavanja revizijskog zamora i otpora kod revidiranih subjekata. Ukoliko je pokrivenost uvjerenjem nedovoljna, značajni rizici se mogu previdjeti ili pogrešno procijeniti. Koordinacijom odnosno usklađivanjem njihove pokrivenosti rizika, pružatelji uvjerenja mogu oblikovati i razviti snažan okvir za pružanje uvjerenja. Funkcija interne revizije zadatak i ovlaštenje za pripremu mape uvjerenja može dobiti od višeg menadžmenta, upravljačkih struktura ili pak svojom samoinicijativom.

Razvoj i izrada mape uvjerenja treba biti zajednički rad i napor svih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja. Funkcija interne revizije može imati najbolju perspektivu za iniciranje razvoja sveobuhvatne mape uvjerenja na razini cijele organizacije poduzeća. Nakon što je izrađena, mapa uvjerenja se može nalaziti u bilo kojoj funkciji koja se bavi pružanjem uvjerenja, a koja je odgovarajuća za poduzeće. Bilo koja funkcija upravljanja rizicima može biti primjerena za održavanje mape uvjerenja, no s obzirom da je interna revizija funkcija koja će najvjerojatnije koristiti mapu uvjerenja u

[32] Međunarodno elektrotehničko povjerenstvo (engl. *International Electrotechnical Commission – IEC*). Dostupno na: http://www.iec.ch/.

[33] ISACA. Dostupno na: https://www.isaca.org/pages/default.aspx.

[34] Europski odbor za normizaciju (engl. *European Committee for Standardization – CEN*). Dostupno na: https://www.cen.eu/Pages/default.aspx.

[35] Europski odbor za elektrotehničku normizaciju (engl. *European Committee for Electrotechnical Standardization – CENELEC*). Dostupno na: https://www.cenelec.eu/.

[36] Europski institut za telekomunikacijske norme (engl. *The European Telecommunications Standards Institute – ETSI*). Dostupno na: https://www.etsi.org/.

[37] The Institute of Internal Auditors Global (2013.) The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control. The IIA Position Paper. Altamonte Springs, Florida, USA: The IIA Global.

[38] The Institute of Internal Auditors Global (2013.): *op. cit*., str. 2.

[39] The Institute of Internal Auditors Global (2013.): *op. cit*., str. 4.

[40] Ovaj dio rada napisan je temeljem i prilagođen prema: The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit.*, str. 4-13.

procesu planiranja interne revizije, najlogičnije je da će ona biti zadužena za oblikovanje, izradu i održavanje mape uvjerenja. Za ostale pružatelje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja nije toliko vjerojatno da će koristiti mapu prilikom planiranja svojih aktivnosti s obzirom da su većinom njihove aktivnosti i procjene obvezujuće odnosno zahtijevane od strane regulatora ili ostalih eksternih tijela. Ukoliko poduzeće ima funkciju upravljanja rizicima poduzeća ili funkciju strateškog planiranja koje su uključene u godišnje aktivnosti upravljanja rizicima, i one mogu biti potencijalni kandidati za razvoj i održavanje mape uvjerenja.

Najjednostavnije, mapa uvjerenja se može formirati kao matrica koja prikazuje organizacijske kategorije rizika u prvom stupcu s nazivima svakog pružatelja uvjerenja u zaglavlju ostalih stupaca, osiguravajući tako pokrivenost uvjerenjem svake kategorije rizika identificirane u poduzeću. Mapa može biti jednostavna ili složena, ovisno o tome što odgovara pojedinoj organizaciji, no neovisno o tome, ključni koraci izrade mape uvjerenja uvijek su isti.

Pet ključnih koraka izrade mape uvjerenja (engl. *Assurance Mapping Steps*) su:

1) Identifikacija izvora informacija o rizicima.
2) Razvrstavanje rizika u kategorije rizika radi integriranog razmatranja rizika.
3) Identifikacija pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja.
4) Prikupljanje informacija i dokumentiranje angažmana s izražavanjem uvjerenja po kategorijama rizika.
5) Periodično pregledavanje, nadziranje i ažuriranje mape uvjerenja.

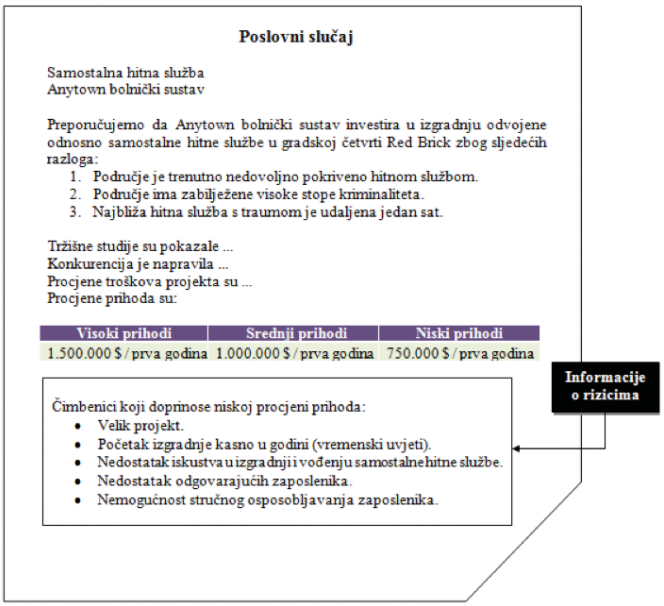
1) Identifikacija izvora informacija o rizicima

Upravljanje rizicima u poduzeću je odgovornost svih zaposlenika, pa će stoga informacije o rizicima biti prisutne u gotovo svim organizacijskim područjima, bilo da na prvi pogled izgledaju ili ne izgledaju kao informacije o rizicima. Rizici se mogu formalno procjenjivati u procesima poput strateškog planiranja poduzeća, a isto tako mogu biti eksplicitno navedeni u poslovnim slučajevima (npr. „ovaj projekt može stvoriti manje prihoda od planiranog zbog sljedećih čimbenika ...“), kao što je prikazano na slici 1.

Prema tome, kao izvore informacija o rizicima interni revizori trebaju koristiti više od samog izvješća interne revizije ili formalnih procjena rizika. Značajni dokumenti poduzeća koji trebaju biti pregledavani mogu uključivati:

- Izvješća o apetitu rizika poduzeća (engl. *Risk Appetite Statements*).
- Strateške dokumente.
- Procjene rizika.
- Politike.
- Izvješća o internim kontrolama ili ostala upravljačka izvješća koja sadrže informacije o izvedbi.
- Zapisnike sa sjednica odbora (engl. *Board Minutes*).
- Zapisnike sa sjednica revizijskog odbora (engl. *Audit Committee Minutes*).
- Poslovne slučajeve značajnih kapitalnih projekata.
- Periodična izvješća.

Osim toga, interni revizori se trebaju osloniti na više od svog vlastitog iskustva prilikom identifikacije informacija o rizicima. Iako je revidirani popis svih rizika (engl. *Risk Universe*) funkcije interne revizije koristan, može se dogoditi da ne prikaže potpunu sliku značajnih rizika poduzeća. Razvoj mape uvjerenja treba biti suradnički proces, pa stoga interni revizori trebaju uključiti zaposlenike iz ostalih upravljačkih i kontrolnih funkcija poduzeća u ranoj fazi njezina razvoja.



Slika 1. Primjer poslovnog slučaja

Izvor: The Institute of Internal Auditors Global (2018.) Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map. IPPF: Recommended Guidance: Supplemental Guidance – Practice Guide - General. Lake Mary, Florida, USA: The IIA Global, str. 7.

2) Razvrstavanje rizika u kategorije rizika radi integriranog razmatranja rizika

Svi rizici koji se mogu pojaviti unutar poduzeća mogu se zajednički nazvati popisom svih rizika (engl. *Risk Universe*). Postoji mnoštvo perspektiva i mjera rizika, a mnoge su jedinstvene i specifične za pojedine poslovne odjele, jedinice ili funkcije poduzeća. Kako bi se izbjegle praznine ili ponavljanja prilikom pružanja uvjerenja upravljačkim strukturama, organizacijski rizici moraju biti razvrstani na način koji osigurava sveobuhvatni, kohezivan pregled. Poduzeća često razvrstavaju rizike prema poslovnim odjelima, jedinicama, funkcijama, procesima ili programima, a neki mogu koristiti i okvire za upravljanje rizicima na razini poduzeća.

Na višim razinama, kategorije rizika trebaju biti usklađene s organizacijskim strateškim ciljevima. Dodatne kategorije rizika mogu pokriti operativna područja ili procese, usklađenost i izvještavanje o rizicima. Time se osigurava da su sva značajna područja pokrivena. Neovisno o tome koji se pristup koristi, pojedinačni rizici trebaju biti odgovarajuće razvrstani kako bi se sažele informacije i bile pogodne za potrebe izvještavanja upravljačkih struktura te višeg menadžmenta.

Kao što je ranije objašnjeno, prvi stupac mape uvjerenja prikazuje kategorije rizika koje su identificirane tijekom procjenjivanja rizika na razini organizacije (tablica 2.). Ukoliko ne postoji formalni proces procjene rizika i sustav izvještavanja te zajednička perspektiva o rizicima, tada pružatelji uvjerenja trebaju razviti zajedničko razumijevanje rizika i složiti se oko kategorija rizika.

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

Tablica 2. Primjer kategorija rizika

STRATEŠKI RIZICI	
	Krizni menadžment
	Konkurentsko okruženje
	Alokacija resursa
	...
OPERATIVNI RIZICI	
	Kvaliteta proizvoda
	Kapacitet proizvodnje
	Odnosi s dobavljačima i ostalim ključnim poslovnim partnerima
	...
RIZICI POVEZANI S LJUDSKIM RESURSIMA	
	Planiranje
	Osposobljavanje i usavršavanje
	Obrtaj zaposlenika
	...
FINANCIJSKI RIZICI	
	Financijsko izvještavanje
	Obveze prema dobavljačima
	Potraživanja od kupaca
	...
RIZICI POVEZANI S USKLAĐENOSTI I IZVJEŠTAVANJEM	
	Usklađenost s propisima
	Okruženje / ekologija
	Zaštita podataka
	...
TEHNOLOŠKI RIZICI	
	Sigurnost podataka
	Dostupnost i učinkovitost hardvera
	Iskoristivost i djelotvornost softvera
	...

Izvor: The Institute of Internal Auditors Global (2018.) Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map. IPPF: Recommended Guidance: Supplemental Guidance – Practice Guide - General. Lake Mary, Florida, USA: The IIA Global, str. 8.

3) Identifikacija pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja

Okvir koji može pomoći funkciji interne revizije prilikom identifikacije pružatelja uvjerenja unutar poduzeća je Model tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole[41], koji razvrstava izvore upravljanja rizicima u tri glavne interne skupine ili linije obrane ovisno o njihovim ključnim ulogama, ovlastima i odgovornostima. Prve dvije linije obrane se odnose na 'vlasnike rizika' poduzeća koji odgovaraju višem menadžmentu, dok neovisna treća linija obrane, funkcija interne revizije, ima dualnu ulogu prilikom izvještavanja jer pruža opsežno neovisno uvjerenje i upravljačkim strukturama poduzeća, prije svega nadzornom i revizijskom odboru, ali i višem menadžmentu. Uz navedene tri interne linije obrane, kao dodatna linija obrane navode se eksterni pružatelji uvjerenja, poput raznih konzultanata i ostalih stručnjaka.

Prva linija obrane – operativni menadžment

Operativni ili linijski menadžment, kao prva linija obrane, je odgovoran za uspostavu i održavanje učinkovitog sustava internih kontrola te funkcioniranje uspostavljenih postupaka i procedura za kontrolu rizika na dnevnoj bazi. Kao 'vlasnik rizika', operativni menadžment neposredno upravlja rizicima odnosno, drugim riječima, osigurava da se poslovni rizici rješavaju, a definirani poslovni ciljevi ostvaruju. „Operativni menadžment identificira, procjenjuje, upravlja i ublažava rizik, razvijajući i primjenjujući interne politike i procedure te osiguravajući usklađenost tih aktivnosti s utvrđenim ciljevima i zadacima. Kroz stepenastu strukturu odgovornosti, srednja razina menadžmenta osmišljava i implementira detaljne procedure za kontrolu i nadzor nad postupcima koje izvršavaju zaposleni."[42] Iako ovoj liniji obrane nedostaje neovisnosti i objektivnosti, ona osigurava vrijedne informacije od zaposlenika koji su svakodnevno neposredno uključeni u poslovne aktivnosti. Prva linija obrane treba pomoći prilikom popunjavanja područja mape uvjerenja koja se odnose na njihove uloge, ovlasti i odgovornosti. Pri tome, funkcija interne revizije treba priopćiti višem menadžmentu ukoliko vlasnici rizika ne mogu biti povezani niti s jednim ključnim rizikom.

Kao prva linija obrane, operativni menadžment ispunjava svoje uloge, ovlasti i odgovornosti koje se odnose na upravljanje rizicima razvojem i implementacijom kvalitetnih politika, procedura, praksi, mjera izvedbe i/ili kontrolnih ploča (engl. *Dashboards*), koje mogu biti ažurirane i nadzirane sukladno organizacijskom apetitu rizika. Zajedno s uvjerenjima pruženim od strane druge i treće linije obrane formira se osnova za sveobuhvatni program upravljanja rizicima poduzeća. Upravljačke alate koji pružaju korisne informacije vlasnicima rizika je također korisno uključiti u mapu uvjerenja.

Druga linija obrane – funkcije upravljanja rizicima i usklađenosti

Menadžment u mnogim poduzećima uspostavlja različite funkcije upravljanja rizicima i usklađenosti s ciljem nadzora upravljačkih aktivnosti i povezanih kontrola na prvoj liniji obrane. Uspostavljene funkcije će se razlikovati između različitih poduzeća ovisno o specifičnostima organizacija i njihovih djelatnosti. Prema tome, „tipične funkcije u toj drugoj liniji obrane uključuju:

- funkciju upravljanja rizicima (i/ili odbor) koja olakšava i nadzire implementaciju te učinkovitost prakse upravljanja rizicima koju provodi operativni menadžment i pomaže 'vlasnicima rizika' da definiraju ciljanu izloženost rizicima, osiguravajući adekvatne informacije o rizicima različitim razinama u organizaciji
- funkciju usklađenosti koja obavlja nadzor nad specifičnim rizicima kao što su neusklađenosti s primjenjivim zakonima i regulativom. U tom kontekstu, svaka funkcija usklađenosti izvještava direktno viši menadžment, i u nekim djelatnostima, direktno najviše upravljačko tijelo. Višestruke funkcije usklađenosti obično postoje u pojedinačnim organizacijama, s odgovornostima za specifične vrste nadzora usklađenosti, poput primjerice zdravlja i sigurnosti, lanca dobave, okoliša, upravljanja kvalitetom
- funkciju kontrolinga koja provodi monitoring nad financijskim rizicima i pitanjima financijskog izvještavanja."[43]

Navedene funkcije druge linije obrane imaju obično viši stupanj objektivnosti od prve linije obrane, ali s obzirom da po svojoj prirodi predstavljaju funkcije koje pripadaju menadžmentu, nisu organizacijski neovisne. Informacije o pokrivenosti rizika od strane druge linije obrane, uključujući i rezultate njihovih procjena, opseg i kvalitetu rada, predstavljaju vrijedan input za mapu uvjerenja i pomažu internim revizorima prilikom procjene koliko dobro se upravlja angažmanima s izražavanjem uvjerenja.

[41] Više o tome, Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.): *op. cit.*, str. 150-155. i Tušek, B. i Halar, P. (2017.) Model tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima *cyber* sigurnosti i kontrole. Računovodstvo i financije, br. 12/2017. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 54-62.

[42] The Institute of Internal Auditors Global (2013,): *op. cit.*, str. 4.

[43] The Institute of Internal Auditors Global (2013.): *op. cit.*, str. 4.

Treća linija obrane – funkcija interne revizije

Funkcija interne revizije, kao treća linija obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole, osigurava upravljačkim strukturama i višem menadžmentu opsežno, neovisno i objektivno uvjerenje o učinkovitosti i djelotvornosti korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola te pridonosi poboljšanju i unaprjeđenju tih procesa.[44] Pri tome, funkcija interne revizije pruža uvjerenje na visokoj razini neovisnosti i objektivnosti koje nije dostupno od strane funkcija prve i druge linije obrane. U skladu sa Standardom obilježja 1000 – Svrha, ovlasti i odgovornosti te Standardima primjene koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja 1000.A1 i savjetodavne usluge 1000.C1, priroda angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih usluga je formalno definirana u povelji interne revizije (engl. *Internal Audit Charter*) koja je odobrena od strane višeg menadžmenta i odbora. Prilikom izrade povelje interne revizije[45], glavni interni revizor (engl. *Chief Audit Executive - CAE*) surađuje s višim menadžmentom i odborom radi utvrđivanja njihovih zahtjeva vezano uz angažmane s izražavanjem uvjerenja.

Dodatna linija obrane – eksterni pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja

Upravljačke strukture poduzeća mogu angažirati različite eksterne konzultante i stručnjake kako bi pružili uvjerenje o područjima zahtijevanim od strane regulatora ili zbog toga što upravljačke strukture žele drugo, neovisno mišljenje (tablica 3.).

Tablica 3. Primjeri dodatne linije obrane – eksterni pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja

EKSTERNI KONZULTANTI I STRUČNJACI
• konzultanti za proces upravljanja rizicima • odvjetnička društva / uredi • ovlašteni računovođe / računovodstveni servisi • financijski stručnjaci / stručnjaci za forenzično računovodstvo • konzultanti za okoliš (ekologiju), zdravlje i sigurnost na radu • informatički konzultanti (benchmarking, prodavači softvera, zaštita od virusa, održavanje) • marketinški stručnjaci • partneri u zajedničkim pothvatima • zaštitarske tvrtke

Izvor: The Institute of Internal Auditors Global (2018.) Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map. IPPF: Recommended Guidance: Supplemental Guidance – Practice Guide - General. Lake Mary, Florida, USA: The IIA Global, str. 10.

Prema tome, važnu ulogu u cjelokupnom okviru odnosno procesu upravljanja rizicima i sustavu internih kontrola poduzeća imaju i eksterni revizori, regulatori te drugi oblici eksternog nadzora poduzeća, što je posebice istaknuto u visokoreguliranim djelatnostima, poput organizacija i institucija javnog sektora, kreditnih institucija i ostalih nebankarskih financijskih institucija. Stoga, kada su eksterni pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja učinkovito koordinirani, oni predstavljaju dodatnu liniju obrane, pri čemu se čak ponegdje nazivaju i četvrtom linijom obrane[46], koja osigurava dodatno uvjerenje svim interesno-utjecajnim skupinama poduzeća. Ti eksterni pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja mogu imati važne informacije o rizicima, ali je jasno da će te informacije biti manje opsežne od informacija koje imaju interni pružatelji uvjerenja te isto tako mogu biti uključeni u mapu uvjerenja. Njihova prednost je u tome što imaju veći stupanj neovisnosti i objektivnosti od svih triju internih linija obrane odnosno svih internih pružatelja uvjerenja. Stoga, funkcija interne revizije treba istražiti organizacijsko korištenje usluga eksternih pružatelja uvjerenja te utvrditi do kojeg stupnja bi eksterni pružatelji uvjerenja trebali biti uključeni u mapu uvjerenja.

Treba naglasiti kako s obzirom na činjenicu da je svako poduzeće jedinstveno, ne postoji određeni, 'pravi' način koordinacije i usklađivanja sve tri odnosno 'četiri' linije obrane, no ono što svakako treba istaknuti je da neovisno o veličini poduzeća, djelatnosti kojom se bavi i svim ostalim organizacijskim specifičnostima, sve tri linije obrane moraju postojati i biti uspostavljene u određenom obliku u poduzeću. Najbolji način bi bio da se uspostave tri odvojene, razgraničene linije (tablica 1.), no to nije uvijek moguće postići u praksi. „U nekim iznimnim situacijama, posebice u malim organizacijama, određene linije obrane mogu biti kombinirane. Primjerice, česta je situacija u kojoj se funkciji interne revizije dodjeljuju zadaci da uspostavi i/ili vodi aktivnosti procesa upravljanja rizicima i usklađenosti. U takvim situacijama, funkcija interne revizije treba jasno priopćiti upravnom i nadzornom tijelu posljedice takve situacije. Ako su dvojne odgovornosti dodijeljene pojedinoj osobi ili odjelu, prikladno je razmotriti razdvajanje odgovornosti ovih funkcija u idućem razdoblju, a sve kako bi se uspostavile tri odvojene linije obrane."[47]

4) Prikupljanje informacija i dokumentiranje angažmana s izražavanjem uvjerenja po kategorijama rizika

Nakon što su definirane kategorije rizika, koje čine prvi stupac mape uvjerenja, u zaglavlju ostalih stupaca navode se pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja kako bi se zatim u poljima matrice mogla dokumentirati pokrivenost pojedinih rizika od strane odgovarajućeg pružatelja uvjerenja.

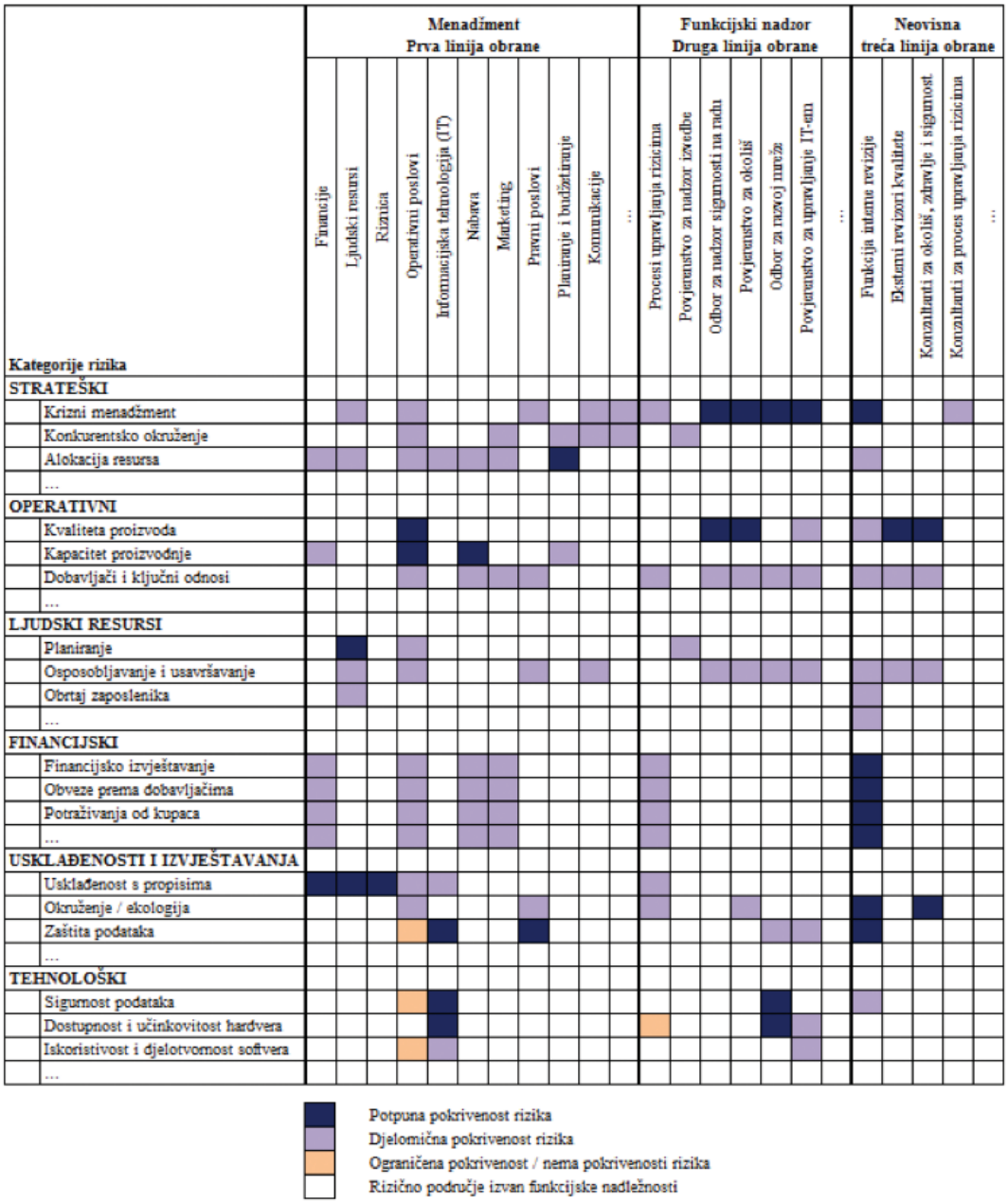
Prilikom izrade mape uvjerenja, poželjno je da funkcija interne revizije u matrici razvrsta pružatelje uvjerenja prije svega na interne i eksterne pružatelje uvjerenja, a zatim ih i grupira prema modelu tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole. Primjer razvijene mape uvjerenja prikazan je na slici 2. Ovim načinom grupiranja se i vizualno ukazuje na stupanj neovisnosti svakog pružatelja uvjerenja. Navedene informacije mogu pomoći glavnom internom revizoru prilikom planiranja angažmana interne revizije. Funkcija koja je odgovorna za izradu mape uvjerenja se treba sastati s vlasnicima rizika i pružateljima uvjerenja kako bi potvrdili rizike koje pokrivaju i popunili praznine u prikupljenim informacijama o rizicima. Najbolja situacija bi bila kada bi svaki pružatelj uvjerenja osigurao sve potrebne informacije o rizicima za primjereno popunjavanje njihovog stupca u mapi uvjerenja, opisujući aktivnosti koje provode za svaku kategoriju rizika. Funkcija interne revizije trebala bi izbjegavati nagađanja o ovlastima i pokrivenosti rizika ostalih pružatelja uvjerenja.

[44] Standard izvođenja 2100 – Priroda posla.

[45] Više o tome, Tušek, B. i Halar, P. (2017.) Smjernice za izradu povelje o internoj reviziji. Računovodstvo i financije, br. 10/2017. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 66-74.

[46] ICAEW (2018.) Assurance Mapping: A Vital Governance and Management Tool. Dostupno na: https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/assurance-mapping.

[47] The Institute of Internal Auditors Global (2013.): *op.cit.*, str. 7.



Slika 2. Primjer mape uvjerenja

Izvor: The Institute of Internal Auditors Global (2018.) Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map. IPPF: Recommended Guidance: Supplemental Guidance – Practice Guide - General. Lake Mary, Florida, USA: The IIA Global, str. 11.

5) Periodično pregledavanje, nadziranje i ažuriranje mape uvjerenja

Rizici, procesi upravljanja rizicima i provođenje angažmana s izražavanjem uvjerenja su kontinuirani i dinamični procesi te mapa uvjerenja to treba i odražavati. Poduzeće treba usvojiti i provoditi proces održavanja odnosno ažuriranja mape uvjerenja novim informacijama od strane internih i eksternih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja. Događaji koji mogu utjecati na promjene i izmjene u mapi uvjerenja su:

- spajanja i akvizicije
- uvođenje nove proizvodne linije
- ekonomske promjene
- regulatorne i normativne promjene
- promjene u ponašanju potrošača.

Ukoliko je funkcija interne revizije vlasnik mape uvjerenja, treba osigurati da se mapa ažurira najmanje jednom godišnje. Također, funkcija interne revizije može zatražiti ili inicirati reviziju mape uvjerenja ukoliko se identificiraju značajne promjene. Time će se osigurati da mapa uvjerenja ostane relevantna i korisna za podržavanje te osiguravanje uspješnog poslovanja poduzeća.

4. ULOGA I ZNAČAJ MAPE UVJERENJA ZA POSLOVANJE PODUZEĆA

Iz svega prethodno navedenog, može se zaključiti kako mapa uvjerenja predstavlja vrlo važan, učinkovit i koristan alat za brojne poslovne odjele, jedinice i/ili funkcije poduzeća. Mapa uvjerenja je osobito važan alat odnosno instrument koordinacije i oslanjanja funkcije interne revizije. „Potpuna i ažurirana mapa uvjerenja podržava:

- zajedničko razumijevanje rizika s kojima se poduzeće suočava razvrstano po kategorijama rizika
- identifikaciju uloga odnosno funkcija upravljanja rizicima i pružanja uvjerenja poduzeća
- razvijanje holističkog, sveobuhvatnog okvira za pružanje uvjerenja, koji može biti koristan tijekom tranzicijskih perioda, poput spajanja i akvizicija, restrukturiranja ili procjenjivanja i promjene poslovnih strategija
- suradnju između pružatelja uvjerenja kako bi se olakšala te osigurala učinkovita i djelotvorna upotreba resursa."[48]

Prednosti postojanja mape uvjerenja za funkciju interne revizije su značajne. Prije svega, za glavnog internog revizora mapa uvjerenja je vrlo važan instrument kojim potkrjepljuje i obrazlaže plan interne revizije upravljačkim strukturama i višem menadžmentu radi dobivanja njegovog odobrenja.[49] Nadalje, „u skladu sa Standardom 2050 – Koordinacija i oslanjanje, glavni interni revizor isto tako može uspostaviti proces i kriterije za određivanje može li se funkcija interne revizije osloniti na posao ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja umjesto ponavljanja posla. Glavni interni revizor se može odlučiti osloniti na posao ostalih internih i eksternih pružatelja uvjerenja zbog različitih razloga, uključujući:

- zbog bavljenja područjima koja izlaze izvan seta vještina koje posjeduje funkcija interne revizije
- zbog stjecanja znanja od ostalih pružatelja uvjerenja
- zbog učinkovitog povećanja pokrivenosti rizika izvan plana interne revizije."[50]

Pri tome, glavni interni revizor, prema Standardu izvođenja 2050 – Koordinacija i oslanjanje, treba pažljivo razmotriti „sposobnost, objektivnost te dužnu profesionalnu pažnju ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja, kao i jasno razumjeti opseg, ciljeve i rezultate njihovog posla zbog toga što glavni interni revizor zadržava odgovornost za osiguranje odgovarajuće podrške zaključcima i mišljenju funkcije interne revizije. Mapa uvjerenja može poslužiti kao prvi korak razvoja plana interne revizije za oslanjanje na posao ostalih pružatelja uvjerenja."[51]

5. ZAKLJUČAK

Suvremeni uvjeti poslovanja stavljaju brojne izazove pred viši menadžment i upravljačke strukture poduzeća koji se prije svega odnose na pojavu novih, rastućih rizika kojima je, uz postojeće vrste rizika, potrebno učinkovito i djelotvorno upravljati kako ne bi utjecali na ostvarivanje postavljenih strateških, ali i taktičkih te operativnih ciljeva, i tako umanjivali vrijednost poduzeća te posljedično doveli do nestanka poduzeća s poslovne scene. Stoga je potrebno na razini cijelog poduzeća implementirati učinkovit sustav internih kontrola kao instrument upravljanja rizicima, a svi zaposlenici poduzeća trebaju ispunjavati svoje uloge, ovlasti i odgovornosti u okviru procesa upravljanja rizicima. Upravljanje rizicima predstavlja proces identificiranja, procjenjivanja, rangiranja, definiranja strategija postupanja s rizicima, nadziranja te priopćavanja rizika povezanih s poslovanjem poduzeća kako bi ga se osposobilo za minimizaciju gubitaka, maksimizaciju mogućnosti te stvaranje dodane vrijednosti. Dakle, za ostvarivanje učinkovitog i djelotvornog procesa upravljanja rizicima poduzeća svaki sudionik u tom procesu mora ispuniti svoje specifične ovlasti i odgovornosti, započevši od menadžmenta, upravljačkih struktura, zaposlenika poduzeća u pojedinim odjelima, pa sve do funkcije interne revizije te ostalih internih i eksternih pružatelja uvjerenja. Na menadžmentu poduzeća leži odgovornost razvoja, uspostave i implementacije odgovarajućeg procesa upravljanja rizicima, dok je odgovornost svakog zaposlenika na operativnoj razini svakodnevna provedba aktivnosti i procesa upravljanja rizicima. Nadalje, upravljačke strukture poduzeća imaju nezamjenjivu i ključnu ulogu u nadziranju menadžmentovog pristupa procesu upravljanja rizicima te definiranju razine izloženosti rizicima koju je poduzeće spremno prihvatiti, pri čemu je odgovornost odbora dobiti uvjerenje da se poslovni procesi poduzeća odvijaju u skladu s postavljenom strategijom i ciljevima što se ostvaruje kada su procesi upravljanja rizicima poduzeća učinkoviti, tako da minimiziraju i svode rizike na prihvatljive razine. Odbor se pritom prije svega oslanja na informacije koje pruža funkcija interne revizije koja osigurava neovisno i objektivno uvjerenje o djelotvornosti procesa upravljanja rizicima i odgovarajućem upravljanju značajnim rizicima, a zatim i na informacije ostalih internih i eksternih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja.

S obzirom da postoji više pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja, kako bi se racionalno koristili njihovi, ali i poslovni resursi poduzeća, potrebno je aktivnosti pružatelja uvjerenja na odgovarajući način koordinirati kako ne bi došlo do nepotrebnog dupliciranja napora i ponavljanja posla. U tom pogledu, važan alat koordinacije rada internih i eksternih pružatelja uvjerenja te učinkovit instrument koji funkcija interne revizije može koristiti prilikom odlučivanja o oslanjanju na rad ostalih internih i eksternih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja predstavlja mapa uvjerenja. Smjernice za izradu mape uvjerenja donio je globalni Institut internih revizora i objavio ih u veljači 2018. godine u Praktičnom vodiču – Općem pod naslovom „Koordinacija i oslanjanje: razvijanje mape uvjerenja". Praktični vodič osigurava detaljne smjernice, upute, tehnike i praktične primjere koji, između ostaloga, pomažu internim revizorima prilikom oblikovanja i izrade mape uvjerenja u poduzeću u kojem djeluju. Prema Praktičnom vodiču „Koordinacija i oslanjanje: razvijanje mape uvjerenja", mapa uvjerenja predstavlja matricu koja vizualno prikazuje rizike poduzeća te sve interne i eksterne pružatelje usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja koji pokrivaju te pojedine rizike. Svi pružatelji uvjerenja mogu koristiti mapu uvjerenja prilikom koordinacije vremenskog rasporeda i djelokruga njihovog rada sprječavajući na taj način previde ili ponavljanja unutar nadgledanih područja i procesa. Nadalje, u Praktičnom vodiču se detaljno objašnjava svaki od pet koraka izrade mape uvjerenja, od identifikacije izvora informacija o rizicima, preko razvrstavanja rizika u kategorije rizika radi njihovog integriranog razmatranja, identifikacije pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te prikupljanja informacija i dokumentiranja angažmana s izražavanjem uvjerenja po kategorijama rizika, pa sve do periodičnog pregledavanja, nadziranja i ažuriranja mape uvjerenja.

Prilikom oblikovanja i izrade mape uvjerenja, korisno je da interni revizori primijene smjernice modela tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole za razvrstavanje i grupiranje pružatelja uvjerenja ovisno o njihovim ulogama, ovlastima, odgovornostima te stupnju neovisnosti i objektivnosti. Te smjernice se nalaze u Sažetku osnovnih gledišta pod istoimenim nazivom „Model tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima i kontrole" kojeg je globalni Institut internih revizora objavio u siječnju 2013. godine.

[48] The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 12.

[49] Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 12.

[50] The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 12-13.

[51] The Institute of Internal Auditors Global (2018.): *op. cit*., str. 13.

Literatura:

1. COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Odbor sponzorskih organizacija povjerenstva Treadway komisije). Dostupno na: https://www.coso.org/ [10. 8. 2018.].
2. Europski institut za telekomunikacijske norme (engl. *The European Telecommunications Standards Institute – ETSI*). Dostupno na: https://www.etsi.org/ [10. 8. 2018.].
3. Europski odbor za elektrotehničku normizaciju (engl. *European Committee for Electrotechnical Standardization – CENELEC*). Dostupno na: https://www.cenelec.eu/ [10. 8. 2018.].
4. Europski odbor za normizaciju (engl. *European Committee for Standardization – CEN*). Dostupno na: https://www.cen.eu/Pages/default.aspx [10. 8. 2018.].
5. Hrvatski institut internih revizora (2016.) Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije – prijevod s engleskog jezika. Zagreb: The Institute of Internal Auditors Global i Hrvatski institut internih revizora. Dostupno na: https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf [10. 8. 2018.].
6. Hrvatski institut internih revizora (2017.) Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) – prijevod s engleskog jezika. Zagreb: The Institute of Internal Auditors Global i Hrvatski institut internih revizora.
7. ICAEW (2018.) Assurance Mapping: A Vital Governance and Management Tool. Dostupno na: https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/assurance-mapping [10. 8. 2018.].
8. ISACA. Dostupno na: https://www.isaca.org/pages/default.aspx [10. 8. 2018.].
9. Međunarodno elektrotehničko povjerenstvo (engl. *International Electrotechnical Commission – IEC*). Dostupno na: http://www.iec.ch/ [10. 8. 2018.].
10. Međunarodna organizacija za normizaciju (engl. *International Organization for Standardization – ISO*). Dostupno na: https://www.iso.org/home.html [10. 8. 2018.].
11. Nacionalni institut za standarde i tehnologiju (engl. *National Institute of Standards and Technology (NIST) U.S. Department of Commerce*). Dostupno na: https://www.nist.gov/ [10. 8. 2018.].
12. The Institute of Internal Auditors Global (1999.) Definicija interne revizije (engl. *The Definition of Internal Auditing*). Dostupno na: https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx [10. 8. 2018.].
13. The Institute of Internal Auditors Global (2013.) The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control. The IIA Position Paper. Altamonte Springs, Florida, USA: The IIA Global.
14. The Institute of Internal Auditors Global (2015:1) Okvir za učinkovitost interne revizije – Novi Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (engl. *The Framework for Internal Audit Effectiveness – The New International Professional Practices Framework*), Altamonte Springs, Florida, USA: The IIA Global. Dostupno na: https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx [10. 8. 2018.].
15. The Institute of Internal Auditors Global (2015:2) Preporučene smjernice – Provedbene smjernice (engl. *Recommended Guidance – Implementation Guidance*). Dostupno na: https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Practice-Advisories.aspx [10. 8. 2018.].
16. The Institute of Internal Auditors Global (2015:3) Preporučene smjernice – Dodatne smjernice (engl. *Recommended Guidance – Supplemental Guidance*). Dostupno na: https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Practice-Guides.aspx [10. 8. 2018.].
17. The Institute of Internal Auditors Global (2018.) Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map. IPPF: Recommended Guidance: Supplemental Guidance - Practice Guide – General. Lake Mary, Florida, USA: The IIA Global.
18. The Institute of Internal Auditors UK and Ireland (2000.) Training Courses. London: The Institute of Internal Auditors UK and Ireland.
19. Tipurić, D. (2007.) Nadzorni odbor i korporativno upravljanje. Zagreb: Sinergija nakladništvo.
20. Tušek, B., Žager, L. i Barišić, I. (2014.) Interna revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
21. Tušek, B. (2017.) Interno vrednovanje funkcije interne revizije prema novoj Provedbenoj smjernici. Računovodstvo i financije, br. 4/2017., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
22. Tušek, B. i Halar, P. (2017.) Smjernice za izradu povelje o internoj reviziji. Računovodstvo i financije, br. 10/2017. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
23. Tušek, B. i Halar, P. (2017.) Model tri linije obrane za učinkoviti proces upravljanja rizicima *cyber* sigurnosti i kontrole. Računovodstvo i financije, br. 12/2017., Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

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

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

Stručni članak UDK 657.6

Interna revizija i znakovi upozorenja na prijevarne radnje

Najnovije statistike i istraživanja u razvijenim zemljama ukazuju na česte znakove ranog upozorenja na prijevarne radnje koje poduzećima mogu uzrokovati značajne materijalne gubitke. Zbog toga se interna revizija u djelokrugu svoga rada mora fokusirati na sve češće znakove ranog upozorenja koje istražuje jedan od najpoznatijih svjetskih računovodstvenih časopisa američki Journal of Accountancy. Autor članka prenosi najnovije rezultate istraživanja iz JoA 8/2018. i 9/2018.

1. NAJČEŠĆI ZNAKOVI RANOG UPOZORENJA NA PRIJEVARNE RADNJE

Na temelju obrađenih rezultata istraživanja najčešći znakovi ranog upozorenja koji se potencijalno mogu pretvoriti u prijevarne radnje, a na koje se treba fokusirati interna revizija jesu:[1] (1) život iznad stvarnih mogućnosti, (2) neobični e-mailovi, (3) nesigurne i labave kontrole, (4) štetne provizije, i (5) nestandardni poslovni rezultati.

Život iznad stvarnih mogućnosti je odavno poznat i široko raširen znak ranog upozorenja na potencijalne prijevarne radnje. Bez obzira na jako veliki broj slučajeva prema statistikama temeljem aktivnosti internih revizija i dalje se često javlja. Transakcije i procesi zaposlenika poduzeća koji troše iznad svojih mogućnosti mogu postati objekt aktivnosti internih revizija kako redovnih (planskih) tako i izvanrednih revizija. Provjeravaju se sve aktivnosti, transakcije, ovlaštenja, ugovori, plaćanja i ostalo u cilju zaustavljanja prijevarnih radnji i sprječavanja materijalnih gubitaka poduzeća. Ovaj znak ranog upozorenja u uskoj je vezi s drugim znakom, tj. neprijateljskim provizijama.

Neobični e-mailovi najčešće su prijevarni e-mailovi koji su posljedica suvremenih tehnologija, hakiranja e-pošte i cyber kriminala. Zaposlenici i imovina poduzeća moraju se maksimalno zaštititi od neobičnih, nažalost često, prijevarnih e-mailova. Neobični e-mail je onaj koji ne odražava karakter pošiljatelja. Takav e-mail ne odgovara načinu uobičajene komunikacije pošiljatelja. Također, radi se o e-mailovima koji nisu u skladu s direktivama prakse komuniciranja poduzeća. Kada se radi o e-mailu kojim pošiljatelj (više rangirani menadžer) daje nalog primatelju (niže rangirani menadžer) za inozemno ili tuzemno plaćanje (što često odudara od uobičajene prakse i protokola) tada je nužno izvršiti sve dodatne provjere takvog naloga. Minimalno što je potrebno izvršiti je usmeni upit nižeg menadžera prema višem menadžeru o legitimnosti i osnovi naložene transakcije. Uz to potrebno je provjeriti svu relevantnu dokumentaciju o osnovi provedbe plaćanja. Poduzeća su za takve situacije razvila posebne interne pravilnike i procedure koji se moraju poštivati u slučajevima obavljanja financijskih transakcija. Interna revizija treba provjeriti kvalitetu internih pravilnika, usklađenost s najboljom praksom te sukladnost postupanja odgovornih osoba. Nažalost, izostankom internih pravilnika i procedura te nesuvislim i neodgovornim postupanjima (izostankom minimalno usmenih provjera) dolazi do neželjenih situacija i materijalnih gubitaka od prijevarnih radnji uzrokovanih neobičnim e-mailovima.

Nesigurne i labave kontrole uglavnom se odnose na sustave internih kontrola koji su zapušteni, nisu usklađeni s najboljim praksama, interni pravilnici i procedure sustava internih kontrola se ne mijenjaju s promjenom aktivnosti i tehnologija. Takvo stanje odgovara onima koji imaju loše namjere ili prijevarne radnje koje im takve labave kontrole omogućavaju. Zbog toga je uočeno u velikom broju slučajeva da osuvremenjivanje internih pravilnika i procedura kao i osuvremenjivanje sustava internih kontrola nailazi na otpore. Upravo kod onih pojedinaca i organizacijskih jedinica u kojima se javljaju otpori promjenama i osuvremenjivanju sustava internih kontrola potrebno je fokusirati aktivnosti interne revizije u cilju pravovremenog sprječavanja prijevarnih radnji i gubitaka poduzeća.

Štetne provizije su uobičajeni znak ranog upozorenja kojim se označava potencijalna prijevarna radnja na tržištima roba i usluga (ali i na financijskim tržištima) između kupaca i dobavljača. To je također jedan od davno poznatih znakova ranog upozorenja koji može za posljedicu imati prijevarne radnje i gubitke poduzeća. U najvećem broju zemalja, kada su u pitanju transakcije nabave i prodaje u javnom sektoru, postupa se u skladu sa zakonskom regulativom kojom se propisuje postupanje javne nabave. Takva zakonska praksa u privatnom sektoru nije standardna u najvećem broju zemalja. Zbog toga se razvijaju interne procedure koje se reguliraju internim pravilnicima o procesima. Najosjetljivija pitanja su odnosi nabavnog menadžmenta poduzeća s dobavljačima što je predmet internih procedura i postupanja. Zbog toga, interna revizija u svoje redovne (planirane) i izvanredne aktivnosti uključuje organizacijske jedinice i pojedince, sustave internih kontrola te pravilnike o procedurama koje se odnose na postupke nabave roba i usluga.

Izvanredni nestandardni poslovni rezultat označava onaj znak ranog upozorenja za internu reviziju u slučajevima kada poduzeća ili njihove organizacijske jedinice ostvaruju poslovne rezultate znatno

[1] Ovaska-Few S. (2018) Know these basic business fraud warning signs, *Journal of Accountancy,* August. Dostupno na: https://www.journalofaccountancy.com/newsletters/2018/aug/basic-business-fraud-warning-signs.html (stranica posjećena 24.9.2018.)

veće (npr. nekoliko puta veća profitna marža, rentabilnost i slično) u odnosu na slična poduzeća ili poslovne jedinice unutar iste grupacije. To mogu biti potencijalno prijevarne radnje (manipulacije s računovodstvenim politikama) s krajnjim ciljem neosnovanog stjecanja stimulacija, bonusa itd. Upravo takva poduzeća i njihove organizacijske jedinice s nestandardno visokim rezultatima u odnosu na iste u grupaciji mogu biti uključene u redovne ili izvanredne aktivnosti internih revizija s ciljem sprječavanja prijevarnih radnji i gubitaka.

2. TELEFONSKI POZIVI I PRIJEVARNE RADNJE

Znakovi ranog upozorenja na prijevarne radnje često su usko povezani sa suvremenim IT tehnologijama. Nažalost, to nije jedina opasnost za prijevarne radnje jer i starije telekomunikacijske tehnologije, prije svega telefon, još su uvijek opasnost i sredstvo za postizanje prijevarnih radnji. Upravo jedno istraživanje[2] ukazuje na procedure ponašanja u slučaju poziva s namjerom prijevarne radnje. Prema istraživanju postupanje u slučaju nepoznatih telefonskih poziva ima sljedeće faze:

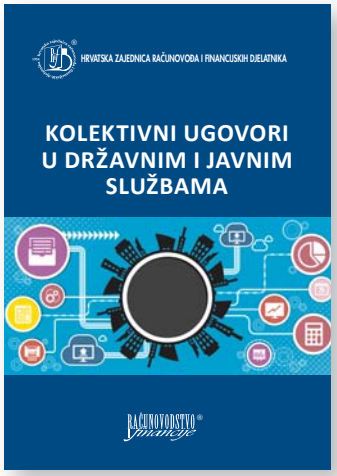
1. Ne javljati se na nepoznate brojeve. Ozbiljni i važni pozivatelji će se u slučaju nejavljanja javiti s potpisanim SMS-om ili e-mailom.
2. U slučaju javljanja na nepoznati poziv (broj) preporuka je spuštanje slušalice i bez panike.
3. Ako ste se već javili na nepoznati poziv nikako ne davati osobne podatke, te podatke i informacije o imovini, obvezama, prihodima, rashodima i rezultatima poduzeća, zaposlenicima itd. Utvrđeno je da su rjeđe prijevarne radnje od susreta licem u lice u odnosu na korištenje modernih IT tehnologija.
4. Ako ste se javili na nepoznati poziv koji je bio vrlo sumnjiv ili čak uzmemirujući tada je potrebno obavijestiti službene institucije (policiju).

I u ovim slučajevima telefonskih komunikacija potrebno je prisustvo sustava internih kontrola i interno propisane procedure u cilju zaštite od prijevarnih radnji i gubitaka.

[2] Adamek, D. (2018) How to avoid becoming a scam victim, *Journal of Accountancy,* September. Dostupno na: https://www.journalofaccountancy.com/issues/2018/sep/avoid-becoming-a-scam-victim.html (stranica posjećena 24.9.2018.)

HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

Kolektivni ugovori u državnom i javnom sektoru



Redaktorica:
dr. sc. Marija Zuber

Izdanje:
Zagreb, 2018, 308. str.

Cijena tiskanog izdanja:
150,00 kuna
• akcijska cijena na seminaru **100,00 kuna**

Cijena Internet izdanja:
150,00 kuna
• akcijska cijena na seminaru **100,00 kuna**

(PDV uključen u cijenu)

Zbirka Kolektivni ugovori u državnim i javnim službama sadrži tekstove kolektivnih ugovora kojima su uređena prava državnih službenika i namještenika i službenika i namještenika u javnim službama. Riječ je o kolektivnim ugovorima sklopljenima krajem 2017. i u prvom polugodištu 2018. godine, na određeno vrijeme, za slijedeće četverogodišnje razdoblje. Uz tekst Kolektivnog ugovora za državne službenike i namještenike i Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama navedena su tumačenja povjerenstva ovlaštenog za tumačenje određenog kolektivnog ugovora. Tumačenja su navedena uz odgovarajući članak na koji se odnosi dano tumačenje, a obuhvaćaju odgovore objavljene do 15. rujna 2018. godine.

RAČUNOVODSTVO financije® Detaljnije informacije o pojedinim izdanjima potražite na **www.rif.hr**

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

Stručni članak UDK 336.2

Postupak izdavanja obvezujućih mišljenja

Prema odredbama Općeg poreznog zakona, Porezna uprava je ovlaštena na pisani zahtjev poreznog obveznika donijeti obvezujuće mišljenje. Područja primjene obvezujućih mišljenja su ograničena i točno propisana, a najčešće se odnose na buduće poslovne aktivnosti poduzetnika na koje se zbog svojih osobitosti, ne mogu primijeniti općenita službena tumačenja poreznih propisa. Za izdavanje obvezujućeg mišljenja nadležno je savjetodavno tijelo kojeg imenuje ravnatelj Porezne uprave, a koje se sastoji od djelatnika Porezne uprave.
Obvezujuće mišljenje ima obvezujući učinak za Poreznu upravu, a troškove njegovog izdavanja u cijelosti snosi podnositelj zahtjeva. Međutim, obvezujuće mišljenje prestaje važiti ako je doneseno na temelju neistinitih ili nepotpunih podataka ili su se promijenile okolnosti temeljem kojih je mišljenje izdano.

1. UVOD

Osim prikupljanja, evidentiranja, obrade i provjere podataka bitnih za utvrđivanje i naplatu poreza, doprinosa i drugih javnih davanja, temeljna zadaća Porezne uprave (dalje: PU) kao jedinstvene i samostalne upravne organizacije u sastavu Ministarstva financija, odnosi se i na tumačenje i primjenu ukupnih propisa koji se primjenjuju u poreznom postupku u RH, donošenjem uputa, stručnih mišljenja, metodologije rada te smjernica radi ujednačene primjene poreznih odredbi.

Između navedenih poslova, PU je nadležna i za donošenje obvezujućih mišljenja, a sukladno čl. 3. st. 1. t. 3. Zakona o poreznoj upravi (Nar. nov., br. 115/16.), koji je na snazi i primjenjuje se od 1. siječnja 2017. godine. **Obvezujuće mišljenje donosi PU na zahtjev poreznog obveznika i ono ima neke karakteristike upravnog akta jer ga donosi državno tijelo s javnim ovlastima.** Ako se zahtjev za obvezujućim mišljenjem poreznog obveznika usvoji, PU je obvezna postupiti prema donesenom obvezujućem mišljenju samo u konkretnom slučaju i prema poreznom obvezniku na čiji je zahtjev obvezujuće mišljenje izdano. Međutim, PU nije obvezna postupiti po obvezujućem mišljenju u istim ili sličnim poslovnim aktivnostima koje obavljaju drugi poduzetnici. To znači da doneseno obvezujuće mišljenje, obvezuje na primjenu samo PU, a ne i poreznog obveznika na čiji je zahtjev izdano. Kada na pisani zahtjev dobije obvezujuće mišljenje, porezni obveznik nije u mogućnosti podnijeti prigovor, žalbu ili upravni spor, već je u mogućnosti jedino odustati od budućih namjeravanih poslovnih aktivnosti, ako je objašnjenje obračunavanja i utvrđivanja poreza u obvezujućem mišljenju za njega nepovoljno i neprihvatljivo.

2. ZAKONSKE ODREDBE

U našem poreznom sustavu od početka ove godine, odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima, uređen je **Općim poreznim zakonom (Nar. nov., br. 115/16. – dalje OPZ),** koji je stupio na snagu i počeo se primjenjivati od 1. siječnja 2017., a kada je prestao važiti „stari“ OPZ (Nar. nov., br. 147/08. do 44/16.). No, tijekom travnja 2017. godine, stupio je na snagu i **Pravilnik o provedbi općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 30/17. – dalje: Pravilnik)**, kojim se detaljnije razrađuju odredbe OPZ-a, a koje se između ostalih odredbi, odnose i na obvezujuća mišljenja.

Spomenuti Pravilnik sadrži 12 dijelova, **a u 2 dijelu obrađene su odredbe o postupku izdavanja obvezujućeg mišljenja,** a prema pisanom zahtjevu poreznog obveznika.

2.1. Postupanje u dobroj vjeri sudionika porezno-pravnog odnosa

Sudionici porezno-pravnog odnosa, porezno tijelo i porezni obveznik, dužni su postupati u dobroj vjeri, a postupanje u dobroj vjeri znači savjesno i pošteno postupanje u skladu sa zakonskim odredbama, uz savjesno postupanje i bez nepoštenih namjera od strane poreznih obveznika.

Prema čl. 2. Pravilnika, porezno tijelo postupa u dobroj vjeri na način da poreznog obveznika obavještava o njegovim pravima i obvezama u poreznim postupcima koji se vode pred poreznim tijelom. Radi postupanja u dobroj vjeri porezno tijelo na svojim mrežnim stranicama objavljuje opća mišljenja i obavijesti u pojedinačnim predmetima, o primjeni propisa koji imaju utjecaj na obračunavanje, utvrđivanje i naplatu poreza.

Međutim, prema čl. 2. st. 2. Pravilnika, porezno tijelo postupa u dobroj vjeri i u posebnim slučajevima kada sukladno odredbama OPZ-a i Pravilnika, na pisani zahtjev poreznom obvezniku izdaje obvezujuće mišljenje kojim se pojašnjavaju pojedine porezne odredbe u određenim poslovnom aktivnostima poreznog obveznika. Budući obvezujuće mišljenje ima obvezujući učinak za PU, njime poduzetnici nastoje smanjiti porezni rizik u svom poslovanju te stvoriti veću pravnu sigurnost u obavljanju budućih i namjeravanih poslovnih transakcija.

3. OBVEZUJUĆA MIŠLJENJA

I nadležna tijela drugih država članica EU prema svojim poreznim propisima, poreznim obveznicima izdaju obvezujuća mišljenja, a koja se nazivaju *advance tax rullings* - što se može definirati kao unaprijed donesena porezna odluka.

U našem poreznom sustavu, izdavanje obvezujućeg mišljenja te područja njegove primjene, uređeni su odredbama čl. 10. OPZ-a. No, u drugom dijelu Pravilnika, u člancima 6. do 13., podrobnije su

razrađene odredbe o podnositeljima zahtjeva, prethodnom razgovoru i načinu izdavanja, rokovima i troškovima izdavanja, odustanku od zahtjeva kao i vremenu važenja te prestanku važenja obvezujućih mišljenja.

Uvođenjem instituta obvezujućih mišljenja, nastoji se poboljšati odnos između poreznih obveznika i PU, budući poduzetnici u poduzimanju gospodarske djelatnosti, a prema dobivenom obvezujućem mišljenju, imaju mogućnost unaprijed odrediti i planirati porezna davanja.

3.1. Područja primjene obvezujućih mišljenja

Prema čl. 10. st. 1. OPZ-a, porezno tijelo je ovlašteno na pisani zahtjev poreznog obveznika donijeti obvezujuće mišljenje o poreznom tretmanu budućih i namjeravanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i djelatnosti poreznog obveznika.

Iz navedenih zakonski odredbi proizlazi da se davanje obvezujućih mišljenja ograničava na buduće transakcije i ne donosi se radi poslovnih događaja koji su se već dogodili ili su u tijeku. Stoga će se podneseni zahtjevi poreznih obveznika za izdavanje obvezujućeg mišljenja, odbiti ako su u zahtjevu navedeni poslovni događaji koji su u tijeku i koje poslovne transakcije porezni obveznik već obavlja.

Ako se zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja usvoji, izdano obvezujuće mišljenje poreznog tijela ovisno od upita podnositelja, može sadržavati porezne odredbe s područja više vrsta poreza. Naime, čl. 9. st. 3. Pravilnika je propisano da zahtjev može sadržavati i više pitanja, ali se sva moraju odnositi na ista konkretna područja primjene iz čl. 10. st. 2. OPZ-a.

Primjerice, ako se zahtijeva obvezujuće mišljenje o primjeni poreznih propisa u investicijskim projektima koji se namjeravaju izvoditi u RH, tada zahtjev može sadržavati i više pitanja, radi čega će PU dati odgovor u obvezujućem mišljenju s područja više vrsta poreza i to: poreza na dobit, poreza na dohodak, PDV-a, poreza na promet nekretnina, obveznih doprinosa.

Sukladno čl. 10. st. 2. OPZ-a, podnositeljima zahtjeva mogu se izdati obvezujuća mišljenja za točno određena pitanja o poslovnim događajima koja se odnose na:

- utvrđivanje oporezivih isporuka u svrhu podjele pretporeza
- primjeni poreznih propisa u slučajevima investicijskih projekata koji se realiziraju u RH, čija vrijednost prelazi 20.000.000,00 kn
- utvrđivanju porezne osnovice poreza na dobit pri spajanju, podjeli, djelomičnoj podjeli, prijenosu imovine i zamjeni dionica i udjela osim poreznih postupaka utvrđenih člancima 20.a do 20.r Zakona o porezu na dobit, a koji se odnose na spajanje, podjelu, djelomičnu podjelu, prijenos imovine i zamjenu dionica trgovačkih društava iz različitih država članica prema Direktivama Vijeća 90/434/EEZ i 205/19/EZ
- primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kod obveza poreza na dohodak i poreza na dobit te
- poreznom tretmanu poslovnih aktivnosti koje zbog svojih osobitosti nisu usporedive niti uobičajene s poslovnim aktivnostima koje se obavljaju na području RH.

U slučaju kada porezni obveznici podnesu zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja za buduće poslovne događaje, ali koja se ne odnose na točno određena područja koja su propisana čl. 10. st. 2. OPZ-a, zahtjev poreznog obveznika će se odbiti. Međutim, porezni obveznik tada ima mogućnost umjesto obvezujućeg mišljenja zatražiti od poreznog tijela izdavanje općeg mišljenja radi pravilne primjene poreznih propisa u postupku obračunavanja, utvrđivanja i naplate poreza.

Posebno se ističe da je prema Nacrtu prijedloga Zakona o izmjenama i dopunama OPZ-a, koji je objavljen na mrežnim stranicama PU i koji je upućen u saborsku proceduru u rujnu 2018. godine, predloženo brisanje odredbi čl. 10. st. 2. OPZ-a, kojim je propisano da se obvezujuće mišljenje može tražiti samo za određene poslovne događaje. Budući se kod poreznih obveznika nastoji potaknuti upotreba ovog instituta, **navedenim izmjenama će se obvezujuća mišljenja moći zatražiti za bilo koje porezno područje.** Međutim i dalje ostaje odredba da poslovni događaji za obvezujuća mišljenja mogu biti samo buduće i namjeravane transakcije.

3.2. Podnositelji zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja

Prema čl. 6. Pravilnika, podnositelj zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja može biti:

a) porezni obveznik rezident ili nerezident odnosno njegov opunomoćenik ili porezni savjetnik te
b) fizička ili pravna osoba koja još nije stekla status poreznog obveznika ili nije još izvršila registraciju obavljanja djelatnosti prema posebnim propisima odnosno njihov opunomoćenik ili porezni savjetnik.

Iz navedenih zakonskih odredbi proizlazi da zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja mogu podnijeti, osim tuzemnih pravnih i fizičkih osoba koje obavljaju registriranu gospodarsku djelatnost, i porezni obveznici nerezidenti. Nerezidentima se smatraju pravne osobe kojima sjedište nije upisano u sudski ili drugi registar u RH te fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem izvan RH, a koje u RH nemaju upisanu djelatnost u odgovarajući registar ili upisnik. Primjerice, to znači da nerezidenti koji u budućnosti namjeravaju ulagati u RH u investicijske projekte koji su iznad određene vrijednosti, mogu biti podnositelji zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja.

4. POSTUPAK IZDAVANJA OBVEZUJUĆIH MIŠLJENJA

Za izdavanje obvezujućih mišljenja nadležno je Savjetodavno tijelo za obvezujuća mišljenja - kraće STOM, koje se sastoji do djelatnika PU, Središnjeg ureda, područnih ureda i Ureda za velike porezne obveznike. STOM čine stručnjaci iz pojedinih poreznih područja - dohotka, dobiti, PDV-a, poreza na promet nekretnina i dr., koji su ovlašteni za davanje mišljenja radi pravilne primjene poreznih propisa i provedbe poreznih postupaka, a članove STOM-a imenuje ravnatelj PU temeljem čl. 8. Zakona o PU.

Postupak izdavanja obvezujućih mišljenja obuhvaća:

- prethodni razgovor
- podnošenje zahtjeva i obvezne elemente koje zahtjev mora sadržavati
- mogućnost odustanka od podnesenog zahtjeva
- rokovi izdavanja i sadržaj obvezujućeg mišljenja.

4.1. Prethodni razgovor

Prije podnošenja zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja, podnositelji zahtjeva mogu, ali nisu obvezni, podnijeti prijedlog za održavanjem **prethodnog razgovora** s PU. U prijedlogu za prethodnim razgovorom, podnositelji su dužni navesti porezno područje koje se želi razmatrati na prethodnom razgovoru te sažet prikaz pitanja koja će biti predmetom prethodnog razgovora.

Prijedlog za održavanjem prethodnog razgovora podnosi se PU elektronički, putem posebne e-mail adrese koja je objavljena na

internetskim stranicama PU, a glasi: **obvezujuca.misljenja@porezna-uprava.hr.**

Međutim, prijedlog za održavanjem prethodnog razgovora može se podnijeti i u pisanom obliku putem nadležne ispostave PU ili Ureda za velike porezne obveznike.

Nadležnom ispostavom PU smatra se ispostava u kojoj rezident ili nerezident pripada prema svom sjedištu za pravne osobe odnosno prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu za fizičke osobe. U slučaju da podnositelj zahtjeva nema nadležnu ispostavu, jer još ne postoji povod za praćenje, pisani prijedlog za održavanjem prethodnog razgovora podnosi se na adresu: **Porezna uprava- Savjetodavno tijelo za obvezujuća mišljenja, Boškovićeva 5.**

Prema čl. 8. st. 3. Pravilnika, PU je obvezna podnositelju prijedloga za održavanjem prethodnog razgovora ili njegovom opunomoćeniku ili poreznom savjetniku, uputiti poziv za održavanjem prethodnog razgovora (putem e-mail adrese, telefonom ili pisanim putem) i to najkasnije u roku 15 dana od dana zaprimanja prijedloga, što znači da postoji prioritetno rješavanje zahtjeva za obvezujućim mišljenjima. Prethodnim razgovorom usmeno se razjašnjavaju činjenice i pitanja koja bi mogla biti predmetom obvezujućeg mišljenja, a koji se održavaju u prostorijama Središnjeg ureda PU. Ako se nakon prethodnog razgovora porezni obveznik ipak odluči za podnošenje zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja, tada se isti upućuje na plaćanje troškova njegova izdavanja, a prema utvrđenim svotama.

4.2. Primjer prijedloga za održavanjem prethodnog razgovora

Nastavno se daje primjer prijedloga za održavanjem prethodnog razgovora, u kojem odvjetničko društvo Marić i partneri d.o.o, kao opunomoćenik strane pravne osobe iz Slovenije, traži odgovore na pitanja iz područja PDV-a, za građevinske usluge koje će se izvoditi na području RH.

primatelj:	**obvezujuca.misljenja@porezna-uprava.hr**
podnositelj prijedloga:	Odvjetničko društvo Marić i partneri d.o.o.
OIB:	55555555556
adresa sjedišta:	Zagreb, Ilica 25
e-amil adresa za komunikaciju:	odvjetnickodrustvomaric@gmail.com
osoba za kontakt:	Ivan Marić, mag. iur.
porezna područja koja će se razmatrati na prethodnom razgovoru:	Zakon o PDV-u Utvrđivanje oporezivih transakcija i registriranje za potrebe PDV-a u RH

Zagreb, 20. 9. 2018.

Poštovani,

obraćam vam se s prijedlogom za održavanjem prethodnog razgovora, a u svrhu podnošenja zahtjeva za donošenjem obvezujućeg mišljenja sukladno čl. 10. OPZ-a, a vezano za obračunavanje i plaćanje PDV-a kod građevinskih usluga koje će se obaviti na području RH sukladno važećim pozitivnim propisima – Zakonu i Pravilniku o PDV-u.

Naime, radi se o budućoj namjeravanoj transakciji odnosno poslovnom događaju gdje će strana pravna osoba iz Slovenije kojoj je dodijeljen OIB i koja je registrirana za potrebe PDV-a u RH, biti glavni izvođač građevinskih radova na nekretnini u tuzemstvu čija vrijednost prelazi 20,00 mil. kn, a naručitelj će biti pravna osoba sa sjedištem u tuzemstvu koja je upisana u registar obveznika PDV-a.

S obzirom na veliku vrijednost investicijskog projekta, a radi ispravnog utvrđivanja i obračunavanja PDV-a, traže se odgovori na sljedeća pitanja:

1. Je li strana pravna osoba koja je glavni izvođač radova na nekretnini u RH, izdaje privremene situacije tuzemnom poreznom obvezniku kao naručitelju radova sa slovenskim PDV identifikacijskim brojem (DDV) uz navođenje klauzule o prijenosu porezne obveze prema čl. 76. slovenskog Zakona o PDV-u, ili se privremene situacije izdaju s hrvatskim PDV identifikacijskim brojem s napomenom prijenos porezne obveze sukladno čl. 75. st. 2. hrvatskog Zakona o PDV-u?
2. Ako strana pravna osoba koja je glavni izvođač radova na nekretnini u RH, za pojedine radove angažira podizvođača sa sjedištem u tuzemstvu koji su upisani u registar obveznika PDV-a, je li podizvođač radova obračunava i iskazuje hrvatski PDV na računu/privremenoj situaciji ili se primjenjuje prijenos porezne obveze na stranu osobu kao glavnog izvođača?
3. Ako strana pravna osoba koja je glavni izvođač radova na nekretnini u RH, za pojedine radove angažira podizvođača sa sjedištem u Sloveniji, a koji će obavljati građevinske radove na nekretnini u tuzemstvu, je li potrebno da se podizvođač iz Slovenije registrira za potrebe PDV-a u RH i dobije hrvatski PDV ID broj te izdaje li račune/privremene situacije glavnom izvođaču s obračunom PDV-a po stopi od 25%, ili se primjenjuje prijenos porezne obveze sukladno čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u?

Moli se naslov da u što kraćem roku odredi mogući termin za održavanjem prethodnog razgovora s PU radi pojašnjenja činjenica i okolnosti u prethodno navedenim pitanjima.

S poštovanjem, Ivan Marić mag. iur.

4.3. Elementi zahtjeva za izdavanjem obvezujućeg mišljenja

Zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja podnosi se u pisanom obliku putem nadležne ispostave PU ili Ureda za velike porezne obveznike, pri čemu je podnositelj zahtjeva obvezan do dana podnošenja zahtjeva izvršiti uplatu troškova njihova izdavanja, a koji su određeni prema ekonomskoj snazi poreznog obveznika.

Ako je pisani zahtjev podnositelja zaprimljen u ispostavi PU koja nije nadležna, ispostava je obvezna bez odlaganja, zaprimljeni zahtjev sa svom dokumentacijom proslijediti na rješavanje u Središnji ured PU, Savjetodavnom tijelu za obvezujuća mišljenja. U slučaju kada je podnositelj zahtjeva za izdavanje obvezujućeg mišljenja zatražio prethodni razgovor, zahtjev se podnosi nakon što je prethodni razgovor obavljen.

Zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja, a prema čl. 10. Pravilnika, osobito sadrži sljedeće elemente:

1. ime i prezime/naziv podnositelja zahtjeva, OIB ili porezni broj, broj putovnice ako podnositelju sukladno posebnom zakonu nije dodijeljen OIB, PDV identifikacijski broj poreznog obveznika ako ga posjeduje
2. podatke o opunomoćeniku ili poreznom savjetniku koji je od strane poreznog obveznika uključen u postupak izdavanja obvezujućeg mišljenja
3. detaljan opis planiranih (namjeravanih) poslovnih transakcija kao i poslovne i financijske posljedice transakcije, poslovnog događaja ili aktivnosti

4. prijedlog odgovora od strane podnositelja zahtjeva uz pozivanje na relevantne zakonske odredbe
5. izjavu podnositelja zahtjeva je li u tom predmetu transakcija, poslovni događaj ili aktivnost već započeta
6. izjava je li u tijeku postupak odlučivanja povodom pravnih lijekova ili sudski postupak
7. isprave odnosno dokumentaciju koja se odnosi na zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja ili se na nju podnositelj zahtjeva poziva
8. sva izdana obvezujuća mišljenja od nadležnih poreznih tijela drugih država po istom pitanju odnosno je li po istom pitanju postavljen zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja pred poreznim tijelima druge države u odnosu na povezane osobe.

Iz navedenoga proizlazi da je porezni obveznik u pisanom zahtjevu za izdavanje obvezujućeg mišljenja obvezan navesti detaljan opis planiranih poslovnih transakcija, kao i poslovne i financijske aspekte svog poslovanja, dati izjavu je li poslovni događaj započeo te je li u tijeku sudski postupak, kao i navesti svoj prijedlog odgovora koji se temelji na izdanim obvezujućim mišljenjima iz drugih država po istom pitanju u odnosu na povezane osobe.

4.4. Odustanak od zahtjeva

U bilo kojem trenutku prije izdavanja obvezujućeg mišljenja, porezni obveznik ima mogućnost da pisanim putem odustane od zahtjeva za obvezujućim mišljenjem. Ako odustane, a bez obzira na razloge odustanka, porezni obveznik nema pravo na povrat uplaćenih troškova za izdavanjem obvezujućeg mišljenja.

Međutim, iznimno, a prema čl. 11. st. 2. Pravilnika, podnositelj zahtjeva ima pravo na povrat uplaćenih troškova, pod uvjetom da PU odnosno STOM nije još započeo s radom na izdavanju obvezujućeg mišljenja.

4.5. Posebni slučajevi u kojima se ne izdaju obvezujuća mišljenja

Iako je porezni obveznik podnio pisani zahtjev za izdavanje obvezujućeg mišljenja sa svim propisanim elementima, sukladno čl. 12. st. 1. Pravilnika, PU ne donosi obvezujuće mišljenje u slučaju kada se:

- zahtjev podnositelja ne odnosi na područja primjene obvezujućih mišljenja propisanih čl. 10. OPZ-a
- zahtjev podnositelja odnosi na predmet započetog poreznog nadzora, sudskog postupka ili postupka povodom pravnih lijekova
- zahtjev podnositelja se odnosi na općenito ili hipotetsko pitanje

iz sadržaja zahtjeva podnositelja proizlazi da nema stvarnu namjeru poduzimanja poslovnih aktivnosti koje su predmet zahtjeva

- ako se radi o zahtjevu o kojem se odlučuje u okviru prava na informiranje, prema posebnom propisu te
- podnositelj zahtjeva nije do dana podnošenja zahtjeva uplatio troškove izdavanja obvezujućeg mišljenja.

U slučajevima kada PU ne donosi obvezujuće mišljenje, dužna je o tome obavijestiti podnositelja zahtjeva, koji tada ima mogućnost od PU zatražiti izdavanje općeg mišljenja za određenu poslovnu aktivnost.

4.6. Rokovi izdavanja obvezujućeg mišljenja

Podneseni zahtjevi za izdavanjem obvezujućih mišljenja, imaju prioritet u rješavanju u odnosu na ostale predmete koji su zaprimljeni u rad u PU od poreznih obveznika. Stoga je PU obvezna izdati obvezujuće mišljenje u **roku 60 dana** od dana podnošenja potpunog zahtjeva koji sadrži sve propisane elemente, sukladno čl. 13. st. 1. Pravilnika. Iznimno, obzirom na složenost pitanja za koja se traži obvezujuće mišljenje, navedeni se rok može produljiti **najduže sljedećih 30 dana**, pri čemu je o produljenju roka potrebno pisanim putem obavijestiti podnositelja zahtjeva.

Međutim, ako PU s obzirom na složenost pitanja, pri izdavanju obvezujućeg mišljenja mora uključiti i druga tijela (institucije), u tuzemstvu ili u inozemstvu (u odnosu na povezane osobe), a u svrhu dobivanja podataka ili informacija bitnih za donošenje obvezujućeg mišljenja, tada se obvezujuće mišljenje može donijeti i nakon isteka rokova od 60 odnosno 90 dana, pri čemu se razlog produljenja roka mora posebno i obrazložiti u obvezujućem mišljenju.

Donesena obvezujuća mišljenja kao takva moraju biti posebno označena o čemu je PU dužna voditi posebnu evidenciju. Obvezujuća mišljenja obvezno sadrže: postavljena pitanja, odgovor, činjenice te pravnu analizu predstavljenog slučaja odnosno transakcije poslovnog događaja ili poslovne djelatnosti poreznog obveznika. Osim poreznog obveznika, o donesenom obvezujućem mišljenju treba biti upoznata nadležna ispostava PU u kojoj se vodi dosje o poslovanju poreznog obveznika, kao i nadležan područni ured PU.

5. PRESTANAK VAŽENJA OBVEZUJUĆEG MIŠLJENJA

Obvezujuće mišljenje kao oblik vanjske komunikacije između PU i poreznog obveznika, ima obvezujući učinak za PU **od dana dostave mišljenja podnositelju zahtjeva,** čime doprinosi njegovoj pravnoj sigurnosti u budućem poslovanju.

Međutim, prema čl. 15. st. 2. Pravilnika obvezujuće mišljenje prestaje važiti ako:

- se isto temelji na odredbama propisa koji su izmijenjeni ili su prestali važiti, a temeljem kojih je mišljenje izdano
- je došlo do promjena okolnosti koje imaju bitan utjecaj na obvezujuće mišljenje te
- ako se utvrdi da je obvezujuće mišljenje doneseno na temelju neistinitih ili nepotpunih podataka.

Naime, iako je PU dužna postupiti prema obvezujućem mišljenju kojeg je izdala, isto prestaje biti obvezujuće za PU ako se iz određenih okolnosti i knjigovodstvene dokumentacije utvrdi da je porezni obveznik u svom zahtjevu za izdavanjem obvezujućeg mišljenja naveo neistinite ili nepotpune podatke ili su se promijenile očekivane poslovne aktivnosti poreznog obveznika, koje su imale bitan utjecaj na donošenje obvezujućeg mišljenja.

6. TROŠKOVI IZDAVANJA OBVEZUJUĆEG MIŠLJENJA

Prema čl. 16. Pravilnika, troškove izdavanja obvezujućeg mišljenja u cijelosti snosi podnositelj zahtjeva, koji je do dana podnošenja zahtjeva obvezan izvršiti uplatu i to u svotama koje ovisno od visine ostvarenog prihoda iz posljednje porezne prijave iznose od 5.000,00 kn do 30.000,00 kn.

Međutim, za podnositelje koji pokreću investicijske projekte te za fizičke ili pravne osobe koje još nisu stekle status poreznog obveznika ili nije još obavljena registracija djelatnosti, radi čega nije ni podnesena porezna prijava, za izdavanje obvezujućeg mišljenja, propisana je uplata najniže svote od 5.000,00 kn.

Tablica 1. Troškovi izdavanja obvezujućeg mišljenja **u kn**

Red. br.	Visina ostvarenog prihoda prema posljednjoj poreznoj prijavi	Svota
1.	do 3.000.000,00	5.000,00
2.	od 3.000.000,00 do 7.000.000,00	7.000,00
3.	od 7.000.000,00 do 10.000.000,00	10.000,00
4.	od 10.000.000,00 do 20.000.000,00	13.000,00
5.	od 20.000.000,00 do 70.000.000,00	15.000,00
6.	od 70.000.000,00 do 110.000.000,00	20.000,00
7.	od 110.000.000,00 do 150.000.000,00	25.000,00
8.	veći od 150.000.000,00	30.000,00
9.	za podnositelje zahtjeva koji započinju ili su započeli poslovanje u poreznom razdoblju u kojem se podnosi zahtjev, za fizičku ili pravnu osoba koja još nije stekla status poreznog obveznika ili nije još izvršila registraciju obavljanja djelatnosti te kada se obvezujuće mišljenje traži u odnosu na investicijske projekte.	5.000,00

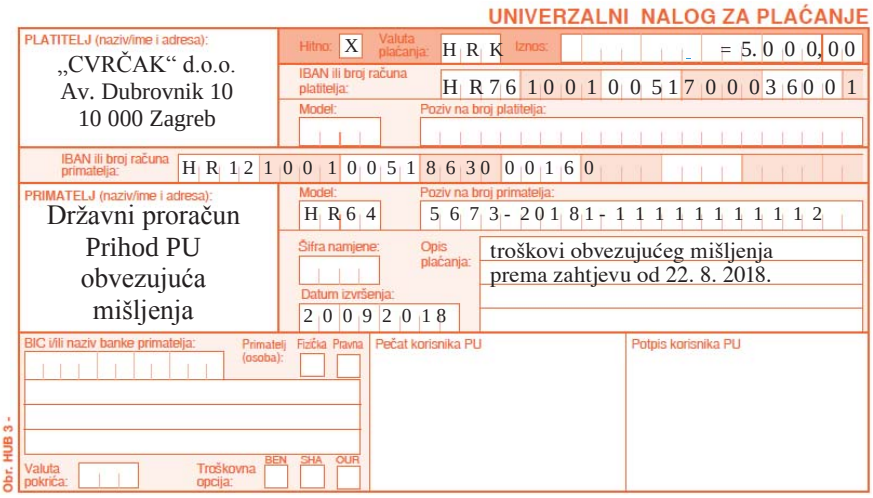
6.1. Uplatni račun

Prema Naredbi o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2018. godini (Nar. nov., br., 11/18.), troškovi izdavanja obvezujućeg mišljenja uplaćuju se u korist Državnog proračuna RH na broj računa HR1210010051863000160 – prihod PU od obvezujućih mišljenja.

Na Obrascima platnog prometa HUB-3 ili HUB 3A, podnositelji zahtjeva upisuju: - u polje "model" → brojčanu oznaku HR64, u polje "poziv na broj odobrenja" → podatak prvi – šifru konta ili brojčanu oznaku vrste prihoda koji se uplaćuje → 5673 - ostali prihodi za posebne namjene, podatak drugi – oznaku proračunskog korisnika – 20181; te OIB uplatitelja odnosno podnositelja zahtjeva od 11 znamenki.

Prema čl. 16. st. 4. Pravilnika, uplaćeni troškovi izdavanja obvezujućeg mišljenja, prihod su PU.

Nastavno se daje prikaz ispravno popunjenog naloga za uplatu troškova izdavanja obvezujućeg mišljenja, za poreznog obveznika koji je od strane PU pozvan da uplati svotu od 5.000,00 kn, bez čijeg dokaza o uplati se obvezujuće mišljenje ne može izdati.


UNIVERZALNI NALOG ZA PLAĆANJE

PLATITELJ (naziv/ime i adresa): „CVRČAK“ d.o.o. Av. Dubrovnik 10 10 000 Zagreb

Hitno: X Valuta plaćanja: HRK Iznos: = 5.000,00

IBAN ili broj računa platitelja: HR7610010051700036001

Model: Poziv na broj platitelja:

IBAN ili broj računa primatelja: HR1210010051863000160

PRIMATELJ (naziv/ime i adresa): Državni proračun Prihod PU obvezujuća mišljenja

Model: HR64 Poziv na broj primatelja: 5673-20181-11111111112

Šifra namjene: Opis plaćanja: troškovi obvezujućeg mišljenja prema zahtjevu od 22. 8. 2018.

Datum izvršenja: 20092018

BIC i/ili naziv banke primatelja: Primatelj (osoba): Fizička Pravna

Pečat korisnika PU

Potpis korisnika PU

Valuta pokrića: Troškovna opcija: BEN SHA OUR

Obr. HUB 3 -

Slika 1. Nalog za uplatu

7. ZAKLJUČAK

Zahtjev za izdavanjem obvezujućeg mišljenja podnosi se u pisanom obliku. Osim tuzemnog poreznog obveznika, zahtjev može podnijeti fizička ili pravna osoba koja još nije izvršila registraciju obavljanja djelatnosti odnosno njihov opunomoćenik ili porezni savjetnik. Ako je porezni obveznik zatražio održavanje prethodnog razgovora s PU radi preispitivanja poreznih odredbi koje su važne za namjeravanu poslovnu aktivnost, zahtjev za obvezujućim mišljenjem se podnosi nakon što je obavljen prethodni razgovor. Prijedlog za održavanjem prethodnog razgovora podnosi se PU putem posebne e-mail adrese obvezujuca.misljenja@porezna-uprava.hr, dok se pisani prijedlog za održavanjem prethodnog razgovora podnosi na adresu: Porezna uprava - Savjetodavno tijelo za obvezujuća mišljenja, Boškovićeva 5.

Kao nadležno tijelo za izdavanjem obvezujućih mišljenja, PU donosi obvezujuće mišljenje prema dostavljenim podacima podnositelja u konkretnom slučaju, a za buduće i namjeravane transakcije. Doneseno obvezujuće mišljenje mora biti kao takvo i posebno označeno o čemu PU vodi posebnu evidenciju. Troškovi izdavanja obvezujućeg mišljenja ovise o ekonomskoj snazi podnositelja zahtjeva, pri čemu najviša svota može iznositi do 30.000,00 kn. Podnositelj zahtjeva može pisanim putem i odustati od podnesenog zahtjeva u bilo kojem trenutku prije izdavanja obvezujućeg mišljenja, ali nema pravo na povrat uplaćenih troškova. Međutim, podnositelj zahtjeva ima pravo na povrat uplaćenih troškova, ako PU nije započela s radom na izdavanju obvezujućeg mišljenja.

RAČUNOVODSTVO i financije ® online → www.rif.hr

DALIBOR LEGAC, dipl. iur.
Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave, Zagreb
ŽELJKO MARTINOVIĆ, dipl. oec.
Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Oporezivanje prekograničnih i izaslanih radnika

U članku se obrađuje oporezivanje hrvatskih poreznih rezidenata koji kao prekogranični radnici ili izaslani radnici rade na područjima drugih država. Pri tome se posebna pozornost skreće na primjenu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji propisuju hoće li pravo oporezivanja rada imati Republika Hrvatska kao država porezne rezidentnosti radnika ili država u kojoj se odvija rad.
S obzirom da se oporezivanje zarade prekograničnih i izaslanih radnika temelji na ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji Hrvatska primjenjuje s državom u kojoj radnik radi, u članku se objašnjava primjena različitih pravila članka 15. – „Dohodak od nesamostalnog rada" OECD-ovog Modela govora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Isto tako, ukazuje se na obvezu prijavljivanja i plaćanja koje prekogranični i izaslani radnici imaju u Republici Hrvatskoj. Članak sadrži praktične primjere na kojima se prikazuje primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i domaćeg poreznog zakonodavstva.

1. UVOD

Svjesni smo tendencija odlaska hrvatskih građana na rad u inozemstvo. Kroz medije se najveći naglasak daje problemu iseljavanja mladih ljudi u druge države, najčešće članice Europske unije kao što su Savezna Republika Njemačka i Irska. S takvim oblikom ekonomske emigracije s razlogom možemo biti zabrinuti jer postoji realna bojazan da će ti mladi ljudi ostati živjeti u tim državama i prekinuti veze s Republikom Hrvatskom u koju će dolaziti samo u posjet roditeljima ili ponekad na godišnji odmor. No, osim navedenoga postoje i vidovi rada hrvatskih građana u drugim državama koji nisu tako štetni za budućnost Hrvatske. To je rad u drugim državama od strane prekograničnih/pograničnih radnika te izaslanih radnika. Njima ćemo se baviti u ovome radu.

Prekogranični radnici su tzv. dnevni migranti koji najčešće žive blizu granice, iz svojih domova svaki dan odlaze na rad u drugu državu, rade za inozemnog poslodavca i nakon toga se vraćaju u svoj dom u Hrvatskoj. **Izaslani radnici** su zaposlenici hrvatskih poslovnih subjekata koji su izaslani na rad u drugu državu na određeno vremensko razdoblje. Područje rada izaslanih radnika je danas pogotovo aktualno zbog donošenja izmijenjene Direktive EU o izaslanim radnicima. Ista je u Parlamentu EU potvrđena u svibnju ove godine i predviđa dvogodišnji rok za implementaciju. Novim pravilima iz te Direktive predviđeno je da se na izaslane radnike primjenjuju ista pravila za plaće kao u državi domaćinu, što znači da se za isti obavljeni rad na istom mjestu treba primati ista plaća. Visina te plaće ovisi o zakonskim odredbama, kao i regionalnim i sektorskim kolektivnim ugovorima u državi rada.

2. OPĆA PRAVILA OPOREZIVANJA DOHOTKA OD NESAMOSTALNOGA RADA PREMA OECD-ovom MODELU UGOVORA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

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 te je u tom slučaju država rezidentnosti zaposlenika obvezna izvršiti otklanjanje dvostrukog oporezivanja.

U nastavku ćemo razjasniti pojedina pravila članka OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te na konkretnim primjerima iz prakse objasniti primjenu pojedinih odredaba navedenog članka 15. – „Dohodak od nesamostalnog rada" koje određuju u kojim slučajevima će pravo oporezivanja imati isključivo država rezidentnosti poreznog obveznika, prekograničnog ili izaslanog radnika, a u kojim slučajevima pravo oporezivanja dobiva i država rada.

3. 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.

4. 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 iznimku 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 pozornost dana općem pravilu, točnije **pravu oporezivanja u državi u kojoj su usluge pružene**. Općenito govoreći, primjena drugog pravila sugerira kako država rezidentnosti 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, ako 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 onoga 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 onoga koji se može pripisati radu koji je obavljen u toj državi.

Primjer 1. – Prekogranični radnik

Hrvatski porezni obveznik Mirko Mirković živi u jednom hrvatskom mjestu blizu granice s Republikom Slovenijom u koju svaki dan odlazi na posao kod slovenskog poslodavca.

S obzirom da nema poslodavca u Republici Hrvatskoj samostalno je podnio “INO-IZJAVU” i Obrazac INO-DOH za nesamostalni rad u Republici Sloveniji.

Ugovorom između Republike Hrvatske i Republike Slovenije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu[1] (u daljnjem tekstu: Ugovor) je oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada propisano člankom 14. – Dohodak od nesamostalnog rada.

Pretpostavimo da je porezni obveznik ostvario primitak (bruto dohodak) od nesamostalnog rada u iznosu 100.000,00 EUR (750.000,00 HRK) te da je obveza za doprinose u Republici Sloveniji 22.100,00 EUR (165.750,00 HRK). Dohodak poreznog obveznika, nakon što se je od primitka oduzeo iznos za obvezne doprinose, iznosi 77.900,00 EUR (584.250,00 HRK). Porezni obveznik je na dohodak u iznosu od 77.900,00 EUR (584.250,00 HRK) platio u Republici Sloveniji porez u iznosu od 37.907,49 EUR (284.306,18 HRK).

Porezni obveznik nije platio porez na odnosni dohodak u Republici Hrvatskoj tijekom poreznog razdoblja jer je iskoristio mogućnost te je u roku 8 dana od prve isplate dohotka dostavio nadležnoj ispostavi Porezne uprave “INO-IZJAVU” kojom se odgađa plaćanje poreza tijekom poreznog razdoblja ako tijekom poreznog razdoblja postoji obveza plaćanja poreza u inozemstvu.

Porezni obveznik u trenutku podnošenja Obrasca INO-DOH-a (do kraja siječnja za prethodnu poreznu godinu) ne raspolaže potvrdom o ostvarenom dohotku i uplaćenom porezu izdanom od strane slovenske Porezne uprave, ali namjerava istu dostaviti poslije mjeseca lipnja

[1] Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Slovenije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu (Nar. nov. **– Međunarodni ugovori, br**. 8/05.).

budući da porezni obveznik navodi da će mu tek tada slovenska Porezna uprava izdati potvrdu o plaćenom porezu (poreznom obvezniku je ostavljena mogućnost dostave potvrde do kraja studenoga).

Ugovorom je propisana metoda odbitka (uračunavanja) kao metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja za odnosni dohodak. Iznos koji se može uračunati utvrdit će se, sukladno hrvatskom poreznom zakonodavstvu, primjenom prosječne porezne stope na sve godišnje dohotke iz pojedine države, u posebnom postupku.

U nastavku dajemo „INO-IZJAVU“ i Obrazac INO-DOH popunjene sukladno podacima iz gornjeg primjera:

INO IZJAVA

I. Podaci o podnositelju izjave	**II. Podaci o nadležnoj ispostavi Porezne uprave**	
1. Naziv/ime i prezime: MIRKO MIRKOVIĆ	1. Područni ured	ZAGREB
2. Adresa sjedišta/prebivališta ili boravišta:		
3. Adresa elektroničke pošte:	2. Ispostava	TRNJE
4. OIB: 11111111111		

IZJAVA O ODGODI PLAĆANJA POREZA/PREDUJMA POREZA TIJEKOM _2017_____ godine

III. Podaci o primitku

R. b.	Ime i prezime primatelja primitka	OIB primatelja primitka	Naziv isplatitelja primitka	OIB [1] (porezni broj) isplatitelja primitka u državi isplatitelja	Adresa isplatitelja primitka	Oznaka vrste primitka[2]	Oznaka države izvora primitka / Međunarodne organizacije[3]	Broj bankovnog računa u inozemstvu	Razdoblje	
									Početak ostvarivanja primitaka u/ili iz inozemstva	Planirani završetak ostvarivanja primitaka u/ili iz inozemstva
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	M.MIRKOVIĆ	11111111111	SLOVENIJA D.O.O.	123456789		0001	99705	1234567890123456	1.1.2017.	31.12.2017.

U___ZAGREBU_____ dana_____7.1.2017_____
(datum)

Za istinitost i vjerodostojnost podataka jamčim vlastitim potpisom **Mirko Mirković**
(potpis)

[1] Upisuje se OIB ukoliko isplatitelj primitak ima OIB, u suprotnom upisuje se porezni broj isplatitelja u državi isplatitelja/državi izvora
[2] Upisati oznaku vrste primitka koja je navedena u Šifarniku INO-DOH
[3] Upisati oznaku države/međunarodne organizacije prema popisu koji se objavljuje na Internet stranici Porezne uprave Republike Hrvatske

MINISTARSTVO FINANCIJA, POREZNA UPRAVA

PODRUČNI RED_____ZAGREB_____
ISPOSTAVA_____TRNJE_____

Obrazac INO-DOH

I Z V J E Š Ć E

o inozemnom dohotku rezidenata i tuzemnom neoporezivom dohotku nerezidenata, porezu na dohodak i prirezu za _____2017_____ godinu

1. Podaci o isplatitelju / podnositelju primitka

1. Naziv/Ime i prezime: MIRKO MIRKOVIĆ **2. OIB: 11111111111**

2. Podaci o primitku iz inozemstva rezidenata i tuzemnom neoporezivom primitku nerezidenata, porezu na dohodak i prirezu (u kunama i lipama)

1. R.B.	2. Ime i prezime					3. OIB primatelja primitka		4. Oznaka države rezidentnosti[1]		5. Porezni broj u državi rezidentnosti[2]			6. IBAN računa u banci[3] (ako primatelj primitka ima otvoren bankovni račun u inozemstvu)			
	7. Država	8. Oznaka države / međunarodne organizacije isplatitelja primitka[1]	9. Opis primitka[4]	10. Oznaka vrste primitka[5]	11. Vrsta primitka prema UIDO[6]	12. Vrsta primitka prema OECD[7]	13. Primitak	14. Izdatak[8]	15. Dohodak	16. Uplaćeni porez i prirez u tuzemstvu	17. Uplaćeni porez i prirez u inozemstvu[9,10]	18. Potvrda o uplaćenom porezu: 18.1. Porezni obveznik raspolaže s potvrdom o plaćenom porezu[10]	18. Potvrda o uplaćenom porezu: 18.2. Porezni obveznik će potvrdu o plaćenom porezu dostaviti do 30.11.[10,11]	19. Metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja[10]	20. Iznos poreza koji se može uračunati	21. Ukupno za povrat / uplatu
1	MIRKO MIRKOVIĆ					1111111111							1234567890123456			
	Slovenija	99705	PLAĆA	0001	14	15	750.000,00	165.750,00	584.250,00	0,00	284.306,18	NE	DA	U		

3. Popis priloženih isprava[13]

1.

4. Napomene poreznog obveznika/opunomoćenika/poreznog savjetnika

U _____ dana _____
(datum)

Za istinitost i vjerodostojnost podataka jamčim vlastitim potpisom _____
(potpis)

OVJERA POREZNE UPRAVE O ZAPRIMANJU	
POREZNA UPRAVA, PODRUČNI URED	ISPOSTAVA
DATUM	POTPIS OVLAŠTENE OSOBE

[1] Oznaka države rezidentnosti prema popisu koji se objavljuje na Internet stranici Porezne uprave Republike Hrvatske
[2] Porezni broj u državi rezidentnosti (u slučajevima kada tuzemni isplatitelj obavlja isplatu neoporezivog primitka nerezidentu)
[3] IBAN računa u banci, u slučaju da primatelj primitka ima otvoren bankovni račun u inozemstvu
[4] Opis primitka - upisati vrstu primitka
[5] Oznaka primitka iz priloga Šifarnik INO-DOH
[6] UIDO - Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pogledati odredbe pojedinog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vezano za porezni tretman pojedine vrste primitka kao i metodu otklanjanja dvostrukog oporezivanja
[7] OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (6-Dohodak od nekretnina, 10-Dividende, 11-Kamate, 12-Naknade za autorska prava, 13- Dobit od otuđenja imovine, 14- Samostalna djelatnost, 15- dohodak od nesamostalnog rada, 16-Naknada članova uprave, 17-Umjetnici i sportaši, 18-Mirovine, 19-Državna služba, 20-Studenti, 21-Ostali dohodak, 22-Imovina)
[8] Upisuje se iznos izdatka iz članka 39. stavka 5. točke 1. Zakona ili/ izdatka iz članka 22. Zakona o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, ako ostvareni primitak ima obilježje autorske naknade isplaćene prema posebnom zakonu kojim se uređuju autorska i srodna prava i/ili naknade za isporučeno umjetničko djelo osobama koje obavljaju umjetničku i kulturnu djelatnost. Izdatak se priznaje temeljem vjerodostojne dokumentacije propisane ovim Pravilnikom na način propisan za ostvareni primitak u tuzemstvu, izdataka iz članka 57. stavka 1. Zakona te kapitalnih gubitaka iz članka 67. stavka 11. Zakona
[9] Porez plaćen u inozemstvu može se uračunati samo na temelju potvrde inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili na temelju potvrde za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu. Ako je porez u inozemstvu plaćen u iznosu većem nego što je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, pri uračunavanju će se uzeti u obzir samo porez u iznosu u kojem je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora
[10] Porezni obveznik koji do trenutka podnošenja Obrasca INO-DOH ne raspolaže s potvrdom inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili potvrdom za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu obvezan je istu dostaviti Poreznoj upravi najkasnije do 30. studenog tekuće godine za prethodnu godinu kako bi Porezna uprava mogla uračunati porez plaćen u inozemstvu prilikom utvrđivanja godišnjeg poreza odnosno konačnog poreza na dohodak. Ako porezni obveznik ne dostavi gore spomenutu potvrdu do 30.11. Porezna uprava će donijeti rješenje bez uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu.
[11] Ako je porezni obveznik izjavio da će potvrdu o plaćenom porezu dostaviti do 30.11. tekuće godine za prethodnu godinu upisuje se “DA”, a ako porezni obveznik neće biti u mogućnosti ili ne želi dostaviti potvrdu inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili potvrdu za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu upisuje se “NE” temeljem čega će Porezna uprava donijeti rješenje bez čekanja roka 30.11. te bez uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu
[12] Metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja (izuzimanje = I, uračunavanje = U)
[13] Potvrda inozemnog poreznog tijela ili za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu, dokazi iz kojih je vidljiva vrsta i iznos primitka, i ostalo.

Početkom srpnja porezni obveznik zaprimio je potvrdu o visini dohotka i visini plaćenog poreza od Porezne uprave Republike Slovenije te je istu dostavio nadležnoj ispostavi Porezne uprave na daljnje postupanje.

Porezna uprava Republike Hrvatske je obavila obračun godišnjeg dohotka i porezne obveze na godišnji dohodak te temeljem potvrde o plaćenom porezu izvršila uračunavanje poreza plaćenog u Republici Sloveniji. Način za izračun dijela poreza plaćenog u inozemstvu koji se može uračunati propisan je člankom 87. Pravilnika o porezu na dohodak[2] kojim je određeno da se do iznosa poreza plaćenog u inozemstvu koji se može uračunati dolazi **primjenom prosječne porezne stope na svaki pojedinačni godišnji inozemni dohodak**. To znači da se u nekim slučajevima neće moći uračunati sav porez plaćen u inozemstvu. Uračunavanje se obavlja **u godišnjem obračunu poreza na temelju podnesene godišnje porezne prijave ili u posebnom postupku utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak.**

R.b.	Opis			Ukupno
1.	Ukupan iznos primitka			750.000,00
2.	Izdaci (doprinosi)			165.750,00
3.	Dohodak (1. - 2.)			**584.250,00**
4.	Neoporezivi odbitak			45.600,00
5.	Porezna osnovica (3. - 4.)			**538.650,00**
5.1.	Osnovica za primjenu stope od 24%			210.000,00
5.2.	Osnovica za primjenu stope od 36%			328.650,00
6.	Porez na dohodak ukupno (6.1. + 6.2.)			**168.714,00**
6.1.	Porez po stopi od 24%		**24%**	50.400,00
6.2.	Porez po stopi od 36%		**36%**	118.314,00
7.	Prirez porezu na dohodak	Zagreb	**18%**	**30.368,52**
8.	Ukupno porez i prirez (6. + 7.)			**199.082,52**
9.	Uplaćeni predujam poreza u tuzemstvu			0,00
10.	Uplaćeni porez u inozemstvu			**284.306,18**
11.	Prosječna porezna stopa			**34,07%**
12.	Uplaćeni porez u inozemstvu koji se može odbiti			**199.082,52**
13.	**Razlika poreza i prireza za uplatu**			**0,00**

5. 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 rezidentnosti zaposlenika ima isključivo pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada**. Prema prirodi trećeg pravila, država rezidentnosti ima pravo oporezivanja dohotka od plaća, nadnica i drugih sličnih primanja **ukoliko su uvjeti navedeni pod a) do c) kumulativno ispunjeni. Ako 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.

U daljnjem dijelu članka razjasnit ćemo primjenu Trećeg pravila te na osnovu iste početne situacije dati, ovisno o daljnjim različitim činjenicama, različite primjere kada Republika Hrvatska kao država rezidentnosti ima isključivo pravo oporezivanja i kada i Republika Hrvatska kao država rezidentnosti i Republika Slovenija kao država izvora dohotka imaju pravo oporezivanja uz prikazivanje načina uračunavanja poreza plaćenog u Republici Sloveniji u drugom slučaju budući da u situaciji kada obje države ugovornice imaju pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada, Republika Hrvatska, kao država rezidentnosti poreznog obveznika, ima obvezu izvršiti otklanjanje dvostrukog oporezivanja na način da će uračunati porez plaćen u Republici Sloveniji. Porez plaćen u inozemstvu uračunava se na isti način i u slučajevima kada Republika Hrvatska s državom izvora dohotka nema u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

5.1. Prvi uvjet trećeg pravila: 183 dana

Prvi uvjet je da **„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“.***

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 te-

[2] Pravilnik o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. i 128/17.).

meljem 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. Ako 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.

5.1.1. Manje od 183 dana (kumulativ i dalje zadovoljen)

Primjer 2. – Radnik izaslan u Republiku Sloveniju

Porezni obveznik Pero Perić zaposlenik je hrvatskog trgovačkog društva Blok d.o.o. iz Zagreba. Dio godine je porezni obveznik radio u Republici Hrvatskoj, a dio godine je isti bio izaslan u Republiku Sloveniju.

Nastavno na navedenu početnu situaciju potrebno je istaknuti da je porezni obveznik Pero Perić, zaposlenik hrvatskog trgovačkog društva Blok d.o.o. iz Zagreba dio godine radio u Republici Hrvatskoj te da je za taj dio porezni obveznik Blok d.o.o. uredno podnosio JOPPD obrasce. Nadalje, jedan dio godine porezni obveznik u ovom primjeru bio je izaslan u Republiku Sloveniju na razdoblje od 5 mjeseci (od. 1. lipnja 2017. godine do 31. listopada 2017. godine) što predstavlja ukupno 152 dana fizičke prisutnosti u Republici Sloveniji.

S obzirom da je porezni obveznik bio fizički prisutan u Republici Sloveniji manje od 183 dana (dakle, nije zadovoljen uvjet iz članka 14. stavka 2. točke a) da primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ukupno traju duže od 183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj poreznoj godini), da mu je dohodak od nesamostalnog rada isplatilo hrvatsko društvo (nije zadovoljen uvjet iz članka 14. stavka 2. točke b) da primanja isplati poslodavac koji je rezident Republike Slovenije ili se ono isplati u njegovo ime) te da hrvatsko društvo Blok d.o.o. nema stalnu poslovnu jedinicu u Republici Sloveniji i da shodno tome dohodak od nesamostalnog rada nije niti mogao biti trošak stalne poslovne jedinice (dakle, nije zadovoljen niti uvjet iz članka 14. stavka 2. točke c) da primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu koju poslodavac ima u drugoj državi) isključivo pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada imala je Republika Hrvatska kao država rezidentnosti te je hrvatsko trgovačko društvo Blok d.o.o. iz Zagreba i za razdoblje izaslanja u Republiku Sloveniju uredno podnosilo JOPPD obrasce u Republici Hrvatskoj.

Pretpostavit ćemo da je bruto dohodak poreznog obveznika 230.000,00 HRK (105.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 125.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji). Isto tako pretpostavit ćemo da ukupni doprinos za mirovinsko osiguranje (koji je sukladno hrvatskim i europskim propisima o obveznim doprinosima sav uplaćen u Republici Hrvatskoj) iznosi 39.000,00 HRK (21.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 18.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji).

Uzevši u obzir ovaj primjer želimo napomenuti da, u situaciji da je Republika Slovenija iz bilo kojeg razloga oporezivala dohodak od nesamostalnog rada izaslanog radnika, Republika Hrvatska ne bi priznala uračunavanje poreza plaćenog u Republici Sloveniji. Porezni obveznik bi se trebao obratiti Republici Sloveniji radi povrata poreza plaćenog bez pravne osnove.

R.b.	Opis			Ukupno
1.	Ukupan iznos primitka			230.000,00
2.	Izdaci (doprinosi)			39.000,00
3.	Dohodak (1. - 2.)			**191.000,00**
4.	Neoporezivi odbitak			45.600,00
5.	Porezna osnovica (3. - 4.)			**145.400,00**
5.1.	Osnovica za primjenu stope od 24%			145.400,00
5.2.	Osnovica za primjenu stope od 36%			0,00
6.	Porez na dohodak ukupno (6.1. + 6.2.)			**34.896,00**
6.1.	Porez po stopi od 24%		**24%**	34.896,00
6.2.	Porez po stopi od 36%		**36%**	0,00
7.	Prirez porezu na dohodak	Zagreb	**18%**	**6.281,28**
8.	Ukupno porez i prirez (6. + 7.)			**41.177,28**
9.	Uplaćeni predujam poreza u tuzemstvu			41.177,28
10.	Uplaćeni porez u inozemstvu			
11.	Prosječna porezna stopa			
12.	Uplaćeni porez u inozemstvu koji se može odbiti			
13.	**Razlika poreza i prireza za uplatu**			**0,00**

5.1.2. Više od 183 dana (kumulativ više nije zadovoljen)

Primjer 3. – Radnik izaslan u Republiku Sloveniju

Nastavno na početnu situaciju iz primjera 2. pretpostavimo da je porezni obveznik Pero Perić, zaposlenik hrvatskog trgovačkog društva Blok d.o.o. iz Zagreba dio godine radio u Republici Hrvatskoj. Za taj dio porezni obveznik Blok d.o.o. uredno je podnosio JOPPD obrasce. Drugi dio godine je porezni obveznik Pero Perić bio izaslan u Republiku Sloveniju na razdoblje od 5 mjeseci (od 1. lipnja 2017. godine do 31. listopada 2017. godine). Budući da su očekivanja poslodavca bila da će se projekt završiti u roku 5 mjeseci porezni obveznik je za razdoblje izaslanja poreznog obveznika Pere Perića uredno podnosio JOPPD obrasce i uredno plaćao porez na dohodak od nesamostalnog rada u Republici Hrvatskoj. Međutim, rok za završetak projekta se produljio te je porezni obveznik Pero Perić morao ostati raditi u Republici Sloveniji dodatnih dva mjeseca (do 31. prosinca 2018.). Dakle, porezni obveznik Pero Perić fizički je bio prisutan u Republici Sloveniji 214 dana. S obzirom da su se okolnosti vezane za pravo oporezivanja promijenile, budući da više nije bio zadovoljen kumulativ iz članka 14. stavka 2. Ugovora (da primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ukupno ne traju duže od 183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj poreznoj godini; da primanja isplati poslodavac koji nije rezident druge države ili se ono isplati u njegovo ime; te da primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu koju poslodavac ima u drugoj državi) te da je pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada s osnova izaslanja u Republiku Sloveniju dobila i Republika Slovenija (kao država izvora i to od prvog dana izaslanja) bilo je potrebno, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada poreznog obveznika Pere Perića,

da poslodavac hrvatsko trgovačko društvo Blok d.o.o. iz Zagreba izvrši ispravak JOPPD obrazaca te da za poreznog obveznika podnese „INO-IZJAVU“ kojom bi zatražio obustavu plaćanja predujmova u Republici Hrvatskoj. Porezni obveznik Blok d.o.o. izvršio je ispravak JOPPD obrazaca te je podnio „INO-IZJAVU“. Nadalje, do kraja siječnja 2018. godine porezni obveznik podnio je i Obrazac INO-DOH u kojemu je iskazao dohodak od nesamostalnog rada ostvarenog u Republici Sloveniji. Početkom srpnja 2018. godine porezni obveznik dostavio je i potvrdu o visini dohotka od nesamostalnog rada.

Pretpostavit ćemo da je bruto dohodak poreznog obveznika 250.000,00 HRK (75.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 175.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji). Isto tako pretpostavit ćemo da ukupni doprinos za mirovinsko osiguranje iznosi 40.200,00 HRK (15.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 25.200,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji).

INO IZJAVA

I. Podaci o podnositelju izjave	**II. Podaci o nadležnoj ispostavi Porezne uprave**	
1. Naziv/ime i prezime: BLOK D.O.O.	1. Područni ured	ZAGREB
2. Adresa sjedišta/prebivališta ili boravišta:		
3. Adresa elektroničke pošte:	2. Ispostava	TRNJE
4. OIB: 33333333333		

IZJAVA O ODGODI PLAĆANJA POREZA/PREDUJMA POREZA TIJEKOM _2017_____ godine

III. Podaci o primitku

R.b.	Ime i prezime primatelja primitka	OIB primatelja primitka	Naziv isplatitelja primitka	OIB [1] (porezni broj) isplatitelja primitka u državi isplatitelja	Adresa isplatitelja primitka	Oznaka vrste primitka[2]	Oznaka države izvora primitka / Međunarodne organizacije[3]	Broj bankovnog računa u inozemstvu	Razdoblje	
									Početak ostvarivanja primitaka u/ili iz inozemstva	planirani završetak ostvarivanja primitaka u/ili iz inozemstva
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	PERO PERIĆ	22222222222	BLOK D.O.O.	SL123456789		0001	99705	SL987654321	1.6.2017.	31.12.2017.

U___ZAGREBU_____ **dana _____** 31.10.2017.
(datum)

Za istinitost i vjerodostojnost podataka jamčim vlastitim potpisom **Stjepan Crnić, ovlaštena osoba društva Blok d.o.o.**
(potpis)

[1]Upisuje se OIB ukoliko isplatitelj primitak ima OIB, u suprotnom upisuje se porezni broj isplatitelja u državi isplatitelja/državi izvora
[2]Upisati oznaku vrste primitka koja je navedena u Šifarniku INO-DOH
[3]Upisati oznaku države/međunarodne organizacije prema popisu koji se objavljuje na Internet stranici Porezne uprave Republike Hrvatske

MINISTARSTVO FINANCIJA, POREZNA UPRAVA

PODRUČNI RED_____ZAGREB_____

ISPOSTAVA_____TRNJE_____

Obrazac INO-DOH

I Z V J E Š Ć E
o inozemnom dohotku rezidenata i tuzemnom neoporezivom dohotku nerezidenata, porezu na dohodak i prirezu za ____2017_____ godinu

1. Podaci o isplatitelju / podnositelju primitka

1. Naziv/Ime i prezime: BLOK D.O.O. **2. OIB: 33333333333**

2. Podaci o primitku iz inozemstva rezidenata i tuzemnom neoporezivom primitku nerezidenata, porezu na dohodak i prirezu (u kunama i lipama)

1. R.B.	2. Ime i prezime					3. OIB primatelja primitka		4. Oznaka države rezidentnosti[1]		5. Porezni broj u državi rezidentnosti[2]		6. IBAN računa u banci[3] (ako primatelj primitka ima otvoren bankovni račun u inozemstvu)				
	7. Država	8. Oznaka države / međunarodne organizacije isplatitelja primitka[1]	9. Opis primitka[4]	10. Oznaka vrste primitka[5]	11. Vrsta primitka prema UIDO[6]	12. Vrsta primitka prema OECD[7]	13. Primitak	14. Izdatak[8]	15. Dohodak	16. Uplaćeni porez i prirez u tuzemstvu	17. Uplaćeni porez i prirez u inozemstvu[9,10]	18. Potvrda o uplaćenom porezu		19. Metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja[10]	20. Iznos poreza koji se može uračunati	21. Ukupno za povrat / uplatu
												18.1. Porezni obveznik raspolaže s potvrdom o plaćenom porezu[10]	18.2. Porezni obveznik će potvrdu o plaćenom porezu dostaviti do 30.11.[10, 11]			
1	PERO PERIĆ					22222222222							SL987654321			
	SLOVENIJA	99705	PLAĆA	0001	14	15	175.000,00	25.200,00	149.800,00	0,00	67.081,13	NE	DA	U		

3. Popis priloženih isprava[13]

1.

4. Napomene poreznog obveznika/opunomoćenika/poreznog savjetnika

U _____ dana **Za istinitost i vjerodostojnost podataka jamčim vlastitim potpisom _____**
(datum) **(potpis)**

OVJERA POREZNE UPRAVE O ZAPRIMANJU

POREZNA UPRAVA, PODRUČNI URED _____ ISPOSTAVA _____
DATUM _____ POTPIS OVLAŠTENE OSOBE _____

[1] Oznaka države rezidentnosti prema popisu koji se objavljuje na Internet stranici Porezne uprave Republike Hrvatske
[2] Porezni broj u državi rezidentnosti (u slučajevima kada tuzemni isplatitelj obavlja isplatu neoporezivog primitka nerezidentu)
[3] IBAN računa u banci, u slučaju da primatelj primitka ima otvoren bankovni račun u inozemstvu
[4] Opis primitka - upisati vrstu primitka
[5] Oznaka primitka iz priloga Šifarnik INO-DOH
[6] UIDO - Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pogledati odredbe pojedinog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vezano za porezni tretman pojedine vrste primitka kao i metodu otklanjanja dvostrukog oporezivanja
[7] OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (6-Dohodak od nekretnina, 10-Dividende, 11-Kamate, 12-Naknade za autorska prava, 13- Dobit od otuđenja imovine, 14- Samostalna djelatnost, 15- dohodak od nesamostalnog rada, 16-Naknada članova uprave, 17-Umjetnici i sportaši, 18-Mirovine, 19-Državna služba, 20-Studenti, 21-Ostali dohodak, 22-Imovina)
[8] Upisuje se iznos izdatka iz članka 39. stavka 5. točke 1. Zakona ili/ izdatka iz članka 22. Zakona o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, ako ostvareni primitak ima obilježje autorske naknade isplaćene prema posebnom zakonu kojim se uređuju autorska i srodna prava i/ili naknade za isporučeno umjetničko djelo osobama koje obavljaju umjetničku i kulturnu djelatnost. Izdatak se priznaje temeljem vjerodostojne dokumentacije propisane ovim Pravilnikom na način propisan za ostvareni primitak u tuzemstvu, izdataka iz članka 57. stavka 1. Zakona te kapitalnih gubitaka iz članka 67. stavka 11. Zakona
[9] Porez plaćen u inozemstvu može se uračunati samo na temelju potvrde inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili na temelju potvrde za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu.
Ako je porez u inozemstvu plaćen u iznosu većem nego što je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, pri uračunavanju će se uzeti u obzir samo porez u iznosu u kojem je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora
[10] Porezni obveznik koji do trenutka podnošenja Obrasca INO-DOH ne raspolaže s potvrdom inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili potvrdom za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu obvezan je istu dostaviti Poreznoj upravi najkasnije do 30. studenog tekuće godine za prethodnu godinu kako bi Porezna uprava mogla uračunati porez plaćen u inozemstvu prilikom utvrđivanja godišnjeg poreza odnosno konačnog poreza na dohodak. Ako porezni obveznik ne dostavi gore spomenutu potvrdu do 30.11. Porezna uprava će donijeti rješenje bez uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu.
[11] Ako je porezni obveznik izjavio da će potvrdu o plaćenom porezu dostaviti do 30.11. tekuće godine za prethodnu godinu upisuje se "DA", a ako porezni obveznik neće biti u mogućnosti ili ne želi dostaviti potvrdu inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili potvrdu za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu upisuje se "NE" temeljem čega će Porezna uprava donijeti rješenje bez čekanja roka 30.11. te bez uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu
[12] Metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja (izuzimanje = I, uračunavanje = U)
[13] Potvrda inozemnog poreznog tijela ili za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu, dokazi iz kojih je vidljiva vrsta i iznos primitka, i ostalo.

R.b.	Opis			Ukupno
1.	Ukupan iznos primitka			250.000,00
2.	Izdaci (doprinosi)			40.200,00
3.	Dohodak (1. - 2.)			**209.800,00**
4.	Neoporezivi odbitak			45.600,00
5.	Porezna osnovica (3. - 4.)			**164.200,00**
5.1.	Osnovica za primjenu stope od 24%			164.200,00
5.2.	Osnovica za primjenu stope od 36%			0,00
6.	Porez na dohodak ukupno (6.1. + 6.2.)			**39.408,00**
6.1.	Porez po stopi od 24%		**24%**	39.408,00
6.2.	Porez po stopi od 36%		**36%**	0,00
7.	Prirez porezu na dohodak	Zagreb	**18%**	**7.093,44**
8.	Ukupno porez i prirez (6. + 7.)			**46.501,44**
9.	Uplaćeni predujam poreza u tuzemstvu			11.611,20
10.	Uplaćeni porez u inozemstvu			**67.081,13**
11.	Prosječna porezna stopa			**22,16%**
12.	Uplaćeni porez u inozemstvu koji se može odbiti			**33.202,65**
13.	**Razlika poreza i prireza za uplatu**			**1.687,59**

5.2. Drugi uvjet trećeg pravila: primanje isplati, ili su isplaćena u ime poslodavca koji nije rezident druge države

Drugi uvjet je da **„b)** ***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). Mogući 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 ovoga 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“.

5.2.1. Primanje isplaćuje hrvatski poslodavac, ili su isplaćena u ime poslodavca koji nije rezident niti Republike Hrvatske niti Republike Slovenije (kumulativ i dalje zadovoljen)

Primjer 4. – hrvatski poslodavac

Kao i u prethodna dva primjera, porezni obveznik Pero Perić zaposlenik je hrvatskog trgovačkog društva Blok d.o.o. iz Zagreba. Dio godine je porezni obveznik radio u Republici Hrvatskoj, a dio godine je isti bio izaslan u Republiku Sloveniju. U Republiku Sloveniju je bio izaslan u razdoblju od 1. ožujka do 31. srpnja 2017. godine, što ukupno iznosi 152 dana fizičke prisutnosti u Republici Sloveniji.

Pretpostavit ćemo da je bruto dohodak poreznog obveznika 230.000,00 HRK (105.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 125.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji). Isto tako pretpostavit ćemo da ukupni doprinos za mirovinsko osiguranje iznosi 39.000,00 HRK (21.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 18.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji).

Dakle, prvi uvjet iz članka 14. stavka 2. točke a) je ispunjen (nije bio dulje od 183 dana u Republici Sloveniji). Dohodak od nesamostalnog rada mu je isplaćivao hrvatski poslodavac (ispunjen i drugi uvjet). Nadalje, hrvatsko društvo Blok d.o.o. nije u Republici Sloveniji imalo stalnu poslovnu jedinicu. Shodno navedenome, možemo zaključiti da su ispunjena sva tri kumulativna uvjeta te da je Republika Hrvatska imala isključivo pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada. Porezni obveznik Blok d.o.o. je uredno podnosio JOPPD obrasce i obračunavao poreze i doprinose u Republici Hrvatskoj.

R.b.	Opis			Ukupno
1.	Ukupan iznos primitka			230.000,00
2.	Izdaci (doprinosi)			39.000,00
3.	Dohodak (1. - 2.)			**191.000,00**
4.	Neoporezivi odbitak			45.600,00
5.	Porezna osnovica (3. - 4.)			**145.400,00**
5.1.	Osnovica za primjenu stope od 24%			145.400,00
5.2.	Osnovica za primjenu stope od 36%			0,00
6.	Porez na dohodak ukupno (6.1. + 6.2.)			**34.896,00**
6.1.	Porez po stopi od 24%		**24%**	34.896,00
6.2.	Porez po stopi od 36%		**36%**	0,00
7.	Prirez porezu na dohodak	Zagreb	**18%**	**6.281,28**
8.	Ukupno porez i prirez (6. + 7.)			**41.177,28**
9.	Uplaćeni predujam poreza u tuzemstvu			41.177,28
10.	Uplaćeni porez u inozemstvu			
11.	Prosječna porezna stopa			
12.	Uplaćeni porez u inozemstvu koji se može odbiti			
13.	**Razlika poreza i prireza za uplatu**			**0,00**

5.2.2. Primanje isplaćuje hrvatski poslodavac, ali su primanja isplaćena u ime poslodavca koji je rezident Republike Slovenije (kumulativ više nije zadovoljen)

Primjer 5. – Slovenski ekonomski poslodavac

Početne činjenice istovjetne su činjenicama iz primjera 4. Dakle, porezni obveznik Pero Perić zaposlenik je hrvatskog trgovačkog društva Blok d.o.o. iz Zagreba. Dio godine je porezni obveznik radio u Republici Hrvatskoj, a dio godine je isti bio izaslan u Republiku Slo-

veniju. U Republiku Sloveniju je bio izaslan u razdoblju od 1. ožujka do 31. srpnja 2017. godine, što ukupno iznosi 152 dana fizičke prisutnosti u Republici Sloveniji.

Pretpostavit ćemo da je bruto dohodak poreznog obveznika 230.000,00 HRK (105.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 125.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji). Isto tako pretpostavit ćemo da ukupni doprinos za mirovinsko osiguranje iznosi 39.000,00 HRK (21.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Hrvatskoj i 18.000,00 HRK za dohodak od nesamostalnog rada obavljenog u Republici Sloveniji).

Međutim, u ovom je primjeru hrvatsko društvo Blok d.o.o. prefakturiralo trošak plaće Pere Perića za rad koji je obavljen u Republici Sloveniji slovenskom društvu Blok građevinski inženjering d.o.o. Nadalje, slovensko porezno tijelo utvrdilo je da se u konkretnom slučaju radi o iznajmljivanju radne snage i da je ekonomski poslodavac poreznog obveznika Pere Perića slovenski porezni obveznik Blok građevinski inženjering d.o.o. Rezultat tih novoutvrđenih činjenica je da Porezna uprava Republike Slovenije smatra da nije ispunjen kumulativni uvjet iz Trećeg pravila te da shodno tome Republika Hrvatska nema isključivo pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rad odnosno da Republika Slovenija također ima pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada koji ima izvor u Republici Sloveniji, prije svega jer nije ispunjen uvjet iz članka 14. stavka 2. točke 2. koji glasi: *„primanja isplati poslodavac koji nije rezident druge države ili se ono isplati u njegovo ime“*. Dakle, slovenska Porezna uprava zaključuje da je primanje isplatio poslodavac koji je rezident Republike Slovenije i da Republika Slovenija ima pravo oporezivanja dohotka koji ima izvor u Republici Sloveniji.

U konkretnoj situaciji u kojoj je Republika Slovenija utvrdila da je slovenski porezni obveznik Blok građevinski inženjering d.o.o. ekonomski poslodavac poreznog obveznika Pere Perića, Republika Hrvatska, kao država rezidentnosti poreznog obveznika Pere Perića, prihvatit će stajalište Republike Slovenije i izvršiti otklanjanje dvostrukog oporezivanja sukladno odredbama Ugovora odnosno obvezna je izvršiti uračunavanje poreza plaćenog u Republici Sloveniji kao državi izvora (članak 23. stavak 1. točka i) koji glasi:

„1. Kad rezident države ugovornice ostvari dohodak ili posjeduje imovinu koja se u skladu s odredbama ovog Ugovora, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvospomenuta država će odobriti:

i) kao odbitak od poreza na dohodak toga rezidenta iznos koji je jednak porezu na dohodak plaćenom u toj drugoj državi“).

Važno je napomenuti da u konkretnoj situaciji činjenica da porezni obveznik Pero Perić nije bio dulje od 183 dana u Republici Sloveniji više ne proizvodi učinak da Republika Hrvatska zadržava isključivo pravo oporezivanja odnosnog dohotka budući da kumulativ koji se sastoji od tri uvjeta već nije ispunjen (nije ispunjen drugi uvjet) te da je i Republika Slovenija dobila pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada.

U konkretnoj situaciji porezni obveznik Blok d.o.o., koji je uredno podnosio JOPPD obrasce i obračunavao i plaća poreznu obvezu za poreznog obveznika Peru Perića, trebao bi izvršiti ispravke JOPPD obrazaca za razdoblje od 1. ožujka do 31. srpnja 2017. godine kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada poreznog obveznika Pere Perića za te mjesece, podnijeti „INO-IZJAVU“ i do kraja siječnja 2018. godine podnijeti Obrazac INO-DOH u kojem bi se prikazao dohodak od nesamostalnog rada koji je bio predmet oporezivanja u Republici Sloveniji. Kako bi Porezna uprava Republike Hrvatske mogla izvršiti uračunavanje poreza plaćenog u Republici Sloveniji potrebno je da porezni obveznik dostavi potvrdu o plaćenom porezu u Republici Sloveniji iz koje će se vidjeti dohodak od nesamostalnog rada i visina poreza plaćenog u Republici Sloveniji tijekom 2017. godine. Ako porezni obveznik u trenutku podnošenja Obrasca INO-DOH posjeduje predmetnu potvrdu u polje 2.18.1. upisuje se »da«, u suprotnom upisuje se „ne“. Ako je porezni obveznik izjavio da će potvrdu inozemnog poreznog tijela/ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu dostaviti do 30. 11. tekuće godine za prethodnu godinu u polje 2.18.2. upisuje se »da«. Ako je porezni obveznik izjavio da neće biti u mogućnosti ili ne želi dostaviti potvrdu inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili potvrdu za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu upisuje se «NE” temeljem čega će Porezna uprava donijeti rješenje bez čekanja roka 30. 11. te bez uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu.

		INO IZJAVA
I. Podaci o podnositelju izjave	**II. Podaci o nadležnoj ispostavi Porezne uprave**	
1. Naziv/ime i prezime: BLOK D.O.O.	1. Područni ured	ZAGREB
2. Adresa sjedišta/prebivališta ili boravišta:		
3. Adresa elektroničke pošte:	2. Ispostava	TRNJE
4. OIB: 33333333333		

IZJAVA O ODGODI PLAĆANJA POREZA/PREDUJMA POREZA TIJEKOM _2017_____ godine

III. Podaci o primitku

R.b.	Ime i prezime primatelja primitka	OIB primatelja primitka	Naziv isplatitelja primitka	OIB [1] (porezni broj) isplatitelja primitka u državi isplatitelja	Adresa isplatitelja primitka	Oznaka vrste primitka[2]	Oznaka države izvora primitka / Međunarodne organizacije[3]	Broj bankovnog računa u inozemstvu	Razdoblje	
									Početak ostvarivanja primitaka u/ili iz inozemstva	planirani završetak ostvarivanja primitaka u/ili iz inozemstva
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	PERO PERIĆ	22222222222	BLOK FIN INŽENJ	SL1212121212		0001	99705	SL987654321	1.3.2017.	31.7.2017.

U___ZAGREBU_____ dana ____30.6.2017._____

(datum)

Za istinitost i vjerodostojnost podataka jamčim vlastitim potpisom **Stjepan Crnić, ovlaštena osoba društva Blok d.o.o.**

(potpis)

[1]Upisuje se OIB ukoliko isplatitelj primitak ima OIB, u suprotnom upisuje se porezni broj isplatitelja u državi isplatitelja/državi izvora
[2]Upisati oznaku vrste primitka koja je navedena u Šifarniku INO-DOH
[3]Upisati oznaku države/međunarodne organizacije prema popisu koji se objavljuje na Internet stranici Porezne uprave Republike Hrvatske

MINISTARSTVO FINANCIJA, POREZNA UPRAVA

PODRUČNI RED ZAGREB

ISPOSTAVA TRNJE

Obrazac INO-DOH

I Z V J E Š Ć E

o inozemnom dohotku rezidenata i tuzemnom neoporezivom dohotku nerezidenata, porezu na dohodak i prirezu za 2017 godinu

1. Podaci o isplatitelju / podnositelju primitka

1. Naziv/Ime i prezime: BLOK D.O.O. 2. OIB: 33333333333

2. Podaci o primitku iz inozemstva rezidenata i tuzemnom neoporezivom primitku nerezidenata, porezu na dohodak i prirezu (u kunama i lipama)

1. R.B.	2. Ime i prezime					3. OIB primatelja primitka		4. Oznaka države rezidentnosti[1]		5. Porezni broj u državi rezidentnosti[2]			6. IBAN računa u banci[3] (ako primatelj primitka ima otvoren bankovni račun u inozemstvu)			
	7. Država	8. Oznaka države / međunarodne organizacije isplatitelja primitka[1]	9. Opis primitka[4]	10. Oznaka vrste primitka[5]	11. Vrsta primitka prema UIDO[6]	12. Vrsta primitka prema OECD[7]	13. Primitak	14. Izdatak[8]	15. Dohodak	16. Uplaćeni porez i prirez u tuzemstvu	17. Uplaćeni porez i prirez u inozemstvu[9,10]	18. Potvrda o uplaćenom porezu: 18.1. Porezni obveznik raspolaže s potvrdom o plaćenom porezu[10]	18. Potvrda o uplaćenom porezu: 18.2. Porezni obveznik će potvrdu o plaćenom porezu dostaviti do 30.11.[10,11]	19. Metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja[10]	20. Iznos poreza koji se može uračunati	21. Ukupno za povrat / uplatu
1	PERO PERIĆ					22222222222							SL987654321			
	SLOVENIJA	99705	PLAĆA	0001	14	15	125.000,00	18.000,00	107.000,00	0,00	45.681,15	NE	DA	U		

3. Popis priloženih isprava[13]

1.

4. Napomene poreznog obveznika/opunomoćenika/poreznog savjetnika

U _____ dana

(datum)

Za istinitost i vjerodostojnost podataka jamčim vlastitim potpisom _____

(potpis)

OVJERA POREZNE UPRAVE O ZAPRIMANJU

POREZNA UPRAVA, PODRUČNI URED ISPOSTAVA

DATUM POTPIS OVLAŠTENE OSOBE

[1] Oznaka države rezidentnosti prema popisu koji se objavljuje na Internet stranici Porezne uprave Republike Hrvatske

[2] Porezni broj u državi rezidentnosti (u slučajevima kada tuzemni isplatitelj obavlja isplatu neoporezivog primitka nerezidentu)

[3] IBAN računa u banci, u slučaju da primatelj primitka ima otvoren bankovni račun u inozemstvu

[4] Opis primitka - upisati vrstu primitka

[5] Oznaka primitka iz priloga Šifarnik INO-DOH

[6] UIDO - Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pogledati odredbe pojedinog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vezano za porezni tretman pojedine vrste primitka kao i metodu otklanjanja dvostrukog oporezivanja

[7] OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (6-Dohodak od nekretnina, 10-Dividende, 11-Kamate, 12-Naknade za autorska prava, 13- Dobit od otuđenja imovine, 14- Samostalna djelatnost, 15- dohodak od nesamostalnog rada, 16-Naknada članova uprave, 17-Umjetnici i sportaši, 18-Mirovine, 19-Državna služba, 20-Studenti, 21-Ostali dohodak, 22-Imovina)

[8] Upisuje se iznos izdatka iz članka 39. stavka 5. točke 1. Zakona ili/ izdatka iz članka 22. Zakona o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturnog i umjetničkog stvaralaštva, ako ostvareni primitak ima obilježje autorske naknade isplaćene prema posebnom zakonu kojim se uređuju autorska i srodna prava i/ili naknade za isporučeno umjetničko djelo osobama koje obavljaju umjetničku i kulturnu djelatnost. Izdatak se priznaje temeljem vjerodostojne dokumentacije propisane ovim Pravilnikom na način propisan za ostvareni primitak u tuzemstvu, izdataka iz članka 57. stavka 1. Zakona te kapitalnih gubitaka iz članka 67. stavka 11. Zakona

[9] Porez plaćen u inozemstvu može se uračunati samo na temelju potvrde inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili na temelju potvrde za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu. Ako je porez u inozemstvu plaćen u iznosu većem nego što je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, pri uračunavanju će se uzeti u obzir samo porez u iznosu u kojem je trebao biti plaćen u skladu s odredbama međunarodnog ugovora

[10] Porezni obveznik koji do trenutka podnošenja Obrasca INO-DOH ne raspolaže s potvrdom inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili potvrdom za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu obvezan je istu dostaviti Poreznoj upravi najkasnije do 30. studenog tekuće godine za prethodnu godinu kako bi Porezna uprava mogla uračunati porez plaćen u inozemstvu prilikom utvrđivanja godišnjeg poreza odnosno konačnog poreza na dohodak. Ako porezni obveznik ne dostavi gore spomenutu potvrdu do 30.11. Porezna uprava će donijeti rješenje bez uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu.

[11] Ako je porezni obveznik izjavio da će potvrdu o plaćenom porezu dostaviti do 30.11. tekuće godine za prethodnu godinu upisuje se "DA", a ako porezni obveznik neće biti u mogućnosti ili ne želi dostaviti potvrdu inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu ili potvrdu za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu upisuje se "NE" temeljem čega će Porezna uprava donijeti rješenje bez čekanja roka 30.11. te bez uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu

[12] Metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja (izuzimanje = I, uračunavanje = U)

[13] Potvrda inozemnog poreznog tijela ili za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu, dokazi iz kojih je vidljiva vrsta i iznos primitka, i ostalo.

R.b.	Opis			Ukupno
1.	Ukupan iznos primitka			230.000,00
2.	Izdaci (doprinosi)			39.000,00
3.	Dohodak (1. - 2.)			**191.000,00**
4.	Neoporezivi odbitak			45.600,00
5.	Porezna osnovica (3. - 4.)			**145.400,00**
5.1.	Osnovica za primjenu stope od 24%			145.400,00
5.2.	Osnovica za primjenu stope od 36%			0,00
6.	Porez na dohodak ukupno (6.1. + 6.2.)			**34.896,00**
6.1.	Porez po stopi od 24%		**24%**	34.896,00
6.2.	Porez po stopi od 36%		**36%**	0,00
7.	Prirez porezu na dohodak	Zagreb	**18%**	**6.281,28**
8.	Ukupno porez i prirez (6. + 7.)			**41.177,28**
9.	Uplaćeni predujam poreza u tuzemstvu			16.255,68
10.	Uplaćeni porez u inozemstvu			**45.681,25**
11.	Prosječna porezna stopa			**21,56%**
12.	Uplaćeni porez u inozemstvu koji se može odbiti			**23.067,90**
13.	**Razlika poreza i prireza za uplatu**			**1.853,70**

5.3. Treći uvjet trećeg pravila: Ne tereti stalnu poslovnu jedinicu

Treći uvjet glasi da ***„c) primanja ne terete stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište koje poslodavac ima u toj drugoj državi."***

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).

5.3.1. Primanje zaposlenika ne tereti stalnu poslovnu jedinicu (kumulativ i dalje zadovoljen)

Primjer 6. – Dohodak ne tereti stalnu poslovnu jedinicu

Porezni obveznik Pero Perić zaposlenik je hrvatskog trgovačkog društva Blok d.o.o. iz Zagreba. Dio godine je porezni obveznik radio u Republici Hrvatskoj, a dio godine je isti bio izaslan u Republiku Sloveniju. U Republiku Sloveniju je bio izaslan u razdoblju od 1. ožujka do 31. srpnja 2017. godine, što ukupno iznosi 152 dana fizičke prisutnosti u Republici Sloveniji. S obzirom da društvo Blok d.o.o. nema stalnu poslovnu jedinicu u Republici Sloveniji niti je plaća isplaćena od strane rezidenta Republike Slovenije možemo zaključiti da u navedenom slučaju isključivo pravo oporezivanja ima Republika Hrvatska. Porezni obveznik Blok d.o.o. uredno je obračunao, obustavio, uplatio poreznu obvezu i za to podnio obrasce JOPPD. Kalkulacija dohotka od nesamostalnog rada ostvarenog u Republici Hrvatskoj i Republici Sloveniji istovjetna je kalkulaciji u primjeru 2.

5.3.2. Primanje zaposlenika tereti stalnu poslovnu jedinicu (kumulativ više nije zadovoljen)

Primjer 7. – Dohodak tereti stalnu poslovnu jedinicu

Porezni obveznik Pero Perić zaposlenik je hrvatskog trgovačkog društva Blok d.o.o. iz Zagreba. Društvo Blok d.o.o. u Republici Sloveniji 14 mjeseci obavlja radove na građevinskom projektu. Člankom 5. Ugovora propisano je da gradilište ili građevinski ili montažni projekt čini stalnu poslovnu jedinicu ako traje dulje od dvanaest mjeseci. Dakle, društvo Blok d.o.o. u Republici Sloveniji ima stalnu poslovnu jedinicu koja u Republici Sloveniji plaća porez na dobit. Porezni obveznik Pero Perić izaslan je u stalnu poslovnu jedinicu u Republiku Sloveniju. Plaću snosi stalna poslovna jedinica u Republici Sloveniji. Shodno tome, možemo zaključiti da pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada imaju i Republika Slovenija (kao država izvora) i Republika Hrvatska (kao država rezidentnosti poreznog obveznika) koja je obvezna izvršiti otklanjanje dvostrukog oporezivanja sukladno članku 23. Ugovora. Postupak obustave i otklanjanja dvostrukog oporezivanja kao i sama kalkulacija dohotka od nesamostalnog rada ostvarenog u Republici Hrvatskoj i Republici Sloveniji istovjetni su postupku i kalkulaciji prikazanoj u primjeru 3.

6. ZAKLJUČAK

Oporezivanje prekograničnih i izaslanih radnika određuju odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i hrvatskog poreznog zakonodavstva, a u slučajevima kada nema u primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja samo odredbe hrvatskog poreznog zakonodavstva.

Kada je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, njegove odredbe koje određuju koja država (ili obje) će imati pravo oporezivanja propisuju se člankom koji u pravilu (s mogućim manjim razlikama) odgovara članku 15. – „Dohodak od nesamostalnog rada“ OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Odnosni članak se sastoji od tri pravila. Prvo pravilo daje pravo oporezivanja isključivo državi rezidentnosti poreznog obveznika, drugo pravilo daje pravo oporezivanja dohotka i državi u kojoj je taj dohodak ostvaren (a država rezidentnosti je dužna otkloniti dvostruko oporezivanje), a treće pravilo ponovno daje isključivo pravo oporezivanja državi rezidentnosti poreznog obveznika. Da bi se ostvario učinak trećeg pravila potrebno je da kumulativno budu zadovoljena tri uvjeta. O rezultatu primjene navedena tri pravila ovisi i primjena domaćeg poreznog zakonodavstva, uključujući odredbe o oporezivanju kao i o izvještavanju o dohotku ostvarenom za rad u inozemstvu.

Cijena paketa vodiča (sva tri izdanja):
300,00 kn (PDV uključen u cijenu)

Više o RIF IZDANJIMA na www.rif.hr

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Obveza obračuna PDV-a na honorare nerezidenata

Obveznik plaćanja PDV-a je svaki porezni obveznik odnosno osoba registrirana za potrebe PDV-a kojoj se obavljaju usluge za koje je sukladno članku 17. stavak 1. Zakona o PDV-u propisano oporezivanja prema sjedištu primatelja usluge, ako te usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu. Prema navedenome, kada hrvatskom poreznom obvezniku uslugu obavi porezni obveznik sa sjedištem/prebivalištem u inozemstvu, primatelj usluge je obvezan obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost prema odredbama Zakona o PDV-u. Poreznim obveznikom vezano za primjenu odredbi o mjestu oporezivanja usluga smatra se i „mali porezni obveznik", što znači da je obveznik poreza na dodanu vrijednost prema mjestu primatelja i hrvatski "mali porezni obveznik" odnosno da se prijenos porezne obveze odnosi i na usluge koje hrvatskom poreznom obvezniku obavi stranac koji se u svojoj zemlji smatra tzv. "malim poreznim obveznikom". Autorica u članku piše o obvezi plaćanja PDV-a na autorske ugovore odnosno ugovore o djelu za koje se naknada isplaćuje osobama s prebivalištem odnosno boravištem u inozemstvu.

1. UVOD

Općenito, mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku kao i osobi koja djeluje kao porezni obveznik, smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Ako se radi o uslugama koje spadaju u osnovno načelo vezano za definiciju mjesta oporezivanja, kada te usluge tuzemnom poreznom obvezniku ili osobi koja djeluje kao porezni obveznik, obavi osoba koja nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u Hrvatskoj, primatelj usluge ima obvezu obračunati i platiti PDV na naknadu za navedenu uslugu. Obveza je propisana člankom 75. st. 1. točka 6. Zakona o PDV-u.[1]

Obvezu obračuna PDV-a na usluge za koje je prema članku 17. st. 1. Zakona o PDV-u propisano da se oporezuju prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge imaju, osim poreznih obveznika koji su upisani u registar obveznika PDV-a, i ostali primatelji koji se u ovom slučaju moraju registrirati za potrebe PDV-a. Između ostalih usluga, ova se obveza odnosi i na usluge po osnovu autorskih ugovora odnosno po osnovu određenih ugovora o djelu sklopljenih s inozemnim fizičkim osobama.

2. OBVEZA OBRAČUNA PDV-a OVISI O TOME KAKO JE DEFINIRANO MJESTO OPOREZIVANJA ODREĐENIH USLUGA U POSLOVANJU S INOZEMSTVOM

Oporezivanje porezom na dodanu vrijednost usluga u poslovanju s inozemstvom, ovisi o tome kako je za pojedine usluge propisano mjesto njihovog obavljanja o čemu ovisi i njihov porezni status u sustavu PDV-a. U članku 17. Zakona o PDV-u, propisano je opće načelo prema kojemu se mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku smatra mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Prema navedenome, usluge koje poreznom obvezniku sa sjedištem u Hrvatskoj obavi porezni obveznik sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem izvan Hrvatske, podliježu oporezivanju prema hrvatskom Zakonu o PDV-u.

Zakon o PDV-u definira poreznog obveznika u širem smislu, pa se tako poreznim obveznikom osim osobe upisane u registar obveznika PDV-a smatra i tzv. "mali porezni obveznik"[2].

U odnosu na opće načelo oporezivanja prema sjedištu primatelja usluge, za cijeli niz usluga definirano je drugačije mjesto obavljanja, o čemu ovisi podliježe li određena usluga oporezivanju u Hrvatskoj ili ne. Iznimke od osnovnog načela (oporezivanje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja) propisane su člancima 19. do 26. Zakona o PDV-u.

Polazeći od općeg načela mjesta obavljanja usluga, kada tuzemni porezni obveznik obavlja usluge poreznom obvezniku sa sjedištem u inozemstvu iste ne podliježu oporezivanju u Hrvatskoj. Obrnuto, kada porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u Hrvatskoj obavi ovu uslugu tuzemnom poreznom obvezniku koji djeluje kao takav, tuzemni korisnik usluge obvezan je obračunati porez na uslugu stranog poreznog obveznika po mehanizmu prijenosa porezne obveze na primatelja usluge.

Usluge koje se oporezuju prema sjedištu primatelja (kada je primatelj porezni obveznik ili osoba koja djeluje kao porezni obveznik) jesu **primjerice:**

- prijenos i ustupanje autorskih prava, patenata, licencija i sl. prava
- usluge oglašavanja
- usluge konzultanata, inženjera, odvjetnika, računovođa, prevoditelja i dr. usluge savjetovanja

[1] Nar. nov., br. 73/13., 148/13., 143/14. i 115/16.

[2] "Mali porezni obveznik" je porezni obveznik čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od praga za ulazak u sustav PDV-a. Taj je prag propisan u iznosu 230.000,00 kuna, a od 1. siječnja 2018. povećava se na 300.000,00 kuna.

- usluge obrade podataka, ustupanje informacija, telekomunikacijske usluge, elektronički obavljene usluge, usluge kontrole kvalitete, analize uzoraka i sve druge usluge za koje nije propisano izuzeće od osnovnog načela.

Ove se usluge oporezuju prema mjestu primatelja i u slučaju kada ih obavljaju autori i druge fizičke osobe u okviru slobodnog zanimanja odnosno bez registrirane djelatnosti.

Vezano za primjenu odredbi o mjestu oporezivanja usluga koje obavljaju fizičke osobe bez registrirane djelatnosti najviše se nedoumica javilo kod utvrđivanja poreznog statusa autorskih honorara inozemnih samostalnih umjetnika i raznih autora, predavača i sl. Primjerice, ako hrvatski porezni obveznik (upisan u registar obveznika PDV-a ili samo registriran za potrebe PDV-a) koristi uslugu samostalnih umjetnika koji nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Republici Hrvatskoj, ove se usluge oporezuju prema osnovnom načelu pa je primatelj usluge na naknadu po osnovu autorskog honorara samostalnom umjetniku dužan obračunati PDV. S tim u vezi mišljenje je dao Središnji ured Porezne uprave iz kojeg izdvajamo.[3]

> *"…. kada strani samostalni umjetnici obavljaju usluge tuzemnom poreznom obvezniku, u ovom slučaju kazalištu mjestom obavljanja tih usluga smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika što je u ovom slučaju tuzemstvo. Obzirom na navedeno, kazalište je obvezno platiti PDV na usluge koje mu obave umjetnici – strani državljani neovisno o tome radi li se o umjetnicima koji borave godinu dana u Hrvatskoj i za to razdoblje sklapaju s kazalištem Ugovor o autorskom honoraru za pružanje umjetničkih usluga ili o stranim umjetnicima koji su u svojoj zemlji zaposleni u kazalištu (npr. umjetnici iz Slovenije ili Srbije), ali ih kazalište u kojem su zaposleni ne ustupa kao svoje zaposlenike tuzemnom kazalištu već su umjetnici u Hrvatskoj samostalno angažirani samo za određeni projekt. (Broj klase:* 410-19/14-01/12, ur. br. 513-07-21-01/14-2, od 10. veljače 2014.)

PDV se obračunava na primljene usluge po osnovi sklopljenih ugovora o autorskim honorarima s autorima koji nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu kao što su ugovori s dramskim umjetnicima, plesačima baleta, redateljima, scenografima, kostimografima, koreografima, autorima glazbe, opernim solistima bez obzira jesu li kao porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a u svojoj zemlji. Isto se odnosi i na razne druge autorske ugovore – primjerice za pisana djela, objavu članaka, predavanja, usluge prevođenja, konzultantske usluge, usluge savjetovanja i sl.

Kada hrvatski porezni obveznik (uključivo i „mali porezni obveznik") koristi usluge stranih stručnjaka, prevoditelja, predavača i slično za potrebe određenih projekata koji se financiraju u okviru programa pomoći iz fondova Europske unije, također se radi o uslugama za koje treba obračunati porez na dodanu vrijednost. Ako se radi o korisniku sredstava koji je u sustavu PDV-a i projektu za koji je dopušten odbitak pretporeza plaćeni iznos PDV-a neće biti prihvatljivi trošak jer se radi o PDV-u koji je povrativ temeljem Zakona o PDV-u. Kod korisnika sredstava koji nisu obveznici PDV-a, a imaju obvezu obračuna PDV-a na usluge stranih izvođača, navedeni iznos PDV-a bit će prihvatljiv trošak.

[3] Mišljenje je u cijelosti objavljeno u Riznici 3/14., broj klase: 410-19/14-01/12, urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-2. od 10. veljače 2014.

3. TKO JE OBVEZAN PLAĆATI PDV NA AUTORSKE HONORARE I NAKNADE ZA UGOVOR O DJELU STRANOM POREZNOM OBVEZNIKU?

Odredbama članka 75. stavka 1. točke 6. Zakona o PDV-u, propisano je da PDV mora plaćati svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, kojoj se obavljaju usluge iz članka 17. stavka 1. Zakona, ako te usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu. Isto tako člankom 75. st. 2. Zakona, propisano je da ako oporezive usluge 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 usluga (npr. usluga vezana za nekretnine u Hrvatskoj).

Dakle, **obveza obračuna i plaćanja PDV-a propisana je za**:

- usluge iz članka 17. st. 1. Zakona - usluge koje se oporezuju po osnovnom načelu, tj. prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge i
- usluge koje u tuzemstvu obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a mjesto oporezivanja je tuzemstvo (npr. usluge na nekretnini koja se nalazi u Hrvatskoj).

Obveznici obračuna poreza u ovom slučaju, jesu svi porezni obveznici i pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a registrirani su za svrhe PDV-a i to:

- primatelji usluga obveznici PDV-a (upisani u registar obveznika PDV-a)
- "mali porezni obveznici" čija je vrijednost isporuka u prethodnoj godini bila ispod 300.000,00 kuna (članak 90. Zakona)
- osobe koje obavljaju isključivo isporuke koje su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza (npr. ustanove koje obavljaju isporuke od javnog interesa iz članka 39. Zakona o PDV-u)
- osobe koje nisu porezni obveznici (javnopravna tijela), ali su postali osobe registrirane za svrhe PDV-a ako su prešle ili odustale od praga stjecanja po osnovu stjecanja dobara unutar EU i dobile PDV identifikacijski broj.

Tako su obveznici plaćanja PDV-a na usluge stranog poreznog obveznika osim obveznika PDV-a i poslovni subjekti koji inače nisu upisani u registar obveznika PDV-a, ali se u ovom slučaju smatraju osobom registriranom za potrebe PDV-a (tzv. "mali porezni obveznici" u odnosu na primljene usluge).

Svaki porezni obveznik odnosno osoba registrirana za potrebe PDV-a koja na području RH prima usluge od dobavljača iz EU za koje je obvezan platiti PDV, **mora imati PDV identifikacijski broj** temeljem kojeg će se identificirati izvršitelju usluge kao porezni obveznik na kojeg se prenosi porezna obveza. **Ako primatelj usluge nema PDV identifikacijski broj, obvezan ga je zatražiti 15 dana prije primljene usluge od poreznog obveznika iz druge države članice Europske unije. Obveza plaćanja PDV-a propisana je i u slučaju primanja usluga iz trećih zemalja, međutim, u ovom slučaju ne dodjeljuje se PDV identifikacijski broj.**

4. OBVEZNE EVIDENCIJE

Porezni obveznici (uključivo i osobe koje nisu u sustavu PDV-a, ali su obveznici obračuna PDV-a za usluge primljene iz inozemstva), radi osiguravanja podataka o primljenim uslugama iz drugih država članica i iz trećih zemalja moraju temeljem članka 163. stavka 4.

Pravilnika o PDV-u[4] voditi posebnu evidenciju. Posebna evidencija može biti u obliku **posebne Knjige U-RA**, ali je važno da sadržava podatke koji omogućuju provjeru poslovnih događaja. Evidencija treba sadržavati najmanje podatke o broju i datumu računa, naziv i sjedište dobavljača, PDV identifikacijski broj dobavljača iz EU odnosno porezni broj dobavljača izvan EU, poreznu osnovicu razvrstanu po stopama PDV-a, iznos pretporeza koji se može odbiti razvrstan po stopama PDV-a i iznos pretporeza koji se ne može odbiti.

Obveza PDV-a za primljene usluge iz država članica ili iz trećih zemalja prijavljuje se na Obrascu PDV, a za vrijednost primljenih usluga iz druge države članice koje se oporezuju po osnovnom načelu prema članku 17. st. 1. i za koje je porezna obveza propisana čl. 75. st. 1. točka 6., obvezno se sastavlja i Obrazac PDV-S - *Prijava za stjecanje dobara i usluga iz drugih država članica EU*. Ako se radi o uslugama za koje je porezna obveza propisana čl. 75. st. 2. (npr. usluge na nekretnini), ne sastavlja se Obrazac PDV-S, nego se iskazuje u Obrascu PDV kao usluge primljene od osobe koja nema sjedište u RH.

Obrazac PDV-S sastavlja se samo ako primatelj usluga raspolaže s PDV identifikacijskim brojem davatelja usluge iz druge države članice.

5. NASTANAK OBVEZE OBRAČUNA PDV-a

Obveza obračuna PDV-a na usluge stranih poreznih obveznika, nastaje kada je usluga obavljena (čl. 30. Zakona o PDV-u). Smatra se da je PDV plaćen ako je u prijavi PDV-a iskazana obveza temeljem prijenosa obveze plaćanja PDV-a. Nakon podnesenog Obrasca PDV (najkasnije do 20. u mjesecu za prethodni mjesec), porez se plaća do kraja mjeseca za prethodni mjesec. U istom roku PDV plaćaju i obveznici koji inače nisu porezni obveznici, a registrirani su za potrebe PDV-a zbog obveze plaćanja PDV-a na usluge stranog poreznog obveznika (članak 76. st. 3.).

Račun za obavljene usluge za koje je primatelj obvezan platiti PDV u skladu s člankom 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ[5], **mora se izdati** najkasnije petnaestog dana u mjesecu nakon mjeseca u kojem je nastao oporezivi događaj (obavljena usluga).

Ako su usluge obavljene, a nije izdan račun, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je usluga obavljena. Primjerice, za uslugu koja je obavljena 10. travnja, ako nije izdan račun obveza obračuna PDV-a nastaje u obračunskom razdoblju mjeseca travnja.

Iznos PDV-a koji je iskazan kao porezna obveza u mjesečnom obračunskom razdoblju u kojemu je obavljena usluga, porezni obveznik ima pravo odbiti kao pretporez, **ako su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza.** Ostali obveznici koji nemaju pravo na odbitak pretporeza samo iskazuju obvezu PDV-a i plaćaju nakon predanog Obrasca PDV.

Obveza PDV-a na usluge stranih poreznih obveznika iskazuje se u Obrascu PDV na:

- r. br. II. 8. do II. 10. - *Primljene usluge iz EU* (za usluge za koje porezni obveznik porez plaća temeljem čl. 75. st. 1. t. 6., Zakona tj. usluge koje se oporezuju po osnovnom načelu - prema sjedištu primatelja usluge)
- r. br. II. 11. do II. 13. - *Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH od poreznih obveznika iz trećih zemalja* - za usluge primljene iz trećih zemalja, a za koje se porezna obveza prenosi na primatelja temeljem čl. 75. st. 1. t. 6. i čl. 75. st. 2. Zakona te od poreznih obveznika iz EU za usluge za koje je mjesto obavljanja u tuzemstvu za koje je porezna obveza propisana čl. 75. st. 2. Zakona.

Obveznici koji imaju pravo na odbitak pretporeza, pretporez iskazuju na:

- *r. br. III. 8. do III. 10. - Pretporez od primljenih usluga iz EU*
- *r. br. III 11. do III. 13. - Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH.*

Obveznici plaćanja poreza na usluge inozemnog poreznog obveznika koji inače nisu obveznici PDV-a (mali porezni obveznici i osobe koje obavljaju isključivo isporuke koje su oslobođene PDV-a) također podnose *Obrazac PDV* i *Prijavu za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica EU (Obrazac PDV-S)* i to samo za ono razdoblje oporezivanja u kojemu su imali primljene usluge s prijenosom porezne obveze.

6. PRIMJER OBRAČUNA PDV-a NA USLUGE POREZNOG OBVEZNIKA SA SJEDIŠTEM U INOZEMSTVU

Porezna osnovica za obračun PDV-a na usluge poreznih obveznika sa sjedištem u inozemstvu (u drugim državama članicama, u trećem području ili u zemljama izvan EU), je naknada za primljenu uslugu. Kod ugovora za koje postoji obveza obračuna poreza na dohodak po odbitku ovisno o primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja odnosno kod kojih postoji obveza obračuna doprinosa, osnovicu za obračun PDV-a čini bruto iznos naknade (prije obračuna i obustave poreza na dohodak i doprinosa)[6]. Ako je račun iskazan u stranoj valuti, za preračunavanje u kune temeljem čl. 36. st. 2. Zakona o PDV-u, koristi se srednji tečaj HNB-a na dan nastanka obveze obračuna PDV-a (kada je usluga obavljena).

Primjer 1:

Udruga "A" nije u sustavu PDV-a, organizira koncert samostalnog umjetnika koji ima prebivalište u Austriji. Udruga "A" umjetniku plaća naknadu po autorskom ugovoru u bruto iznosu 1.000,00 EUR-a. Radi se o usluzi koja se temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u oporezuje prema mjestu primatelja pa je Udruga "A" obvezna obračunati i platiti PDV na bruto iznos naknade umjetniku. Samostalni umjetnik nastupio je 15. rujna pa porezna obveza nastaje u mjesecu rujnu, a obračun PDV-a uz primjenu srednjeg tečaja HNB-a na dan nastanka porezne obveze (tj. 15. rujna):

1.000,00 x 7,48 = 7.480,00 x 25% = 1.870,00 kn.

Iako Udruga "A" nije u sustavu PDV-a, obvezna je sastaviti poreznu prijavu na Obrascu PDV (za mjesec rujan) te Obrazac PDV-S ako raspolaže PDV identifikacijskim brojem umjetnika iz Austrije. Obrazac PDV i Obrazac PDV-S, organizator koncerta Udruga "A" obvezno dostavlja nadležnoj ispostavi Porezne uprave do 20. listopada te obvezu PDV-a treba uplatiti najkasnije do kraja listopada.

[4] Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – ispravak, 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., 1/17., 41/17. i 128/17.).

[5] Čl. 196. Direktive 2006/112/EZ, "PDV je dužan plaćati svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, kojemu se pružaju usluge iz članka 44., ako te usluge pruža porezni obveznik koji nije osnovan na području te države članice."

Čl. 44. Direktive 2006/112/EZ, "Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav jest mjesto na kojem je taj porezni obveznik osnovao poduzeće".

[6] O obvezi obračuna poreza na dohodak i obveznih doprinosa na naknade po ugovoru o djelu detaljnije se može vidjeti u članku dr. sc. Marija Zuber, *Isplata drugog dohotka nerezidentima*, RIF, br. 9/18.

Obrazac PDV

OPIS	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% i 25% (iznos u kunama i lipama)
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE – UKUPNO		
.....		
10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 25%	7.480,00	1.870,00
III. OBRAČUNANI PRETPOREZ – UKUPNO		
.....		
10. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 25%	-	-

Obrazac PDV-S

Prijava za stjecanje dobara i primljene usluge
iz drugih država članica Europske unije
za mjesec rujan 2018. godine

Red. br. (8)	Kôd države isporučitelja (9)	PDV identifikacijski broj isporučitelja (bez kôda države) (10)	Vrijednost stečenih dobara (u kunama i lipama) (11)	Vrijednost primljenih usluga (u kunama i lipama) (12)
1.	SK	112223333		7.480,00
	-	.....		
Ukupna vrijednost			(13)	7.480,00 (14)

Primjer 2.

Trgovačko društvo "ZP" u sustavu je PDV-a i izdaje časopis u kojemu se objavljuju i članci inozemnih autora. U broju od rujna objavljen je i članak autora iz treće zemlje. Autor nema registriranu djelatnost i neće izdati račun, nego se naknada za autorsko djelo plaća na temelju autorskog ugovora. Za objavljeni članak autoru je u rujnu plaćen iznos od 300 Eura.

Temeljem ovog autorskog ugovora izdavač časopisa treba obračunati i platiti PDV na uslugu stranog poreznog obveznika (iako autor nema registriranu djelatnost i nije u sustavu PDV-a prema propisima države rezidentnosti on se za svrhe PDV-a smatra "malim poreznim obveznikom" i primatelj usluge je obvezan obračunati i platiti PDV na ovu uslugu):

300,00 x 7,44 = 2.232,00 x 25% = 558,00 kn.

Kako je Društvo "ZP" u sustavu PDV-a, obračunani PDV u istom obračunskom razdoblju koristi kao pretporez. Poreznu obvezu i pretporez iskazuje u Obrascu PDV za mjesec rujan (kada je usluga obavljena, bez obzira na datum plaćanja honorara) na rednom broju:

II.13. Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% uz istovremeno korištenje pretporeza na rednom broju

III. 13. Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH – po stopi 25%.

Obrazac PDV

OPIS	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% i 25% (iznos u kunama i lipama)
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE – UKUPNO		
.....		
13. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%	2.232,00	558,00
III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO		
.....		
13. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%	2.232,00	558,00

Obračunani PDV temeljem ugovora o autorskom djelu (odnosno temeljem ugovora o djelu) evidentira se u posebnoj evidenciji o obračunanom PDV-u plaćenom na usluge koje je obavila osoba koja nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu. Ako se od inozemnog pružatelja usluge ne može dobiti račun, primatelj usluge treba sam sastaviti obračun temeljem ugovora o autorskom djelu i utvrditi osnovicu i obračun PDV-a.

Porezni obveznici koji obračunani PDV mogu odbiti kao pretporez navedeni iznos knjiže kao obvezu (konto 282 P) i pretporez (konto 182 D) Obračunani iznos pretporeza porezni obveznik uključuje u prijavu poreza (PDV obrazac) za mjesec u kojemu je usluga obavljena. Ako se plaćeni pretporez ne može odbiti kao pretporez ili postoji obveza podjele pretporeza tada se u dijelu u kojemu se ne može odbiti iskazuje kao rashod.

7. ZAKLJUČAK

Za usluge koje obavi porezni obveznik drugom poreznom obvezniku (B2B) člankom 17. stavak 1. Zakona o PDV-u definirano je da se one oporezuju prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge. Tako su hrvatski porezni obveznici uključivo i „male porezne obveznike" obvezni obračunati PDV, kada koriste usluge poreznih obveznika koji imaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u inozemstvu (na području Europske unije ili u trećim zemljama), ako se radi o uslugama za koje je definirano da je mjesto oporezivanja sjedište poreznog obveznika kojemu je usluga obavljena.

Obveznici plaćanja PDV-a na usluge koje se oporezuju prema sjedištu primatelja jesu i osobe koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a, ali se u ovom slučaju moraju registrirati kao obveznici obračuna PDV-a na usluge za koje je propisan prijenos porezne obveze ("reverse charge" mehanizam), prema članku 75. stavku 1. točka 6. ili prema članku 75. stavak 2. Zakona o PDV-u.

www.rif.hr
mailing lista

Mr. sc. TANJA RAŠIĆ KRAJNOVIĆ
Porezna uprava, Područni ured Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Porezni tretman jedinstvene usluge – sudska praksa

Kod pružanja usluga koje se sastoje od više elemenata potrebno je utvrditi radi li se o jedinstvenoj usluzi ili više pojedinačnih usluga kako bi se utvrdio porezni status takve usluge. Autorica u članku obrađuje dvije presude Europskog suda pravde, koje se bave utvrđivanjem činjenice radi li se o jedinstvenoj usluzi te koji je njezin porezni tretman, pri čemu u Presudi u Predmetu C-55/14 postoji mogućnost da sastavni element usluge podliježe poreznom izuzeću, a u Presudi u predmetu C-463/16 sastavni element usluge podliježe sniženoj poreznoj stopi.

1. UVOD

Kod poreznog tretmana obavljene usluge koju čine dva ili više elementa uvijek je prisutna dvojba u smislu utvrđivanja činjenice predstavljaju li oni jedinstvenu uslugu koja se kao takva oporezuje ili više pojedinačnih usluga. Iz odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ[1], odnosno ranije Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ[2] proizlazi da se svaku transakciju treba smatrati neovisnom što se odražava i na porezni tretman. Međutim, u slučaju jedinstvene usluge sudska praksa Suda Europske unije[3] ne dopušta njeno umjetno razdvajanje na sastavne elemente sa stajališta oporezivanja PDV-om.

Ako se radi o jedinstvenoj usluzi, ona se kao takva oporezuje pri čemu je za porezni tretman bitan međusobni odnos elemenata koji ju čine. Potrebno je uzeti u obzir sve okolnosti u konkretnom slučaju. Bitan čimbenik je stajalište prosječnog korisnika u odnosu na uslugu odnosno obavljene transakcije treba promatrati „očima kupca“. U praksi često nije jednostavno utvrditi radi li se o pojedinačnim i neovisnim uslugama ili jedinstvenoj usluzi te kakav bi bio porezni tretman u potonjem slučaju.

Naime, u slučaju jedinstvene nedjeljive usluge koju čini više elemenata treba utvrditi njihov međusobni odnos u smislu utvrđivanja glavne i pomoćne usluge ili dvije ili više jednakovrijednih usluga te utječe li porezni tretman takvih usluga pojedinačno gledajući na porezni tretman cjeline.

U ovom članku obrađene su dvije presude Suda, koje se bave utvrđivanjem činjenice radi li se o jedinstvenoj usluzi te njenim poreznim tretmanom, pri čemu u Presudi u predmetu C-55/14 postoji mogućnost da sastavni element usluge podliježe poreznom izuzeću, a u Presudi u predmetu C-463/16 sastavni element usluge podliježe sniženoj poreznoj stopi.

Sud se referira na postojeću sudsku praksu vezano uz jedinstvenu isporuku, gdje iznosi stajalište da se pravila te prakse u određenim okolnostima ne primjenjuju, a što je slučaj kada se isporuka sastoji od dvije različite isporuke, pri čemu bi glavna isporuka podlijegala poreznom izuzeću s pravom odbitka pretporeza.

Na koji način je Sud utvrdio karakter usluga u smislu njihovog poreznog tretmana, vidljivo je iz analize provedene u navedenim slučajevima.

2. PRESUDA U PREDMETU C55/14 RÉGIE COMMUNALE AUTONOME DU STADE LUC VARENNE[4]

U ovom slučaju sporno je bilo utvrditi je li **predmetna transakcija „iznajmljivanje nepokretne imovine“** što predstavlja transakciju izuzetu od oporezivanja PDV-om[5] ili se radi o složenoj usluzi osiguranja pristupa sportskim objektima koja je oporeziva.

Naime, **općinska uprava** upravlja nogometnim stadionom Luc Varenne[6].

Sklopila je s ASBL Royal Football Club de Tournai (u daljnjem tekstu: RFCT) sporazum u skladu s kojim se RFCT uz plaćanje koristi objektima nogometnog stadiona Luc Varenne[7].

Općinska uprava je u cijelosti odbila PDV kojim je oporezovano stjecanje tih objekata[8].

Nakon dviju kontrola belgijska porezna uprava ocijenila je da

[1] Od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Direktiva.

[2] Od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Šesta direktiva.

[3] Dalje u tekstu: Sud.

[4] Od 22. siječnja 2015. godine, www.curia.europa.eu.

[5] Članak 13. Šeste direktive, pod nazivom „Izuzeća u tuzemstvu“, u dijelu B pod nazivom „Druga izuzeća“ propisuje:

„Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe:

[...]

b) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine, osim:

1. pružanja smještaja, kako je definirano propisima država članica, u hotelskom sektoru ili u sektoru sa sličnom funkcijom, uključujući pružanje usluga u odmorišnim kampovima ili u mjestima koja su pripremljena za korištenje kao mjesta za kampiranje

2. iznajmljivanja prostora i mjesta za parkiranje vozila

3. iznajmljivanja stalno ugrađene opreme i strojeva

4. najma sefova.

Države članice mogu primjenjivati daljnja isključenja iz opsega tog izuzeća.Sadržaj navedene odredbe preuzet je u članku 135. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

[6] Točka 11. Presude u predmetu C-55/14.

[7] Točka 12. Presude u predmetu C-55/14.

[8] Točka 13. Presude u predmetu C-55/14.

je općinska uprava obavila više vrsta transakcija u odnosu na PDV odnosno:

- transakcije koje podliježu PDVu i na temelju kojih je moguće odbiti plaćeni ulazni PDV
- transakcije izvan područja primjene PDVa na temelju kojih nije moguće odbiti plaćeni ulazni PDV, poput stavljanja na raspolaganje RFCTu besplatno i bez naknade određenih objekata nogometnog stadiona Luc Varenne i
- transakcije izuzete od PDVa i na temelju kojih nije moguće odbiti plaćeni ulazni PDV.[9]Porezna uprava je stoga ocijenila da bi se stavljanje na raspolaganje određenih objekata stadiona RFCTu sukladno sporazumu sklopljenom s općinskom upravom **trebalo smatrati iznajmljivanjem nekretnine** te da bi, posljedično, trebalo biti izuzeto od PDVa[10] na temelju Zakona o PDVu[11].

U zapisniku je navedeno da analiza djelatnosti općinske uprave sukladno metodi stvarne upotrebe pokazuje da je ona mogla odbiti plaćeni ulazni PDV samo do visine od 36 % na temelju tehnike proporcionalnog odbitka PDVa.[12]Izdala je nalog općinskoj upravi radi plaćanja PDVa za dio koji je pogrešno odbila, novčane kazne i zatezne kamate.[13]

Pokrenut je spor koji je završio pred cour d'appel de Mons, koji je odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu prethodno pitanje, kojim u biti pita treba li članak 13.B točku b) Šeste direktive tumačiti na način da stavljanje na raspolaganje uz naknadu nogometnog stadiona na temelju ugovora uz vlasnikovo pridržavanje određenih prava i povlastica, a koji predviđa njegovu isporuku različitih usluga, osobito usluga održavanja, čišćenja, vođenja brige i osiguravanja usklađenosti s normama, **koje predstavljaju 80 % ugovorno utvrđene naknade, predstavlja „iznajmljivanje nepokretne imovine" u smislu te odredbe.[14]**

Sukladno stalnoj sudskoj praksi, temeljno obilježje pojma „iznajmljivanje nepokretne imovine", u smislu članka 13.B točke b) Šeste direktive, jest dodjela suugovaratelju, na ugovoreno vrijeme i uz naknadu, prava korištenja nekretninom **kao da je on njezin vlasnik i isključivanja svakog drugog** iz tog prava. Kako bi se ocijenilo odgovara li određeni ugovor toj definiciji, treba uzeti u obzir sva obilježja transakcije kao i okolnosti u kojima se ona odvija. U tom smislu, odlučujući je element objektivna priroda predmetne transakcije, neovisno o tome kako su je kvalificirale stranke.[15]

Također, kako bi bila riječ o iznajmljivanju nepokretne imovine u smislu članka 13.B točke b) Šeste direktive, potrebno je da budu ispunjeni svi uvjeti karakteristični za tu transakciju odnosno da je vlasnik nepokretne imovine prenio najmoprimcu, u zamjenu za najamninu i na ugovoreno vrijeme, pravo korištenja njegovom imovinom i isključivanja drugih osoba iz tog prava.[16]Članak 13.B točka b) Šeste direktive predstavlja odstupanje od načelnog pravila u skladu s kojim se PDV plaća za svaku isporuku usluga koju uz naknadu izvrši porezni obveznik te ga stoga treba strogo tumačiti. U nedostatku jednog od navedenih uvjeta, ta odredba ne smije se primjenjivati analogijom uz obrazloženje da predmetno korištenje nepokretnom imovinom najviše sliči iznajmljivanju u smislu te odredbe.[17]

Načelno je zadaća nacionalnih sudova, koji su jedini nadležni ocjenjivati činjenice, da, s obzirom na okolnosti svojstvene svakom pojedinom slučaju, odrede temeljna obilježja predmetne transakcije kako bi se kvalificirala u smislu Šeste direktive.[18]

Kad je riječ o kvalificiranju korištenja sportskim objektima, Sud je već istaknuo da se isporuke u vezi sa sportskim aktivnostima i tjelesnim odgojem, koliko je to moguće, moraju smatrati cjelinom.[19]

Tako je u odnosu na iznajmljivanje golfskih terena Sud u presudi Stockholm Lindöpark pojasnio da, zbog činjenice **da djelatnost upravljanja golfskim terenom ne obuhvaća** samo pasivno stavljanje na raspolaganje terena nego i, među ostalim, **velik broj trgovačkih djelatnosti** poput nadzora, upravljanja i trajnog dobavljačeva održavanja kao i stavljanje na raspolaganje drugih objekata, u nedostatku karakterističnih obilježja, **iznajmljivanje golfskog terena ne može predstavljati glavnu isporuku.[20]**Okolnosti u predmetnom slučaju razlikuju se od okolnosti transakcije o kojoj je bila riječ u postupku u kojem je donesena presuda Stockholm Lindöpark, s obzirom da je, na prvome mjestu, u ovom slučaju riječ o „zajedničkom" korištenju objektima kluba, a ne o privatnom pristupu igrača, na drugome mjestu, da je to korištenje repetitivno i trajno i, u načelu, ekskluzivno tijekom ugovorenih dana, te, na trećemu mjestu, da se čini da djelatnost i povlastice općinske uprave u svojstvu najmodavca djelomično ovise o uvjetima koji su nužni za upravljanje, u svrhu iznajmljivanja, sportskim objektima koji mogu zaprimiti velik broj različitih skupina i pojedinaca.[21]

Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ne proizlaze specifične okolnosti temeljem kojih bi se moglo zaključiti da korištenje nogometnim igralištem predstavlja glavnu isporuku u transakciji, dajući joj obilježja iznajmljivanja nepokretne imovine u smislu članka 13.B točke b) Šeste direktive.[22]

U predmetnim okolnostima čini se da općinska uprava isporučuje složenu uslugu osiguranja pristupa sportskim objektima, pri čemu osigurava njihov nadzor, upravljanje, održavanje i čišćenje.[23]

Prvo, kad je riječ o nadzoru, odnosno pravima pristupa sportskim objektima i nadzora tog pristupa koja ima općinska uprava, točno je da on sam ne može isključiti kvalificiranje predmetne transakcije iz glavnog postupka kao iznajmljivanja u smislu članka 13.B točke b) Šeste direktive. Ta prava mogu se opravdati kako bi se osiguralo da korištenje najmoprimaca tim objektima ne ometaju treće osobe. Naime, Sud je već pojasnio da postojanje ograničenja prava korištenja iznajmljenim prostorima ne sprječava ekskluzivnost tog korištenja u odnosu na sve druge osobe koje na temelju zakona ili ugovora ne mogu isticati prava na toj imovini, predmetu ugovora o

[9] Točka 14. Presude u predmetu C-55/14.

[10] Članak 44. stavak 3. točka 2. Zakona o PDVu (belgijsko pravo) propisuje izuzimanje od PDVa sljedećih transakcija:

„leasing, iznajmljivanje i prijenos ugovora o zakupu nepokretne imovine kao i korištenje takve imovine u skladu s uvjetima iz članka 19. stavka 1., osim:

a) sljedećih isporuka usluga:

– osiguravanje parkirališnih mjesta

– osiguravanje mjesta za skladištenje robe

– osiguravanje smještaja u namještenim hotelima, motelima i ustanovama za smještaj gostiju uz plaćanje

– osiguravanje mjesta za kampiranje

b) financijskog leasinga nekretnina koji odobri poduzetnik koji se bavi financijskim leasingom nekretnina ili iznajmljivanjem koje se smatra leasingom nekretnina, ako taj poduzetnik izgradi, da izgraditi ili stekne, uz primjenu poreza, zgradu na koju se odnosi ugovor i ako je primatelj uzme u najam kako bi se njome koristio za obavljanje oporezive djelatnosti; kralj određuje uvjete koje treba ispunjavati ugovor o financijskom leasingu nekretnina, osobito kad je riječ o trajanju ugovora, prirodi i svrsi robe koja je predmet ugovora te pravima i obvezama primatelja

c) najma sefova."

[11] Točka 15. Presude u predmetu C-55/14.

[12] Točka 16. Presude u predmetu C-55/14.

[13] Točka 17. Presude u predmetu C-55/14.

[14] Točke 18. do 20. Presude u predmetu C-55/14.

[15] Točka 21. Presude u predmetu C-55/14.

[16] Točka 22. Presude u predmetu C-55/14.

[17] Točka 23. Presude u predmetu C-55/14.

[18] Točka 24. Presude u predmetu C-55/14.

[19] Točka 25. Presude u predmetu C-55/14.

[20] Točka 26. Presude u predmetu C-55/14.

[21] Točka 27. Presude u predmetu C-55/14.

[22] Točka 28. Presude u predmetu C-55/14.

[23] Točka 29. Presude u predmetu C-55/14.

najmu.[24]U predmetnim okolnostima **pravo pristupa sportskim objektima i kontrola tog pristupa**, putem usluge recepcije, ipak **dovode do stalne prisutnosti predstavnika općinske uprave u tim objektima**, što može biti indicija temeljem koje se može zaključiti da je uloga općinske uprave aktivnija od onoga što proizlazi iz iznajmljivanja nepokretne imovine u smislu članka 13.B točke b) Šeste direktive.[25]

Drugo, kad je riječ o različitim uslugama upravljanja, održavanja i čišćenja, čini se da su one u najvećem dijelu zapravo nužne kako bi se osiguralo da predmetni objekti budu prikladni za upotrebu kojoj su namijenjeni, odnosno sportske manifestacije i, konkretnije, nogometne utakmice sukladno primjenjivim sportskim propisima.[26]Stoga se **smatra da su objekti** potrebni za te svrhe, **putem usluga održavanja i osiguravanja usklađenosti s normama, stavljeni na raspolaganje RFCTu u stanju koje omogućuje njihovo korištenje u ugovorene svrhe i da osiguranje pristupa tim instalacijama u tu konkretnu svrhu predstavlja karakterističnu isporuku transakcije u predmetnom slučaju.**[27]U tom smislu, **ekonomska vrijednost različitih isporučenih usluga, koja predstavlja 80 % ugovorno utvrđene naknade, također je indicija za kvalificiranje transakcije u cijelosti više isporukom usluge nego iznajmljivanjem nepokretne imovine u smislu članka 13.B točke b) Šeste direktive.**[28]S obzirom na navedeno, **sud koji je uputio zahtjev mora ocijeniti jesu li sve usluge koje nudi općinska uprava zaista nužne u svrhu osiguranja pristupa sportskim objektima za ugovorene svrhe** odnosno isključivo za svrhe nogometa.[29]

Konačno, kad je riječ o **trajanju upotrebe predmetne imovine**, što je nužan element ugovora o najmu, s jedne strane, Sud je već imao priliku utvrditi da, kad je riječ o golfskom terenu, ono može biti ograničeno.[30]

S druge strane, iz sudske prakse proizlazi da ta **upotreba ne mora načelno biti samo povremena i privremena.**[31]U predmetnim okolnostima trajanje upotrebe određeno ugovorom o stavljanju na raspolaganje odnosi se na najviše 18 nogometnih dana, koje nije *a priori* zanemarivo. Međutim, sud koji je uputio zahtjev mora ocijeniti treba li, s obzirom na ukupne okolnosti, radije **kvalificirati ugovorenu upotrebu kao povremenu i privremenu,** što **bi predstavljalo dodatnu indiciju na temelju koje bi se dalo zaključiti da transakciju u predmetnom slučaju u cijelosti više treba kvalificirati kao isporuku usluge nego kao iznajmljivanje nepokretne imovine**. U tom smislu osobito treba provjeriti jesu li objekti nogometnog stadiona Luc Varenne, uz ono što je navedeno u ugovoru, zapravo stavljeni na raspolaganje RFCTu na način koji je u manjoj mjeri *ad hoc* ili je, kako tvrdi općinska uprava, stvarna upotreba ograničena samo na nogometne utakmice.[32]

Slijedom navedenoga, Sud je odlučio sljedeće:

Članak 13.B točku b) Šeste direktive treba tumačiti na način da stavljanje na raspolaganje uz naknadu nogometnog stadiona na temelju ugovora uz vlasnikovo pridržavanje određenih prava i povlastica, a koji predviđa njegovu isporuku različitih usluga, osobito usluga održavanja, čišćenja, vođenja brige i osiguravanja usklađenosti s normama, koje predstavljaju 80 % ugovorno utvrđene naknade, načelno ne predstavlja „iznajmljivanje nepokretne imovine" u smislu te odredbe. To mora ocijeniti sud koji je uputio zahtjev.

[24] Točka 30. Presude u predmetu C-55/14.
[25] Točka 31. Presude u predmetu C-55/14.
[26] Točka 32. Presude u predmetu C-55/14.
[27] Točka 33. Presude u predmetu C-55/14.
[28] Točka 34. Presude u predmetu C-55/14.
[29] Točka 35. Presude u predmetu C-55/14.
[30] Točka 36. Presude u predmetu C-55/14.
[31] Točka 37. Presude u predmetu C-55/14.
[32] Točka 38. Presude u predmetu C-55/14.

3. PRESUDA U PREDMETU C463/16 STADION AMSTERDAM CV[33]

U ovom slučaju ključno je bilo utvrditi može li se snižena porezna stopa PDV-a selektivno primijeniti na element jedinstvene usluge koji predstavlja pomoćnu uslugu.

Društvo Stadion Amsterdam upravlja multifunkcijskim kompleksom zgrada pod imenom Arena koji se sastoji od stadiona i povezane infrastrukture. U tom kompleksu nalazi se i muzej nogometnog kluba AFC Ajax (u daljnjem tekstu: AFC Ajax)[34].

Stadion Amsterdam daje stadion u zakup trećima radi održavanja sportskih natjecanja i povremeno radi nastupa umjetnika izvođača. Osim toga, nudi mogućnost posjeta Areni izvan razdoblja u kojima se održavaju sportske ili glazbene priredbe, u okviru plaćenih turističkih obilazaka naslovljenih „World of Ajax", a koji se sastoje od obilaska stadiona u pratnji vodiča te od posjeta muzeju AFCa Ajax bez pratnje vodiča. Tom prilikom sudionici u pratnji vodiča – koji im prenosi različite informacije o AFCu Ajax, stadionu i glazbenim nastupima – posjećuju tribine i nogometni teren te dvoranu za medije i kontrolnu prostoriju stadiona. Na kraju obilaska u pratnji vodiča sudionici su slobodni posjetiti muzej AFCa Ajax. U razdoblju o kojem je riječ u predmetnom slučaju nije bilo moguće posjetiti muzej bez sudjelovanja u obilasku stadiona u pratnji vodiča.[35]

Budući je ocijenio da turistički obilazak treba smatrati uslugom u području kulture ili slobodnom aktivnosti ili zabavom, Stadion Amsterdam je na promet ostvaren pružanjem te usluge primijenio sniženu stopu PDVa.[36]Nakon provedenog poreznog nadzora, utvrđeno je da je ta usluga trebala podlijegati redovnoj stopi PDVa.[37]Pokrenut je spor, tijekom kojeg je Žalbeni sud u 'sHertogenboschu u svojoj presudi uzeo za temelj ocjenu u skladu s kojom turistički obilazak predstavlja jedinstvenu uslugu koja se ne može dijeliti radi primjene posebne stope PDVa na jedan od dijelova te usluge te stoga prihodi primljeni kao protučinidba za turističke obilaske trebaju u cijelosti podlijegati redovnoj stopi PDVa.[38]

U daljnjem postupku, Vrhovni sud Nizozemske pojašnjava da iz nacionalnog postupka proizlazi da se predmetna usluga sastoji od dvaju dijelova – obilaska stadiona u pratnji vodiča i posjeta muzeju AFCa Ajax – pri čemu prvi dio predstavlja glavni element, a drugi sporedni element, a ti elementi zajedno predstavljaju jedinstvenu uslugu. U tom pogledu za ta dva elementa treba platiti cijenu, a u predmetnom razdoblju posjetitelji nisu mogli posjetiti samo muzej AFCa Ajax.[39]

Taj sud se pita podrazumijeva li činjenica da su obilazak stadiona u pratnji vodiča i posjet muzeju AFCa Ajax tako usko povezani da ih se u svrhe PDVa treba smatrati jedinstvenom uslugom i da ta usluga nužno mora podlijegati istoj stopi PDVa. Iako se čini da to tumačenje proizlazi iz sudske prakse Suda, a osobito iz presuda CPP (C349/96), Graphic Procédé (C88/09) i BGŻ Leasing (C224/11), opravdanje za tumačenje Stadiona Amsterdam u skladu s kojim različiti dijelovi jedinstvene usluge u određenim okolnostima mogu podlijegati različitim stopama PDVa može se pronaći u drugim presudama Suda, a osobito u presudama Talacre Beach Caravan Sales (C251/05) i Komisija/Francuska (C94/09).[40]

[33] Od 18. siječnja 2018. godine, www.curia.europa.eu.
[34] Točka 9. Presude u predmetu C-463/16.
[35] Točka 10. Presude u predmetu C-463/16.
[36] Točka 11. Presude u predmetu C-463/16.
[37] Točka 12. Presude u predmetu C-463/16.
[38] Točka 14. Presude u predmetu C-463/16.
[39] Točka 15. Presude u predmetu C-463/16.
[40] Točka 16. Presude u predmetu C-463/16.

Naime, taj sud ne isključuje da se presude Talacre Beach Caravan Sales (C251/05) i Komisija/Francuska (C94/09) mogu tumačiti na način da se – ako je unutar jedinstvene usluge moguće razlikovati konkretan i poseban element koji bi, da je isporučen zasebno, podlijegao sniženoj stopi PDVa – ta snižena stopa PDVa stoga primjenjuje na taj određeni konkretan i poseban vid usluge, uz isključenje drugih. Selektivna primjena snižene stope PDVa samo na jedan dio jedinstvene usluge ovisila bi o uvjetu da time nikako ne dođe do narušavanja tržišnog natjecanja između pružatelja usluga i da se ne izmijeni funkcionalnost sustava PDVa. Konkretno, treba utvrditi da se cijena konkretnog i posebnog elementa jedinstvene usluge može odrediti i da odražava stvarnu vrijednost tog elementa, tako da se isključi umjetno povećanje njegove cijene.[41]

U tom pogledu pojašnjava da bi, u slučaju da treba odvojiti dva elementa koja čine predmetnu uslugu, njezina ukupna cijena iznosila 10 eura po osobi, od čega cijena posjeta muzeju AFCa Ajax iznosi 3,50 eura.[42]

U tim okolnostima Vrhovni sud Nizozemske odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu prethodno pitanje kojim u biti pita treba li Šestu direktivu tumačiti na način da jedinstvenu uslugu – koju čine dva različita elementa, pri čemu je jedan glavni, a drugi sporedni**, a koji bi, da su isporučeni zasebno, podlijegali različitim stopama PDVa – oporezivati po stopama PDVa koje se primjenjuju na te elemente, ako je moguće odrediti cijenu svakog elementa koji čini ukupnu cijenu koju potrošač plaća radi korištenja tom uslugom.**[43]

Iz stalne sudske prakse proizlazi da, **kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir treba uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDVa do dviju ili više različitih usluga ili jedne jedinstvene usluge.**[44]Sud je također ocijenio, s jedne strane, da iz članka 2. Šeste direktive proizlazi da **svaku transakciju općenito treba smatrati različitom i neovisnom** i, **s druge strane**, da se **transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDVa**. **Riječ je o jedinstvenoj transakciji kada su dva elementa ili radnje ili više njih koje porezni obveznik isporuči klijentu toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu, čije bi rastavljanje bilo umjetno.**[45]Nadalje, **riječ je o jedinstvenoj usluzi kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da predstavlja glavnu uslugu, dok se, suprotno, druge elemente mora smatrati jednom ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne usluge**. Konkretno, **usluga se smatra pomoćnom glavnoj usluzi kada za klijente ne predstavlja cilj sam po sebi, već sredstvo za korištenje isporučiteljevom glavnom uslugom pod najboljim uvjetima.**[46]

U tom pogledu – u odnosu na pitanje čini li pristup vodenom parku, koji posjetiteljima ne nudi samo instalacije na kojima je moguće obavljati sportske aktivnosti, nego i druge vrste aktivnosti razonode ili odmora, jedinstvenu uslugu u smislu članka 132. stavka 1. točke (m) Direktive 2006/112 – Sud je ocijenio da je činjenica da vodeni park nudi samo jedinstvenu ulaznicu na temelju koje je moguće pristupiti svim instalacijama, bez razlikovanja vrste instalacije koja se zapravo koristi, načina i trajanja korištenja u razdoblju važenja ulaznice, **važna indicija da postoji jedinstvena usluga.**[47]

U skladu sa sudskom praksom, **sud koji je uputio zahtjev u predmetnom slučaju kvalificirao je turistički obilazak koji se sastoji od dvaju elemenata kao jedinstvenu uslugu i smatrao je da posjet muzeju AFCa Ajax predstavlja sporedan element** predmetnom obilasku stadiona u pratnji vodiča.[48]

Kad je riječ o tome **mogu li dva elementa koja čine jedinstvenu uslugu, od kojih je jedan glavni, a drugi sporedni, podlijegati različitim stopama PDVa koje bi se primjenjivale na te elemente da su oni isporučeni zasebno, tumačenje Šeste direktive na način da je takvo oporezivanje njome dopušteno bilo bi protivno sudskoj praksi**. Naime, **iz same kvalifikacije transakcije koja se sastoji od više elemenata kao jedinstvene usluge proizlazi da je ta transakcija podvrgnuta jednoj jedinstvenoj stopi PDVa**. Mogućnost dana državama članicama da različite elemente koji čine jedinstvenu uslugu podvrgnu različitim stopama PDVa koje se primjenjuju na te elemente dovela bi do umjetnog rastavljanja te usluge i opasnosti od utjecaja na funkcionalnost sustava PDVa, pri čemu bi došlo do zanemarivanja sudske prakse.[49]

Isto vrijedi i za slučaj u kojem je moguće identificirati odgovarajuću cijenu svakog pojedinog elementa koji čini jedinstvenu uslugu. Naime, činjenica da je takva identifikacija moguća ili da se stranke slažu s tim cijenama ne može opravdati iznimku od načela koja proizlaze iz sudske prakse.[50]

Nadalje, moglo bi se ugroziti načelo porezne neutralnosti jer bi u tom slučaju dvije jedinstvene usluge koje čine dva ili više različitih elemenata, a koje su u svakom pogledu slične, mogle podlijegati različitim stopama PDVa koje se primjenjuju na te elemente, ovisno o tome je li ili nije moguće identificirati cijenu tih različitih elemenata.[51]

Uz to treba ispitati može li se u predmetnom slučaju iznimka od navedenih načela temeljiti na presudama CPP (C349/96), Komisija/Francuska (C384/01), Talacre Beach Caravan Sales (C251/05) i Komisija/Francuska (C94/09), na koje se poziva sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci kojom se upućuje prethodno pitanje ili Stadion Amsterdam u svojim očitovanjima podnesenima Sudu.[52]

Prvo, **kad je riječ o presudi CPP (C349/96),** Sud je u njezinoj točki 29. ocijenio da treba ispitati tipične elemente predmetne transakcije kako bi se utvrdilo isporučuje li porezni obveznik potrošaču kojeg se smatra prosječnim više različitih glavnih usluga ili jednu jedinstvenu uslugu. Sud smatra da se takvom metodom u obzir uzima dvostrana okolnost u skladu s kojom, s jedne strane, iz članka 2. stavka 1. Šeste direktive proizlazi da se svaka isporuka usluge općenito treba smatrati različitom i neovisnom i, s druge strane, da se transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDVa. Dakle, **točku 29. te presude ne treba tumačiti na način da dopušta primjenu različite stope PDVa na poseban i konkretan element jedinstvene usluge. Naprotiv, iz te točke proizlazi da bi se takvom primjenom umjetno rastavljala jedinstvena usluga**.[53]

Drugo, kad je riječ o presudi Komisija/Francuska (C384/01), treba pojasniti da se, s jedne strane, ta presuda odnosi na usklađenost s člankom 12. stavkom 3. točkama (a) i (b) Šeste direktive zakonodavstva države članice kojim se snižena stopa PDVa primjenjivala samo na određenu kategoriju isporuka plina i struje propisanih tom direktivom odnosno fiksni dio cijene takvih isporuka javnom mrežom. S druge strane, u okviru tog postupka radi utvrđivanja povrede obveze Sud je utvrdio da Komisija nije dokazala da se primjenom te

[41] Točka 17. Presude u predmetu C-463/16.
[42] Točka 18. Presude u predmetu C-463/16.
[43] Točke 19. i 20. Presude u predmetu C-463/16.
[44] Točka 21. Presude u predmetu C-463/16.
[45] Točka 22. Presude u predmetu C-463/16.
[46] Točka 23. Presude u predmetu C-463/16.
[47] Točka 24. Presude u predmetu C-463/16.
[48] Točka 25. Presude u predmetu C-463/16.
[49] Točka 26. Presude u predmetu C-463/16.
[50] Točka 27. Presude u predmetu C-463/16.
[51] Točka 28. Presude u predmetu C-463/16.
[52] Točka 29. Presude u predmetu C-463/16.
[53] Točka 30. Presude u predmetu C-463/16.

snižene stope samo na jedan vid isporuke plina i struje krši načelo porezne neutralnosti svojstveno Šestoj direktivi, pri čemu nije ispitao je li postojala jedinstvena usluga. Stoga se iz te presude ne može izvesti zaključak u pogledu eventualne mogućnosti primjene različite stope PDVa na različite elemente jedinstvene usluge.[54]

Treće, kad je riječ o presudi Talacre Beach Caravan Sales (C251/05), ona se odnosi na pitanje sprječava li činjenica da je određena roba predmet jedinstvene usluge – koja obuhvaća, s jedne strane, glavnu robu koja u skladu sa zakonodavstvom te države članice podliježe izuzeću s povratom plaćenog poreza u smislu članka 28. stavka 2. točke (a) Šeste direktive i, s druge strane, robu koja je u skladu s tim zakonodavstvom isključena iz područja primjene tog izuzeća – dotičnu državu članicu da naplati PDV po standardnoj stopi na isporuku te isključene robe.[55]

Sud, koji je na to pitanje dao niječan odgovor, istaknuo je da bi se u situaciji o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda **izuzimanjem isporuke robe koja je isporučena zajedno s glavnom robom, a koja je na temelju nacionalnog zakonodavstva izričito isključena iz izuzeća, povrijedili tekst i cilj članka 28. stavka 2. točke (a) Šeste direktive, u skladu s kojim je doseg izuzeća predviđenog potonjom odredbom ograničen na ono što je izričito predviđeno nacionalnim zakonodavstvom. U toj presudi Sud je izričito utvrdio da se sudska praksa koja se odnosi na oporezivanje jedinstvenih transakcija ne primjenjuje na izuzeća s povratom plaćenog poreza iz članka 28. Šeste direktive**.[56]

Četvrto, kad je riječ o presudi Komisija/Francuska (C94/09), ona se odnosi na usklađenost s Direktivom 2006/112 nacionalnog zakonodavstva kojim je predviđena selektivna primjena snižene stope PDVa od strane država članice na prijevoz tijela vozilima pogrebnih društava, uz isključenje ostalih usluga koje ta društva pružaju i s time povezane isporuke robe. Kako bi utvrdio je li selektivna primjena snižene stope PDVa sukladna člancima 96., 97. i 98. i članku 99. stavku 1. Direktive 2006/112, Sud je ocijenio da pitanje treba li transakciju koja se sastoji od više elemenata smatrati jedinstvenom transakcijom nije odlučujuće za primjenu diskrecijske ocjene država članica, a kojom se mogu koristiti na temelju Direktive 2006/112 kad je riječ o primjeni snižene stope PDVa. U tim okolnostima Sud je smatrao da nije nužno istraživati treba li usluge koje isporuči pogrebno društvo smatrati jedinstvenom transakcijom, nego je, naprotiv, potrebno provjeriti predstavlja li prijevoz tijela vozilom konkretan i poseban vid kategorije usluga, kako je opisana u Prilogu III. točki 16. Direktive 2006/112, i, ako je to tako, ispitati ugrožava li se primjenom te stope načelo porezne neutralnosti.[57]

U toj presudi Sud se, među ostalim, izjasnio o dosegu diskrecijske ocjene koju države članice imaju na temelju Direktive 2006/112 u odnosu na selektivnu primjenu snižene stope. Međutim, u predmetnom slučaju riječ je o pitanju drukčije prirode.[58]

Slijedom navedenoga, Sud je odlučio sljedeće:

Šestu direktivu treba tumačiti na način da jedinstvenu uslugu – koju čine dva različita elementa, pri čemu je jedan glavni, a drugi sporedni, a koji bi, da su isporučeni zasebno, podlijegali različitim stopama PDV-a – treba oporezivati samo po stopi PDV-a primjenjivoj na tu jedinstvenu uslugu određenoj na temelju glavnog elementa i to i u slučaju da je moguće odrediti cijenu svakog elementa koji čini ukupnu cijenu koju potrošač plaća radi korištenja tom uslugom.

[54] Točka 31. Presude u predmetu C-463/16.
[55] Točka 32. Presude u predmetu C-463/16.
[56] Točka 33. Presude u predmetu C-463/16.
[57] Točka 34. Presude u predmetu C-463/16.
[58] Točka 35. Presude u predmetu C-463/16.

4. ZAKLJUČAK

Sud smatra da je, načelno, zadaća nacionalnih sudova odrediti temeljna obilježja transakcije kako bi se kvalificirala u smislu Direktive odnosno Šeste direktive. Pri tome treba uzeti u obzir sve okolnosti konkretnog slučaja.

Riječ je o jedinstvenoj transakciji kada su dva elementa ili radnje ili više njih koje porezni obveznik isporuči klijentu toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu, čije bi rastavljanje bilo umjetno.

U prvom slučaju C-55/14 Sud provodi analizu iz koje zaključuje da stavljanje na raspolaganje uz naknadu nogometnog stadiona na temelju ugovora načelno ne predstavlja „iznajmljivanje nepokretne imovine“ u uvjetima kada vlasnik pridržava određena prava i povlastice, što predviđa njegovu isporuku različitih usluga, osobito usluga održavanja, čišćenja, vođenja brige i osiguravanja usklađenosti s normama, a koje čine 80% ugovorno utvrđene naknade.

Međutim, ocjena transakcije je i dalje prepuštena na odluku nacionalnom sudu.

Pri donošenju odluke Sud je ispitao zadovoljava li predmetna transakcija uvjete potrebne da ju se kvalificira „iznajmljivanjem nepokretne imovine“. Analizirao je sve elemente složene usluge, kao pravo pristupa i nadzora, koje ukazuju na stalnu prisutnost pružatelja usluge. Nadalje, smatra da su objekti putem usluga održavanja i osiguravanja usklađenosti s normama, stavljeni na raspolaganje korisniku u stanju koje omogućuje njihovo korištenje u svrhu sportskih manifestacija i da osiguranje pristupa tim instalacijama predstavlja karakterističnu isporuku transakcije.

U obzir uzima i ekonomsku vrijednost različitih isporučenih usluga, koja predstavlja 80 % ugovorno utvrđene naknade te ugovoreno vrijeme stavljanja objekta na raspolaganje.

Zaključno, Sud smatra da se načelno radi o složenoj usluzi, koja ne predstavlja „iznajmljivanje nepokretne imovine“. Iz takve odluke proizlazi da u smislu poreznog tretmana predmetna usluga podliježe oporezivanju PDV-om.

U drugom slučaju C-463/16 Sud prihvaća ocjenu nacionalnog suda prema kojoj se radi o jedinstvenoj usluzi sačinjenoj od dvije usluge, od kojih glavna usluga podliježe oporezivanju po redovnoj stopi PDV-a, a sporedna po sniženoj stopi. Dakle, u presudi se ne dovodi u pitanje ocjena nacionalnog suda o karakteru predmetne usluge, nego se slučaj odnosi na preispitivanje mogućnosti zasebnog oporezivanja pojedinog elementa jedinstvene usluge odnosno mogućnosti selektivne primjene snižene porezne stope PDV-a na sporednu uslugu.

Sud se referira na sudsku praksu koja ne dopušta umjetno razdvajanje jedinstvene usluge u svrhu oporezivanja. U tom smislu, sporedna usluga u svrhu oporezivanja dijeli sudbinu glavne usluge te se jedinstvena usluga u ovom slučaju oporezuje redovnom poreznom stopom PDV-a. U tom smislu nije bitno može li se točno utvrditi vrijednost pojedinog elementa jedinstvene usluge. Naprotiv, ako bi taj čimbenik bio odlučujući, došlo bi do nejednakog poreznog tretmana u slučaju usporedive jedinstvene usluge kod koje nije moguće utvrditi točnu vrijednost pojedinačnih sastavnih elemenata.

Međutim, vezano uz prethodnu sudsku praksu Sud iznosi stajalište prema kojem praksa tretiranja složene transakcije, koja se sastoji od više elemenata, jedinstvenom i nedjeljivom transakcijom nije primjenjiva u slučaju kada je glavna isporuka izuzeta od oporezivanja s pravom odbitka pretporeza. Oporezivanje transakcija u tim uvjetima kao jedinstvene isporuke bilo bi protivno odredbama Direktive odnosno Šeste direktive, koje porezno izuzeće s pravom odbitka pretporeza usko definiraju, jer bi se tretirajući druge oporezive transakcije kao pomoćne glavnoj isporuci izuzetoj od oporezivanja proširio zadani opseg izuzeća.

Dr. sc. MARIJA ZUBER
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5-331.2

Plaća i naknada plaće za dane blagdana

U dane državnih blagdana i neradnih dana propisane posebnim zakonom, radnici ne rade, s pravom na naknadu plaće na teret poslodavca. Radnik ima pravo na naknadu plaće ako bi toga dana, da nije blagdan, prema rasporedu rada trebao raditi, a zbog blagdana ne radi.
Ako zbog prirode djelatnosti ili potrebe posla radnik radi u dan blagdana, ima pravo na povećanu plaću. Iznos povećanja plaće određuje se kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu i/ili ugovorom o radu.

1. BLAGDANI I NERADNI DANI U HRVATSKOJ

Državni blagdani i neradni dani propisani su Zakonom o blagdanima, spomendanu i neradnim danima u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 33/96.-130/11.).[1]

U dane blagdana se u Hrvatskoj ne radi, osim ako to zahtijevaju potrebe posla. Zakonom o blagdanima određeni su datumi koji su propisani kao spomendani[2]. Spomendani nisu neradni dani, obilježavaju se prigodno, ali su prema kalendaru radni dani. Uz to, propisani su dani blagdana za pripadnike određenih vjeroispovijedi, a pripadnici tih vjeroispovijedi imaju pravo ne raditi na dan njihova blagdana[3] i uz to, imaju pravo ne raditi u dane koji su propisani kao blagdani svih građana Republike Hrvatske.

2. PLAĆA RADNIKA KOJI RADI NA DAN BLAGDANA

2.1. Pravo na uvećanu plaću

U brojnim je djelatnostima nužno odvijanje procesa rada i u dane blagdana, bilo zbog zahtjeva tehnološkog procesa, prirode djelatnosti ili nekih iznimnih okolnosti. Radnik koji zbog potrebe posla radi u dane blagdana i neradnih dana propisanih zakonom (dalje: blagdani) ima pravo na povećanu plaću. Zakonom o radu (Nar. nov., br. 93/14. i 127/17.), nije propisan iznos povećanja plaće, već se to uređuje kolektivnim ugovorom koji obvezuje poslodavca, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu. Ako poslodavca obvezuje više izvora radnog prava kojima su uređena povećanja plaće za rad blagdanom, radnik ima pravo na za njega najpovoljniji iznos povećanja. Ukoliko svote povećanja plaće/dodatka nisu ugovorene dvostranim aktima niti određene jednostranim izvorima radnog prava, radnik ima pravo na primjerenu plaću. Primjerena plaća je plaća koja se redovito isplaćuje za jednaki rad, a ako je nije moguće odrediti, određuje je sud prema okolnostima slučaja.

Poslodavac je dužan radniku pri isplati plaće uručiti obračun iz kojega je vidljivo kako je utvrđena visina plaće da bi radnik mogao kontrolirati je li mu poslodavac ispravno obračunao plaću, uključujući i povećanje za sate odrađene na dane blagdana.

2.1.1. Uvećanje plaće za rad na blagdan u ugostiteljstvu i graditeljstvu

Oba kolektivna ugovora koja su odlukom ministra rada i mirovinskog sustava proširena na sve poslodavce i radnike u djelatnosti za koju je sklopljen kolektivni ugovor, uređuju pravo na uvećanje plaće za rad u dane blagdana i neradnih dana propisanih posebnim zakonom. Prema Kolektivnom ugovorom ugostiteljstva (Nar. nov., br. 36/18. i 49/18. - Odluka), uvećanje plaće za rad u dane blagdana određeno je u **visini 50%.** Ako blagdan pada u nedjelju, radnik ima pravo samo na jedan i to na **povoljniji dodatak**, tj. na dodatak za rad blagdanom u visini 50%, ali ne i na dodatak za nedjelju.

Kolektivnim ugovorom za graditeljstvo (Nar. nov., br. 115/15. i 26/18., 134/15. i 49/18. - odluke), uređeno je pravo radnika koji radi u dan blagdana na plaću uvećanu za 50% i uz to, pravo na naknadu plaće u visini njegove prosječne plaće isplaćene za rad u tuzemstvu u prethodna tri mjeseca ili za prethodni mjesec, ako je to za njega povoljnije. Dakle, plaća za rad u dan blagdana u graditeljstvu sastoji se od plaće radnog mjesta + uvećanje za 50% + naknada koju bi ostvario da na dan blagdana ne radi. Plaća se uvećava za svaki sat odrađen blagdanom, računajući razdoblje od 00 do 24 sata. Kolektivni ugovor graditeljstva na istovjetan način uređuje i pravo radnika koji radi na dan Uskrsa[4].

2.1.2. Uvećanje plaće za rad na blagdan u državnim i javnim službama

U oba krovna kolektivna ugovora javnog sektora uvećanje plaće za rad u dane blagdana je jednako uređeno. Prema čl. 38. Kolektivnog ugovora za državne službenike i namještenike (Nar. nov., br. 112/17. i 12/18.) i čl. 53. Temeljnog kolektivnog ugovora za službenike i namještenike u javnim službama (Nar. nov., br. 127/17. i 47/18.), zaposlenik koji zbog potrebe posla radi na blagdan ima pravo na plaću **uvećanu za 150%.** Pri tome se u oba kolektivna ugovora određuje obveza kumuliranja dodataka, osim onih za koje je izrijekom određeno da se ne kumuliraju, tako da se plaća za rad u **dan blagdana koji pada u nedjelju povećava za 185%.**

[1] Tim su propisom sljedeći dani određeni kao državni blagdani: 1. siječnja - Nova godina, 6. siječnja – Bogojavljanje ili Sveta tri kralja, Uskrs i Uskrsni ponedjeljak, 1. svibnja - Praznik rada, Tijelovo, 22. lipnja - Dan antifašističke borbe, 25. lipnja - Dan državnosti, 5. kolovoza - Dan pobjede i domovinske zahvalnosti i Dan hrvatskih branitelja, 15. kolovoza - Velika Gospa, 8. listopada - Dan neovisnosti, 1. studenoga - Svi Sveti, 25. i 26. prosinca – Božić i Sveti Stjepan.

[2] Spomendani su: Dan spomena na hrvatske žrtve u borbi za slobodu i nezavisnost (subota ili nedjelja najbliža 15. svibnju), Dan Hrvatskoga sabora (30. svibnja), Dan donošenja Odluke o sjedinjenju Istre, Rijeke, Zadra i otoka s maticom zemljom Hrvatskom (25. rujna), Dan donošenja Rezolucije o odcjepljenju Međimurja od mađarske države (9. siječnja), Dan međunarodnog priznanja Republike Hrvatske (15. siječnja), Europski dan sjećanja na žrtve svih totalitarnih i autoritarnih režima (23. kolovoza), Dan osnivanja Narodne zaštite (15. ožujka) i dan pogibije Zrinskog i Frankopana (30. travnja).

[3] Građani RH koji Božić slave na dan 7. siječnja u taj dan, islamske vjeroispovijedi u dane Ramazanskog bajrama i Kurban bajrama te židovske vjeroispovijedi u dane Roš Hašane i Jom Kipura imaju pravo ne raditi.

[4] U brojnim kolektivnim ugovorima još se posebno ugovara povećanje plaće za rad na Uskrs jer sve do 2008. godine, tj. do izmjena Zakona o blagdanima, spomendanima i neradnim danima u Republici Hrvatskoj objavljenima u Nar. nov., br. 55. od 16. svibnja 2008. godine, Uskrs nije bio zakonom određen kao blagdan Republike Hrvatske.

2.1.3. Dodatak za rad na blagdan za radnika s pravom na minimalnu plaću

Izmjenama Zakona o minimalnoj plaći (Nar. nov., br. 39/13. i 130/17.), koje su na snazi od 1. siječnja 2018. godine izmijenjena je definicija minimalne plaće tako da se u minimalnu plaću više ne uključuju uvećanja plaće propisana čl. 94. Zakona o radu. Minimalna plaća za 2018. godinu iznosi 3.439,80 kn bruto mjesečno, a u taj se iznos ne uračunavaju uvećanja plaće za prekovremeni rad, noćni rad, rad nedjeljom i za rad u dane blagdana.

Radniku za kojega je u evidenciji radnog vremena zabilježen rad na dan blagdana, mora se isplatiti plaća već od minimalne, uz uvjet da je radio cijeli mjesec. Ako je radio dio mjeseca, ima pravo na razmjerni dio minimalne plaće, ali ukoliko je radio na blagdan, to se povećanje ne uključuje u razmjerni dio minimalne plaće. Dakle, iako je ugovorom o radu utanačena minimalna plaća, uvećanje plaće za rad na blagdan povećava radnikovu mjesečnu zaradu.

Ako poslodavac za odnosnog radnika koristi pravo na umanjenje osnovice za obračun doprinosa na plaću u iznosu 50% minimalne plaće ili razmjernog dijela minimalne plaće, to pravo ne može koristiti na dijelu mjesečne plaće koji se odnosi na dodatak za rad blagdanom.

2.2. Kumuliranje prava na uvećanu plaću za rad na blagdan s drugim dodacima

Radnik koji zbog potrebe posla radi u dane blagdana, ima pravo na uvećanu plaću neovisno o tome je li riječ o redovnom radu na temelju unaprijed određenog rasporeda radnog vremena ili o izvanrednoj okolnosti zbog koje mu je određena obveza rada na blagdan. Ako je rad na dan blagdana ujedno i prekovremeni rad i/ili noćni rad, radnik ima pravo na uvećanje plaće i temeljem tih osnova, tj. pravo na uvećanje za rad na blagdan, uvećanje za prekovremeni rad i uvećanje za sate odrađene noću. Svi su ovi dodaci uređeni čl. 94. Zakona o radu i poslodavac je dužan **za svaku od ovih okolnosti uvećati plaću radnika.**

Uz to, ako su prisutni i drugi uvjeti temeljem kojih radnik prema kolektivnom ugovoru, pravilniku o radu i/ili ugovoru o radu ostvaruje pravo na dodatak, poslodavac ga je dužan isplatiti. Dodaci se u pravilu kumuliraju, a ne multipliciraju, osim ako je drukčije određeno odnosnim aktom. Na primjer, ako je rad na dan blagdana ujedno i rad u smjenama ili turnusima, radnik možda ima pravo i na taj dodatak. U državnim i javnim službama se posebno plaća i rad subotom, pa radnik koji radi na blagdan u subotu, ima pravo na dodatno uvećanje plaće za 25%.

2.3. Osnovica na koju se obračunavaju dodaci na plaću

Onim izvorom radnog prava kojim je uređen dodatak za rad u dan blagdana, treba precizno odrediti **osnovicu na koju se taj dodatak obračunava**. U pravilu se dodaci obračunavaju na satnu osnovicu koju čini vrijednost sata rada na radnom mjestu radnika, određena prema ugovorenoj mjesečnoj plaći i to tako da se dodatak obračunava na svaki sat odrađen na dan blagdana.

U praksi su prisutne velike razlike u definiciji satne osnovice plaće koja se koristi za obračun dodataka. U državnim i javnim službama u osnovnu plaću ulazi i dodatak za radni staž. U državnim službama se za službenike i namještenike koji rade na radnim mjestima s posebnim uvjetima rada dodatak za rad u dan blagdana obračunava se na osnovnu plaću koja se najprije uveća za dodatke po osnovi posebnih uvjeta rada. U gospodarstvu se u pravilu dodatak za rad na blagdan obračunava na osnovnu plaću koja se određuje kao umnožak osnovice i koeficijenta složenosti poslova radnog mjesta, ali ima i drukčijih primjera.

3. NAKNADA PLAĆE ZA DANE BLAGDANA

Svi zaposleni u Republici Hrvatskoj koji ne rade u dane blagdana, imaju pravo na naknadu plaće na teret poslodavca. U dane koji su zakonom određeni kao neradni dani za pripadnike određenih vjeroispovijedi, radnici koji to žele, imaju pravo izostati s posla s pravom na naknadu plaće na teret poslodavca.

Iznos naknade plaće određuje se ugovorom o radu, pravilnikom o radu i/ili kolektivnim ugovorom, a ako tim propisima ništa u svezi naknade plaće za dane blagdana nije uređeno, poslodavac je dužan isplatiti naknadu plaće u razmjernom dijelu prosječne plaće isplaćene radniku u posljednja tri mjeseca (čl. 95. Zakona o radu). U važećim kolektivnim ugovorima prevladava određivanje visine naknade plaće za dane blagdana koje radnik ne radi u visini plaće koju bi ostvario da toga dana radi ili u visini prosječne plaće prethodna tri mjeseca.

Pravom na naknadu plaće radnika se zapravo obeštećuje za zaradu izgubljenu zbog blagdana. Baš zbog tog temeljnog pravila, radnik ima pravo na naknadu plaće samo ako bi inače trebao raditi, a zbog blagdana ne radi. Ali, ako blagdan pada u subotu, nedjelju ili neki drugi dan u tjednu koji radnik ne bi radio i da toga dana nije blagdan, prema čl. 95. Zakona o radu nema pravo na naknadu plaće.

4. UTJECAJ BLAGDANA NA DRUGA PRAVA IZ RADNOG ODNOSA

4.1. Blagdani i godišnji odmor

Blagdani se ne uračunavaju u dane godišnjeg odmora radnika. Razdoblje korištenja godišnjeg odmora određuje se od-do određenog datuma, pa ako unutar toga razdoblja pada blagdan, dan blagdana se uračunava u korištenje godišnjeg odmora. Time blagdani praktično produžuju razdoblja u kojima je radnik oslobođen obveze rada s pravom na naknadu plaće na teret poslodavca.

Iznimno, u slučaju kad bi radnik po rasporedu rada trebao raditi na blagdan, a toga dana na svoj zahtjev koristi godišnji odmor, taj se dan uračunava u korištenje godišnjeg odmora (čl. 79. st. 3. Zakona o radu).

4.2. Blagdani i bolovanje

Kad je radnik zbog bolesti ili njege člana obitelji prema propisima o zdravstvenom osiguranju privremeno spriječen raditi, a razdoblje spriječenosti obuhvaća i blagdane, ima za cijelo razdoblje pravo na naknadu za bolovanje, uključujući i za dane blagdana koji padaju u radni dan (dan koji je za radnika radni dan). Drugim riječima, kad je na bolovanju, radnik je i na dan blagdana na bolovanju i za taj dan ostvaruje pravo na naknadu plaće za bolovanje.

4.3. Početak i prestanak radnog odnosa na dan blagdana

Radni odnos može početi i/ili prestati u dan blagdana. Razdoblje radnog odnosa je razdoblje od prijave u matičnu evidenciju mirovinskih osiguranika do odjave iz te evidencije, a obuhvaća razdoblja rada i razdoblja u kojima radnik iz zakonom opravdanih razloga ne radi (tjedni odmor, blagdani, godišnji odmor i dr.). Zakonito je ugovoriti početak radnog odnosa npr. od 1. studenoga i prijaviti radnika s tim datumom, iako radnik toga dana neće izvršavati obvezu rada i ostvarit će pravo na naknadu plaće.

Isto tako, radni odnos može trajati do npr. 15. kolovoza i uključivati i taj datum, iako je blagdan Velike Gospe za radnika neradni dan. U tom će slučaju radnik za dan 15. kolovoza, ako toga dana zbog blagdana ne radi, ostvariti pravo na naknadu plaće.

Mr. RENATA TURČINOV, dipl. iur.
HZZO, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5-331.2

Planirano liječenje u drugoj državi članici Europske unije

Od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, svim osiguranim osobama Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje omogućeno je, uz ispunjavanje propisnih uvjeta, pravo na planirano liječenje u drugoj državi članici Europske unije i pravo na pokriće nastalih troškova zdravstvene zaštite.
U ovom članku autorica opisuje način ostvarivanja navedenih prava sukladno propisima kojima je regulirana oblast prekogranične zdravstvene zaštite.

1. UVOD

Do 1. srpnja 2013. godine, osigurane osobe Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje (u daljnjem tekstu: HZZO), pod pretpostavkom ispunjenja uvjeta propisanih nacionalnim propisima, imale su pravo na upućivanje na liječenje u inozemstvo na teret sredstava HZZO-a, za liječenja koja se nisu mogla provesti u ugovornim zdravstvenim ustanovama u Republici Hrvatskoj, a mogla su se uspješno provesti u inozemstvu.

Od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, 1. srpnja 2013. godine, osim navedenog prava, osiguranim osobama HZZO-a omogućeno je i novo pravo, pravo na planirano liječenje u drugoj državi članici Europske unije (EU) ako se radi o liječenju koje se može provesti kod ugovornih pružatelja zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj, ali ga osigurana osoba ne može ostvariti u medicinski opravdanom roku, uzimajući u obzir njezino trenutno zdravstveno stanje i vjerojatan razvoj njezine bolesti. Od 12. 4. 2014. godine europski pravni propisi u potpunosti se primjenjuju i u slučaju država Europskog ekonomskog prostora (EEP) - Islanda, Lihtenštajna i Norveške pa tako osigurane osobe HZZO-a, od spomenutog datuma, imaju pravo na planirano liječenje i u navedenim državama. Od 1. 1. 2017. godine navedeno pravo omogućeno je i za područje Švicarske.

Pravo na planirano liječenje u ugovornim zdravstvenim ustanovama druge države članice EU/EEP/Švicarske omogućeno je europskim pravnim propisima o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti odnosno Uredbom (EZ) br. 883/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. godine o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (u daljnjem tekstu: Uredba 883/04.)[1] te Uredbom (EZ) br. 987/2009. od 16. rujna 2009. godine kojom se utvrđuje postupak provedbe Uredbe br. 883/04. (u daljnjem tekstu: Uredba 987/09.).[2] Uredbe se primjenjuju **izravno i u cijelosti te su po pravnoj snazi iznad nacionalnih propisa**.

25. listopada 2013. godine stupile su na snagu odredbe članaka 26. do 32. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (ZOZO),[3] kojima su u naše zakonodavstvo prenesene odredbe Direktive 2011/24/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 9. ožujka 2011. godine o primjeni prava pacijenata u prekograničnoj zdravstvenoj skrbi (Direktiva 2011/24/EU).[4] Na taj način, osiguranim osobama HZZO-a omogućeno je, pod pretpostavkom ispunjenja svih propisanih uvjeta, i pravo na planirano liječenje u drugoj državi članici **kod privatnih pružatelja zdravstvene zaštite**.

Postupak vezan uz ostvarivanje prava osiguranih osoba HZZO-a na zdravstvenu zaštitu u inozemstvu reguliran je Pravilnikom o pravima, uvjetima i načinu korištenja prekogranične zdravstvene zaštite (u daljnjem tekstu: Pravilnik).[5]

HZZO snosi troškove zdravstvene zaštite u inozemstvu samo ako je ona korištena u skladu s pozitivnim pravnim propisima. Stoga će osigurana osoba HZZO-a moći ostvariti planiranu zdravstvenu zaštitu u drugoj državi članici EU na teret sredstava obveznog zdravstvenog osiguranja samo ako je, **prije odlaska na liječenje**, **HZZO-u podnijela pisani zahtjev i ako joj je izdano prethodno odobrenje za traženo planirano liječenje**.

2. PLANIRANO LIJEČENJE U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU PREMA UREDBI 883/04.

Uredbom 883/04. regulirano je pravo na planirano liječenje na području druge države članice EU/EEP/Švicarske, kod **ugovornih** pružatelja zdravstvene zaštite.

Prema čl. 20. st. 1. i 2. Uredbe 883/04., "osigurana osoba koja putuje u drugu državu članicu s ciljem ostvarivanja davanja u naravi[6] tijekom privremenog boravka, mora zatražiti odobrenje nadležne ustanove. Osigurana osoba kojoj je nadležna ustanova odobrila

[1] Službeni list Europske unije L 166, 30. 4. 2004, 1–123, dostupna na http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:05:03:32004R0883:HR:PDF i na http://www.hzzo.hr/zdravstveni-sustav-rh/poveznice-na-nacionalno-i-eu-zakonodavstvo/.

[2] Službeni list Europske unije L 284, 30. 10. 2009., 1–42, dostupna na http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:05:02:32009R0987:HR i na http://www.hzzo.hr/zdravstveni-sustav-rh/poveznice-na-nacionalno-i-eu-zakonodavstvo/.

[3] Nar. nov., br. 80/13. i 137/13., dostupan i na http://www.hzzo.hr/poveznice-na-nacionalno-i-eu-zakonodavstvo

[4] Službeni list Europske unije L 088, 04.04.2011, 45–65, dostupna na http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0024&qid=1400085684163&from=HR i na http://www.hzzo.hr/zdravstveni-sustav-rh/poveznice-na-nacionalno-i-eu-zakonodavstvo/.

[5] Nar. nov., br. 160/13., 11/15., 16/15. – ispravak, 113/16. i 34/18., dostupan i na http://www.hzzo.hr/poveznice-na-nacionalno-i-eu-zakonodavstvo.

[6] Pod „davanjima u naravi" u smislu Uredbe podrazumijeva se „zdravstvena zaštita."

odlazak u drugu državu članicu s ciljem podvrgavanja liječenju primjerenom njezinom stanju, ostvaruje uslugu u naravi koju joj u ime nadležne ustanove pruža ustanova mjesta privremenog boravišta, u skladu s odredbama zakonodavstva koje primjenjuje, kao da je osigurana na temelju spomenutog zakonodavstva.

Odobrenje se izdaje ako je dotično liječenje uvršteno u davanja predviđena zakonodavstvom države članice u kojoj dotična osoba boravi i ako ga ne može ostvariti unutar medicinski opravdanog vremenskog razdoblja, uzimajući u obzir njezino trenutno zdravstveno stanje i vjerojatan razvoj njezine bolesti."

Sukladno navedenim odredbama Uredbe 883/04., osigurana osoba HZZO-a koja planirano liječenje želi ostvariti kod ugovornog pružatelja zdravstvene zaštite na područje druge države članice EU/EEP/Švicarske, mora prije odlaska zatražiti odobrenje HZZO-a pisanim zahtjevom.

Zahtjev se podnosi područnoj službi odnosno regionalnom uredu HZZO-a prema mjestu prebivališta odnosno boravišta.[7] Zahtjevu se obvezno prilaže dokumentacija kojom se dokazuje medicinska indikacija za traženo liječenje (povijest bolesti i druga medicinska dokumentacija iz koje je vidljivo da je utvrđena indikacija za traženu zdravstvenu zaštitu), podatak o terminu liječenja u nekoj od ugovornih zdravstvenih ustanova, odnosno kod ugovornog zdravstvenog radnika privatne prakse ili ugovornog isporučitelja ortopedskih i drugih pomagala u Republici Hrvatskoj te podatak o raspoloživom terminu, odnosno mogućem datumu primitka u ugovornu zdravstvenu ustanovu, odnosno kod ugovornog pružatelja zdravstvene zaštite na području druge države EU/EEP/Švicarske.[8]

O uredno podnesenom zahtjevu kojem je priložena sva potrebna dokumentacija odlučuje rješenjem nadležna područna služba odnosno regionalni ured HZZO-a na temelju nalaza, mišljenja i ocjene liječničkog povjerenstva nadležnog regionalnog ureda, kojom se ocjenjuje je li takvo liječenje utvrđeno kao pravo na zdravstvenu zaštitu iz obveznog zdravstvenog osiguranja u Republici Hrvatskoj i je li se takva zdravstvena zaštita može ostvariti kod ugovornog pružatelja zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj unutar medicinski opravdanog vremenskog roka, uzimajući u obzir trenutno zdravstveno stanje osigurane osobe i vjerojatan razvoj njezine bolesti.[9]

Medicinski opravdano razdoblje ne smije se vezati uz domaće liste čekanja, već se svaki slučaj mora procjenjivati pojedinačno, uzimajući u obzir stupanj boli ili invaliditeta pojedine osobe, njenu dob, radnu sposobnost, zanimanje, mogućnost povratka na radno mjesto i slično, što je utjecaj prakse Europskog suda.

Zahtjev osigurane osobe za odobrenjem planiranog liječenja na području druge države članice može se **odbiti** samo ako liječenje nije uvršteno u davanja predviđena nacionalnim zakonodavstvom ili ako se liječenje može ostvariti u Hrvatskoj u medicinski opravdanom roku, s time da se u svakom pojedinom slučaju treba navesti navedeni rok i razlog za isti, kao i podatak o ugovornom pružatelju zdravstvene zaštite u Hrvatskoj koji može pružiti potrebnu zdravstvenu zaštitu u medicinski opravdanom vremenskom razdoblju. U slučaju da je mjesto sjedišta navedenog ugovornog pružatelja zdravstvene zaštite u Hrvatskoj udaljeno 50 i više kilometara od mjesta prebivališta, odnosno boravišta osigurane osobe, osiguranoj osobi pripada i pravo na naknadu troškova prijevoza javnim prijevoznim sredstvom prema najkraćoj udaljenosti i najjeftinijem prijevoznom sredstvu.[10]

O zahtjevu će se odlučiti pozitivno te će se osiguranoj osobi **izdati odobrenje za traženo liječenje** ako je liječenje uvršteno u davanja predviđena nacionalnim zakonodavstvom i ako ga osigurana osoba ne može ostvariti unutar medicinski opravdanog vremenskog razdoblja, uzimajući u obzir njezino trenutno zdravstveno stanje i vjerojatan razvoj njezine bolesti.[11] Rješenjem se, ujedno, odlučuje i o pravu na troškove prijevoza te potrebu pratitelja.

U slučaju odobrenog planiranog liječenja u ugovornoj ustanovi druge države članice EU/EEP/Švicarske, osiguranoj osobi će se, pored pozitivnog rješenja u upravnom postupku, izdati i **tiskanica E112 HR**. Ako se radi o liječenju koje je vezano uz utvrđenu **ozljedu na radu**, umjesto tiskanice E112 HR izdat će joj se tiskanica **E123 HR**. Navedene tiskanice osigurana osoba treba predati nositelju zdravstvenog osiguranja u državi u kojoj će obaviti liječenje.

Troškovi odobrenog liječenja će na taj način izravno teretiti sredstva HZZO-a, a sama osigurana osoba će biti obvezna jedino sudjelovati u troškovima korištene zdravstvene zaštite (podmiriti participaciju) i to samo u slučaju ako takva obveza postoji i za osigurane osobe države članice u kojoj se provodi liječenje, a za istovrsno liječenje.

Ako je osiguranoj osobi, unatoč posjedovanju odobrenja za planirano liječenje te izdane propisane tiskanice, liječenje naplaćeno, u cijelosti ili djelomično, ona može uložiti pisani zahtjev za naknadu plaćenih troškova nakon povratka u Hrvatsku.[12] Uz zahtjev je obvezna priložiti medicinsku dokumentaciju o pruženim zdravstvenim uslugama i original računa koji glasi na njezino ime iz kojega je vidljivo koje zdravstvene usluge su joj pružene te da je račun plaćen. O naknadi troškova se odlučuje rješenjem u upravnom postupku, a nakon provedenog medicinskog vještačenja. U postupku se pribavlja i mišljenje inozemnog nositelja zdravstvenog osiguranja o iznosu koji se ima nadoknaditi.

3. ODREDBE DIREKTIVE 2011/24/EU O PLANIRANOM LIJEČENJU U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU

Direktivom 2011/24/EU proširenо je pravo na planirano liječenje na području druge države članice i kod **privatnih** pružatelja zdravstvene zaštite, a navedeno pravo iz Direktive 2011/24/EU je preneseno u čl. 28. ZOZO-a.

Prilikom podnošenja zahtjeva za takvo liječenje, HZZO će obvezno provjeriti udovoljava li ipak podnositelj zahtjeva uvjetima za davanje odobrenja sukladno čl. 20. Uredbe 883/04. **Ako su ispunjeni uvjeti za planirano liječenje po Uredbi 883/04, prethodno odobrenje se daje prema Uredbi, osim ako osigurana osoba ne zahtijeva drugačije**.[13]

[7] Prema čl. 7. st. 1. Pravilnika.

[8] Prema čl. 7. st. 2. Pravilnika.

[9] Prema čl. 7. st. 3. Pravilnika.

[10] U skladu s čl. 7. st. 4. do 6. Pravilnika.

[11] Prema čl. 20. st. 2. Uredbe 883/04.

[12] Prema čl. 26.B. Uredbe 987/09. i čl. 37. Pravilnika.

[13] Prema čl. 28. st. 4. ZOZO-a, a sukladno t. 31. preambule Direktive 2011/24/EU prema kojoj: „Pacijentima ne bi trebalo uskratiti povoljnija prava zajamčena uredbama Unije o usklađivanju sustava socijalne sigurnosti kada su ispunjeni uvjeti. Stoga bi svaki pacijent koji traži odobrenje za liječenje primjereno njegovu stanju u drugoj državi članici uvijek trebao dobiti odobrenje prema uvjetima predviđenim u uredbama Unije kada je to liječenje navedeno među povlasticama predviđenim zakonodavstvom u državi članici u kojoj pacijent ima boravište i kada pacijent ne može dobiti takvo liječenje u roku koji je medicinski opravdan, uzimajući u obzir njegovo postojeće zdravstveno stanje i vjerojatni tijek toga stanja. Međutim, ako pacijent umjesto toga izričito zahtijeva liječenje prema uvjetima ove Direktive, povlastice koje se odnose na nadoknadu troškova trebalo bi ograničiti na one koje se primjenjuju na temelju Direktive. Kada pacijent ima pravo na prekograničnu zdravstvenu zaštitu na temelju ove Direktive i Uredbe (EZ) br. 883/2004., a primjena te Uredbe je povoljnija za pacijenta, država članica čijem sustavu pripada trebala bi pacijentu skrenuti pozornost na to."

Također, sukladno čl. 8. st. 3. Direktive 2011/24/EU prema kojem: „S obzirom na zahtjeve osigurane osobe za prethodnim odobrenjem radi dobivanja prekogranične zdravstvene zaštite država članica čijem sustavu pripada utvrđuje jesu li ispunjeni uvjeti propisani Uredbom (EZ) br. 883/2004. Ako su ti uvjeti

Dakle, do primjene čl. 28. ZOZO-a doći će samo u onom slučaju kada osigurana osoba izričito zatraži liječenje kod privatnog pružatelja zdravstvenih usluga u drugoj državi članici.

Samo podnošenje zahtjeva, dokumentacija koju osigurana osoba treba predati te postupak koji se provodi po zahtjevu jednaki su postupku odobrenja planiranog liječenja sukladno čl. 20. Uredbe.

Osigurana osoba je, tako, obvezna podnijeti **pisani zahtjev regionalnom uredu HZZO-a prema mjestu prebivališta odnosno boravišta, prije odlaska na planirano liječenje**. Zahtjevu je obvezna priložiti dokumentaciju kojom se dokazuje medicinska indikacija za traženo liječenje (povijest bolesti i druga medicinska dokumentacija iz koje je vidljivo da je utvrđena indikacija za traženu zdravstvenu zaštitu), termin o zakazanom liječenju u nekoj od ugovornih zdravstvenih ustanova, odnosno ugovornog zdravstvenog radnika privatne prakse ili ugovornog isporučitelja ortopedskih i drugih pomagala u Republici Hrvatskoj te raspoloživi termin, odnosno mogući datum primitka kod pružatelja zdravstvene zaštite u drugoj državi članici.[14]

Razlika je u tome što se, u slučaju danog odobrenja za planirano liječenje u skladu s Direktivom 2011/24/EU, osiguranoj osobi ne izdaje tiskanica E112 odnosno E123, nego je ona obvezna odobreno liječenje **platiti sama u cijelosti**.

Ujedno osigurana osoba ne ostvaruje pravo na naknadu troškova prijevoza niti pravo na popratne troškove.[15]

Nakon povratka u Republiku Hrvatsku, osigurana osoba, kojoj je odobreno planirano liječenje po Direktivi 2011/24/EU, **ostvaruje pravo na povrat troškova zdravstvene zaštite**[16] **najviše u visini cijene koja je za tu zdravstvenu zaštitu utvrđena općim aktima HZZO-a za njegove ugovorne subjekte**[17] odnosno po hrvatskoj tarifi. Visinu cijene utvrđuje liječničko povjerenstvo područne službe odnosno regionalnog ureda HZZO-a.

Uz **zahtjev za naknadu troškova** osigurana osoba obvezna je priložiti originalnu medicinsku dokumentaciju o pruženoj zdravstvenoj zaštiti i original računa koji glasi na njezino ime iz kojega je vidljivo koja zdravstvena zaštita joj je pružena te da je račun plaćen. Nakon provedenog postupka donosi se rješenje u upravnom postupku.[18]

Članak 28. ZOZO-a, sukladno odredbama Direktive 2011/24/EU, predviđa kada je osigurana osoba obvezna pribaviti **prethodno odobrenje**. Isto će biti u slučajevima kada se radi o zdravstvenoj zaštiti koja je uvjetovana:

- smještajem osigurane osobe u bolničkoj zdravstvenoj ustanovi preko noći u trajanju od najmanje jedne noći[19] ili
- uporabom visokospecijalizirane i skupe medicinske infrastrukture ili medicinske opreme.[20]

Također, prethodno odobrenje je potrebno zatražiti i u slučaju korištenja zdravstvene zaštite koja se sastoji od postupaka:

- liječenja koji predstavljaju poseban rizik za osiguranu osobu ili stanovništvo[21] ili
- koje 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.[22]

Popis visokospecijalizirane i skupe medicinske infrastrukture ili medicinske opreme utvrđen je Odlukom o popisu postupaka liječenja koji se provode u okviru planirane prekogranične zdravstvene zaštite (Nar. nov., br. 133/13.).[23]

Odobrenje se može uskratiti samo 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 ili ako će građani Republike Hrvatske nedvosmisleno biti izloženi velikom sigurnosnom riziku zbog predmetne prekogranične zdravstvene zaštite.

Također, odobrenje se može uskratiti kada se ta zdravstvena zaštita može pružiti kod ugovornih subjekata HZZO-a u roku koji je medicinski opravdan, uzimajući u obzir trenutno zdravstveno stanje i vjerojatni tijek bolesti kod osigurane osobe.[24]

Sukladno naprijed navedenom, planirano liječenje koje se može ostvariti prema Uredbi 883/04. i Direktivi 2011/24/EU odnosi se na liječenje koje se provodi kod ugovornih pružatelja zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj, ali se ne može provesti u medicinski opravdanom roku, koji se posebno utvrđuje za pojedinu osiguranu osobu.

Od toga treba razlikovati upućivanje na liječenje u inozemstvo, kao pravo utvrđeno samo nacionalnim propisima, u kojem slučaju se radi o liječenju koje se ne može provesti kod ugovornih pružatelja zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj, a može se uspješno provesti u inozemstvu.[25]

4. NACIONALNA KONTAKTNA TOČKA ZA PREKOGRANIČNU ZDRAVSTVENU ZAŠTITU

HZZO je, sukladno odredbama ZOZO-a, **Nacionalna kontaktna točka** (engl. *National Contact Point - NCP*) za pružanje informacija o pravima osiguranih osoba na zdravstvenu zaštitu u drugoj državi članici u skladu s propisima Europske unije i Direktivom 2011/24/EU odnosno o svim bitnim aspektima prekogranične zdravstvene zaštite.[26]

Kako bi se pacijentima omogućilo da u praksi ostvare svoja prava na prekograničnu zdravstvenu zaštitu, Nacionalna kontaktna točka:

- daje podatke o nacionalnim kontaktnim točkama u drugim državama članicama i

ispunjeni, prethodno odobrenje daje se sukladno toj Uredbi, osim ako pacijent ne zahtijeva drukčije."

[14] Prema čl. 7. st. 2. Pravilnika.

[15] Prema čl. 31. st. 4. ZOZO-a.

[16] U skladu s čl. 38. Pravilnika.

[17] U skladu s čl. 31. st. 2. ZOZO-a.

[18] U skladu s čl. 39. Pravilnika.

[19] Prema čl. 28. st. 1. alineji 1. ZOZO-a, a sukladno 8. st. 2. podst. (a) i. Direktive 2011/24/EU.

[20] Prema čl. 28. st. 1. alineji 2. ZOZO-a, a sukladno čl. 8. st. 2. podst. (a). ii. Direktive 2011/24/EU.

[21] Prema čl. 28. st. 2. alineji 1. ZOZO-a, a sukladno čl. 8. st. 2. podst. (b) Direktive 2011/24/EU.

[22] Prema čl. 28. st. 2. alineji 2. ZOZO-a, a sukladno čl. 8. st. 2. podst. (c) Direktive 2011/24/EU.

[23] Prema istoj Odluci postupci liječenja koji se provode u okviru planirane zdravstvene zaštite i za koje je potrebno tražiti prethodno odobrenje su PET-CT, MR i MR 3T, CT i MSCT, SPECT mozga, radioizotopna dijagnostika, 3D i 4D ultrazvuk, endoskopije (svih vrsta), ergometrija, IVF, HBOT, denzitometrija, kemoterapija, radioterapija, angiografije/koronarografije, gamma knife te endoskopske operacije.

[24] Prema čl. 29. ZOZO-a, a sukladno čl. 8. st. 6. Direktive 2011/24/EU.

[25] Postupak upućivanja osiguranih osoba HZZO-a na liječenje u inozemstvo reguliran je odredbama čl. 25. do 34. Pravilnika o pravima, uvjetima i načinu korištenja prekogranične zdravstvene zaštite.

[26] Prema čl. 32. ZOZO-a, a sukladno t. 49. preambule Direktive 2011/24/EU i čl. 6. Direktive 2011/24/EU. Kontakti hrvatskog NCP-a za prekograničnu zdravstvenu zaštitu su: tel:+385 1 644 90 90 te e-mail: ncp-croatia@hzzo.hr

- informacije o pružateljima zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj.
  Također, Nacionalna kontaktna točka pacijentima pruža:
- odgovarajuće dostupne informacije o standardima i smjernicama kvalitete i sigurnosti liječenja u Republici Hrvatskoj
- informacije o mogućnostima koje postoje za osobe s invaliditetom za pristup bolnicama
- informacije o pravima pacijenata, postupcima podnošenja pritužbi i mehanizmima za traženje pravne zaštite, kao i pravnim te administrativnim mogućnostima koje su na raspolaganju za rješavanje sporova, uključujući i one u slučaju štete proizašle iz prekogranične zdravstvene zaštite
- osnovne informacije o nadoknadi troškova prekogranične zdravstvene zaštite te
- osnovne informacije o razlici između prava koja imaju pacijenti na temelju Direktive 2011/24/EU i prava koja proizlaze iz Uredbe (EZ) br. 883/2004.

Literatura:

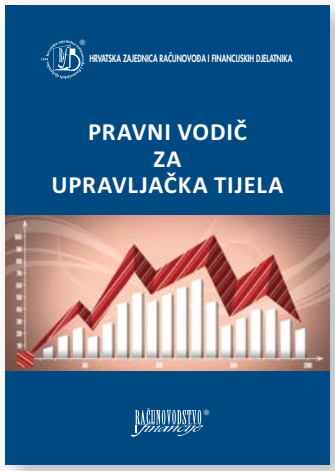
1. Pravilnik o pravima, uvjetima i načinu korištenja prekogranične zdravstvene zaštite (Nar. nov., br. 160/13., 11/15., 16/15. – ispravak, 113/16. i 34/18.).
2. Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju (Nar. nov., br. 80/13. i 137/13.).
3. Uredba br. 883/2004. Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. godine o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (Službeni list Europske unije L 166, 30. 4. 2004, 1–123).
4. Uredba br. 987/2009. od 16. rujna 2009. godine kojom se utvrđuje postupak provedbe Uredbe br. 883/2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (Službeni list Europske unije L 284, 30. 10. 2009., 1–42).
5. Direktiva 2011/24/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 9. ožujka 2011. godine o primjeni prava pacijenata u prekograničnoj zdravstvenoj skrbi (Službeni list Europske unije L 088, 4. 4. 2011., 45–65).
   Svi propisi dostupni su i na www.hzzo.hr.

NOVA IZDANJA

VIŠE O RIF IZDANJIMA NA
www.rif.hr

150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)



150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

230,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

ROBERTA KURTI VUKOVIĆ, dip. iur., spec. oec.
HZMO, Zagreb

Stručni članak UDK 330.5-331.2

Pojam osobe „poslane s ciljem da zamijeni drugu osobu“

U zanimljivom predmetu C-527/16, Alpenrind i dr.,[1] Sud Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) se u svojoj presudi od 6. rujna 2018. godine posebno osvrnuo na pojam osobe „poslane s ciljem da zamijeni drugu osobu“, tzv. uvjeta o nezamjenjivanju upućenih osoba, inače sadržajno relevantnog elementa definicije upućivanja radnika u drugu državu članicu radi obavljanja posla za njenog poslodavca. Osim što je zanimljiva s aspekta jer je to jedan od rijetkih slučajeva u sudskoj praksi Suda u kojoj se sudsko vijeće nije priklonilo mišljenju nezavisnog odvjetnika, presuda je bitna jer se Sud po prvi puta podrobnije očitovao o tom pojmu koji je već dugo predmet različitih interpretacija u praksi i pruža prostor manipulaciji, sa stajališta ustanova država članica koje, razmatrajući sve raspoložive dokaze pojedinačno i cjelokupnu situaciju općenito, primjenom pravila EU-a o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti odlučuju o zakonodavstvu koje se primjenjuje, s jedne strane te sa stajališta poslodavaca koji ga u svojim argumentima koriste za rotacije radnika narušavajući time tržišnu utakmicu, s druge strane. Uz to, Sud je sukladno svojoj ustaljenoj praksi podsjetio i na obvezujući učinak potvrde A1.

U ovom članku izlaže se kronologija ovoga slučaja opisom činjenica spora, podsjeća se na pravni okvir instituta izaslanja te se analiziraju pravne dvojbe koje je Sud razmatrao, a koje su ga dovele do konačnog zaključka.

1. ČINJENICE SPORA

Društvo Alpenrind, sa sjedištem u Austriji, sklopilo je 2007. godine s društvom Martin-Meat, sa sjedištem u Mađarskoj, ugovor u skladu s kojim se potonje društvo obvezalo na obavljanje poslova rezanja mesa i pakiranja. Te su poslove u prostorijama društva Alpenrind obavljali radnici upućeni u Austriju. Martin-Meat je te poslove obavljao do 31. siječnja 2012. godine. Alpenrind je 24. siječnja 2012. sklopio ugovor s društvom Martimpex-Meat, sa sjedištem u Mađarskoj, u skladu s kojim se potonje društvo obvezalo da će od 1. veljače 2012. do 31. siječnja 2014. obavljati poslove rezanja mesa i pakiranja. Te su poslove u prostorijama društva Alpenrind obavljali radnici upućeni u Austriju. Od 1. veljače 2014. Alpenrind je ponovno društvu Martin-Meat povjerio obavljanje navedenih poslova rezanja mesa u gore navedenim prostorijama s njegovim osobljem.[2]

Za više od 250 radnika zaposlenih kod društva Martimpex-Meat tijekom spornog razdoblja odnosno od 1. veljače 2012. do 13. prosinca 2013., nadležno mađarsko tijelo izdalo je potvrde A1 kojima se potvrđuje da se na te radnike primjenjuje mađarski sustav socijalne sigurnosti. Nacionalni sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku navodi da su ti dokumenti izdani „djelomično retroaktivno i djelomično u slučajevima kada je austrijska ustanova za socijalnu sigurnost već utvrdila odlukom (koja nije konačna) da je dotični radnik obuhvaćen obveznim osiguranjem na temelju austrijskog zakonodavstva”. U svakom od tih dokumenata Alpenrind je bio naveden kao poslodavac u mjestu gdje se obavljala poslovna djelatnost.[3]

U narednom razdoblju potezi koje su povukle ustanove i tijela država članica, Administrativna komisija za koordinaciju sustava socijalne sigurnosti (u daljnjem tekstu: Administrativna komisija) i austrijski sudovi dodatno su uzavreli atmosferu koja je kulminirala upućivanjem zahtjeva za prethodnu odluku. Kronološki, prvo je nadležna austrijska ustanova (Fond zdravstvenog osiguranja u Salzburgu) 13. prosinca 2013. godine donijela odluku kojom je utvrdila da su gore navedeni radnici bili obuhvaćeni obveznim osiguranjem u Austriji tijekom spornog razdoblja u skladu s austrijskim zakonodavstvom u području socijalne sigurnosti. Potom je austrijski prvostupanjski sud (Bundesverwaltungsgericht, Savezni upravni sud, Austrija) presudom od 7. ožujka 2016. poništio odluku nadležne ustanove smatrajući da potonji fond nije bio nadležan.

Međutim, nadležna ustanova i tijelo (savezni ministar rada, socijalnih pitanja i zaštite potrošača), ustrajni u svom stavu, podnijeli su reviziju protiv te presude pred drugostupanjskim sudom (Verwaltungsgerichtshof, Visoki upravni sud), osporavajući apsolutni obvezujući učinak potvrda A1. Prema mišljenju tih stranaka, taj se obvezujući učinak temelji na poštivanju načela lojalne suradnje među državama članicama, koje je zajamčeno člankom 4. stavkom 3. Ugovora o Europskoj uniji (u daljnjem tekstu: UEU). No, nadležna mađarska ustanova nije poštivala to načelo u ovom slučaju. U tom smislu, nadležno tijelo podnijelo je u okviru revizijskog postupka dokumente iz kojih proizlazi da je Administrativna komisija 20. i 21. lipnja 2016. zaključila da se Mađarska pogrešno proglasila nadležnom za dotične radnike i da stoga potvrde A1 treba staviti izvan snage.

Administrativna komisija stala je na stranu Austrije, pri čemu je, u biti, smatrala da se zbog okolnosti prema kojoj osoba koju uputi poslodavac koji nije onaj koji je prije uputio radnika, ne može isključiti da se situacija može kvalificirati kao „zamjenjivanje” u smislu

[1] ECLI:EU:C:2018:669.

[2] T. 19. do 22. presude.

[3] T. 15. mišljenja nezavisnog odvjetnika Henrika Saugmandsgaarda øea od 31. siječnja 2018., ECLI:EU:C:2018:52.

članka 12. stavka 1. Uredbe br. 883/2004. Na temelju toga, u predmetnom slučaju, potvrde A1 izdane radnicima na zamjeni pogrešno su izdane i trebalo bi ih staviti izvan snage, načelno, od datuma kada je nadležna mađarska ustanova bila obaviještena i primila dokaze o situaciji u državi članici domaćinu. Međutim, s praktičnog aspekta, budući da se uvidjelo da bi se retroaktivnim stavljanjem izvan snage potvrda A1 prouzročilo znatne administrativne poteškoće i da bi to imalo nepoželjne učinke na dotične radnike, Administrativna komisija istaknula je mogućnost da Austrija i Mađarska postignu dogovor u tom pogledu. Nadalje, mađarska ustanova nakon postupka pred Administrativnom komisijom nije stavila izvan snage ili poništila potvrde A1 izdane dotičnim radnicima. Iako je postojao dijalog između tijela dviju država članica o načinima stavljanja izvan snage navedenih dokumenata, taj dijalog je prekinut u iščekivanju presude Suda u ovom slučaju.

Austrijska strana bila je čvrsto uvjerena da su radnici u spornom razdoblju obuhvaćeni austrijskim obveznim osiguranjem na temelju činjenice da obavljaju djelatnost u svojstvu zaposlene osobe u okviru zajedničkog pothvata društava Alpenrind, Martin-Meat i Martimpex. Štoviše, odbija zaključak da je obvezujući učinak potvrda A1 apsolutan. Prema njenom mišljenju, taj učinak počiva na poštivanju načela lojalne suradnje među državama članicama te smatra da je mađarska ustanova za socijalnu sigurnost povrijedila to načelo. Mađarska strana isticala je da se njeno nacionalno pravo protivi ukidanju potvrda A1 te da je sudska odluka jedino rješenje u situaciji blokade u kojoj se nalaze obje strane.[4]

2. PRAVNI OKVIR UPUĆIVANJA ZAPOSLENIH OSOBA

Prije analize pravnih dvojbi o kojima je Sud odlučivao u ovom predmetu, važno je podsjetiti na pravna pravila koja uređuju upućivanje zaposlenih osoba. Uvodno, treba imati u vidu da je zakonodavac Unije više puta u svojim aktima naglašavao da je potrebno da se na osobe koje se kreću unutar [Unije] **primjenjuje sustav socijalne sigurnosti samo jedne države članice** kako bi se izbjeglo preklapanje odredbi nacionalnog zakonodavstva koje se primjenjuju i teškoće koje bi iz toga mogle proizaći. Kako bi se zajamčilo pravo jednakog postupanja svim osobama zaposlenim na državnom području države članice što je učinkovitije moguće, primjereno je kao opće pravilo odrediti kao primjenjivo zakonodavstvo države članice u kojoj osoba na koju se to odnosi obavlja svoju djelatnost kao zaposlena ili samozaposlena osoba. Tek u posebnim situacijama koje opravdavaju druga mjerila za primjenu zakonodavstva, potrebno je odstupiti od tog općeg pravila. Isto tako i ustaljena sudska praksa Suda zastupa mišljenje da je načelo primjene jednog zakonodavstva vrlo važno te da ga je potrebno jačati.[5]

Pravila o određivanju zakonodavstva koje se primjenjuje sadržana su u glavi II. Uredbe (EZ) br. 883/2004 o koordinaciji sustavâ socijalne sigurnosti[6] (u daljnjem tekstu: Osnovna uredba) i glavi II. Uredbe br. 987/2009 o utvrđivanju postupka provedbe Uredbe (EZ) br. 883/2004 (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba).[7] Opće je pravilo da se na osobu koja obavlja djelatnost kao zaposlena ili samozaposlena osoba u državi članici primjenjuje zakonodavstvo te države članice (*lex loci laboris*).[8] S druge strane, u posebna pravila, među ostalima, spada upućivanje zaposlene osobe, koje predviđa da se na osobu koja obavlja djelatnost kao zaposlena osoba u državi članici za poslodavca koji [ondje] redovno obavlja svoju djelatnost [...] i koju je [taj] poslodavac uputio u drugu državu članicu radi obavljanja posla [...] i nadalje primjenjuje zakonodavstvo prve države članice pod uvjetom da predviđeno trajanje takvog posla **nije dulje od dvadeset i četiri mjeseca i da nije poslan[a] s ciljem da zamijeni drugu (upućenu[9]) osobu**.[10]

3. PRAVNE DVOJBE

3.1. Obvezujući učinak potvrde A1 za sud druge države članice

Obvezuje li potvrda A1 koju je izdala nadležna ustanova jedne države članice, kojom se potvrđuje da se na radnika primjenjuje sustav socijalne sigurnosti te države članice, sud druge države članice?

Članak 5. stavak 1. Provedbene uredbe predviđa da ustanove drugih država članica prihvaćaju dokumente koje je izdala ustanova države članice kojima se potvrđuje položaj neke osobe za potrebe primjene Osnovne i Provedbene uredbe te popratne dokaze sve dok ih država članica u kojoj su izdani ne ukine ili proglasi nevažećima.[11] *Stricto sensu*, odredba ne spominje sudove pa se zbog toga može činiti, na prvi pogled, opravdanim uputiti kritiku zakonodavcu Unije.

Međutim, Sud je već ocijenio da se obvezujući učinak potvrde E 101 - koja je prethodila potvrdi A1 - odnosi na ustanove i sudove države članice u kojoj se obavlja rad.[12] Prema tome, da se zakonodavac Unije namjeravao prilikom donošenja Provedbene uredbe udaljiti od ranije sudske prakse na način da sudovi države članice u kojoj se djelatnost obavlja nisu vezani potvrdama A1 izdanima u drugoj državi članici, to je mogao izričito predvidjeti.[13] Ako bi se prihvatila mogućnost da nadležna nacionalna ustanova, izvan slučajeva prijevare i zlouporabe prava, u postupku pred sudom države članice domaćina dotičnog radnika u kojoj se ona nalazi ishodi proglašenje potvrde A1 nevažećom, mogao bi biti ugrožen sustav koji se temelji na lojalnoj suradnji između nadležnih ustanova država članica.[14] Stoga je Sud tim argumentima zaključio da potvrda A1 koju je izdala nadležna ustanova države članice **obvezuje ne samo ustanove države članice u kojoj se djelatnost obavlja nego i sudove te države članice**.[15]

3.2. Obvezujući učinak potvrde A1 usprkos odluci Administrativne komisije da je potvrda pogrešno izdana

Obvezuje li potvrda A1 koju je izdala nadležna ustanova države članice, ustanove socijalne sigurnosti države članice u kojoj se djelatnost obavlja i njezine sudove sve dok se ne ukine ili proglasi nevažećom u državi članici u kojoj je izdana, čak i ako se nadležna tijela te države članice i one u kojoj se djelatnost obavlja obrate Ad-

[4] T. 16. do 21. mišljenja nezavisnog odvjetnika.

[5] Uvodne izjave 15., 17. do 18.a Osnovne uredbe.

[6] SL L 166, 30. 4. 2004., str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 3., str. 160.

[7] SL L 284, 30. 10. 2009., str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 2., str. 171.

[8] Članak 11. stavak 3. točka (a) Osnovne uredbe.

[9] Članak 12. stavak 1. Uredbe br. 883/2004 izmijenjen je Uredbom (EU) br. 465/2012 Europskog parlamenta i Vijeća od 22. svibnja 2012. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 883/2004 i Uredbe (EZ) br. 987/2009 (SL 2012., L 149, str. 4.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 6., str. 328.), na način da je na kraju tog stavka dodana riječ „upućenu".

[10] Članak 12. stavak 1. Osnovne uredbe.

[11] T. 37. presude.

[12] Presude od 26. siječnja 2006., Herbosch Kiere, C-2/05, EU:C:2006:69, t. 30. do 32. i od 27. travnja 2017., A-Rosa Flussschiff, C-620/15, EU:C:2017:309, t. 51.

[13] T. 44. presude.

[14] Presude od 26. siječnja 2006., Herbosch Kiere, C-2/05, EU:C:2006:69, t. 30.; od 27. travnja 2017., A-Rosa Flussschiff, C-620/15, EU:C:2017:309, t. 47. i od 6. veljače 2018., Altun i dr., C-359/16, EU:C:2018:63, t. 54., 55., 60. i 61.

[15] T. 47. presude.

ministrativnoj komisiji i ona zaključi da je potvrda pogrešno izdana i da se mora ukinuti?

Odgovor na ovo pitanje treba potražiti u odredbama uredbi EU-a koje definiraju ulogu, moć i učinak odluka Administrativne komisije.

Administrativna komisija je, u skladu s člankom 72. Osnovne uredbe, u kojem se nabrajaju njezine zadaće, nadležna, među ostalim, za rješavanje administrativnih pitanja i pitanja tumačenja koja proizlaze iz odredbi te uredbe ili Provedbene uredbe ili iz ugovora ili sporazuma sklopljenih u skladu s njima. Ona je također nadležna, s jedne strane, poticati i razvijati suradnju među državama članicama i njihovim ustanovama u predmetima iz socijalne sigurnosti kako bi, *inter alia*, uzele u obzir određena pitanja glede određenih kategorija osoba i, s druge strane, olakšati ostvarivanje djelatnosti prekogranične suradnje u području koordinacije sustava socijalne sigurnosti. Kada je, konkretno, riječ o situaciji u kojoj je došlo do spora između nadležnih ustanova dviju država članica, a one ne postignu dogovor, nadležna tijela mogu se obratiti Administrativnoj komisiji, koja „nastoji pomiriti stavove" **u roku** šest mjeseci od datuma na koji je pitanje pred nju izneseno.[16] Ako Administrativna komisija ne uspije pomiriti stavove nadležnih ustanova o mjerodavnom zakonodavstvu, država članica na području koje dotični radnik obavlja rad u najmanju ruku može – ne dovodeći u pitanje mogućnost podnošenja sudu pravnih lijekova koji postoje u državi članici u kojoj se nalazi ustanova izdavateljica – pokrenuti postupak zbog povrede u skladu s člankom 259. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (u daljnjem tekstu: UFEU), kako bi omogućila Sudu da povodom tih pravnih lijekova razmotri pitanje zakonodavstva mjerodavnog za tog radnika i, prema tome, točnost podataka iz potvrde A1.[17]

Čini se, stoga, da je uloga Administrativne komisije, kako ga odredbe uredbi EU-a vide, **konzultativne naravi** te da samo snagom svog autoriteta može utjecati na ustanove država članica. Drugim riječima, njena uloga je ograničena na pomirenje stavova nadležnih tijela država članica koja su joj se obratila.[18]

Sličan stav zauzeo je i nezavisni odvjetnik u ovom predmetu koji u svojem mišljenju ističe da u trenutačnom stanju sustava uspostavljenog Osnovnom i Provedbenom uredbom, odluke Administrativne komisije o sporu između dviju ili više država članica u pogledu zakonodavstva primjenjivog u konkretnom slučaju nemaju obvezujući učinak. Iz toga proizlazi da postupak pred Administrativnom komisijom ne može utjecati na obvezujući učinak prenosivog dokumenta A1. Drugim riječima, smatra da je, čak i u situaciji u kojoj su predmetne države članice tražile intervenciju Administrativne komisije i u kojoj je ta komisija donijela odluku o stavljanju izvan snage prenosivog dokumenta A1, taj dokument obvezujući sve dok ga ustanova koja ga je izdala ne ukine ili proglasi nevažećim.[19]

Stoga je Sud na postavljeno pitanje zaključio da potvrda A1 koju je izdala nadležna ustanova države članice obvezuje ustanove socijalne sigurnosti države članice u kojoj se djelatnost obavlja i njezine sudove sve dok se ne ukine ili proglasi nevažećom u državi članici u kojoj je izdana, čak i ako se nadležna tijela te države članice i one u kojoj se djelatnost obavlja obrate Administrativnoj komisiji i ona zaključi da je potvrda pogrešno izdana i da se mora ukinuti.[20]

3.3. Obvezujući učinak potvrde A1 s retroaktivnim djelovanjem

Obvezuje li potvrda A1 koju je izdala nadležna ustanova države članice ustanove socijalne sigurnosti države članice u kojoj se djelatnost obavlja i njezine sudove, ako je primjenjivo i s retroaktivnim učinkom, čak i ako je ta potvrda izdana tek nakon što je spomenuta država članica utvrdila da je dotični radnik obuhvaćen obveznim osiguranjem na temelju njezina zakonodavstva?[21]

Ovo zanimljivo pitanje nameće potrebu provjere može li se potvrda A1 primjenjivati s retroaktivnim učinkom, čak i ako na datum njezina izdavanja već postoji odluka nadležne ustanove države članice u kojoj se djelatnost obavlja prema kojoj se na dotičnog radnika primjenjuje njezino zakonodavstvo. O mogućem retroaktivnom učinku navedene potvrde već postoji sudska praksa Preciznije, iako je poželjno da se ta potvrda izda prije početka određenog razdoblja, to je moguće učiniti i tijekom tog razdoblja, pa čak i nakon njegova isteka.[22]

Sud nije dvojio i presudio je da potvrda A1 koju je izdala nadležna ustanova države članice **obvezuje ustanove socijalne sigurnosti države članice u kojoj se djelatnost obavlja i njezine sudove, ako je primjenjivo i s retroaktivnim učinkom**, čak i ako je ta potvrda izdana tek nakon što je spomenuta država članica utvrdila da je dotični radnik obuhvaćen obveznim osiguranjem na temelju njezina zakonodavstva.[23]

3.4. Pojam osobe „poslane s ciljem da zamijeni drugu osobu"

Treba li članak 12. stavak 1. Osnovne uredbe tumačiti na način da, u slučaju u kojem je poslodavac uputio radnika u drugu državu članicu radi obavljanja određenog posla i u kojem je drugi poslodavac tog radnika zamijenio drugim upućenim radnikom, potonjeg valja smatrati osobom „poslanom da zamijeni drugu osobu" u smislu te odredbe, tako da se ne može poslužiti posebnim pravilom - pravilom o izaslanju - sadržanim u spomenutoj odredbi kako bi se na njega i dalje primjenjivalo zakonodavstvo države članice u kojoj njegov poslodavac uobičajeno obavlja svoje djelatnosti. Je li pritom činjenica da poslodavci dotičnih dvaju radnika imaju sjedište u istoj državi članici ili održavaju moguće osobne ili organizacijske veze relevantna?[24]

Činjenice u ovom predmetu upućuju na to da su radnici Martin-Meata upućivani u Austriju u razdoblju od 2007. do 2012. godine, kako bi obavljali poslove rezanja mesa u Alpenrindovim prostorijama. Od 1. veljače 2012. do 31. siječnja 2014. godine, što, dakle, uključuje i sporno razdoblje, u Austriju su radi obavljanja istih poslova upućivani Martimpexovi radnici. Od 1. veljače 2014. godine Martin-Meatovi radnici ponovno obavljaju spomenute poslove u navedenim prostorijama.[25] Dakle, postoji rotacijski element.

Iz teksta članka 12. stavka 1. Osnovne uredbe, a osobito iz izraza „pod uvjetom da", proizlazi da sama činjenica da upućeni radnik zamjenjuje drugu osobu onemogućava to da se na zamjenskog radnika i dalje primjenjuje zakonodavstvo države članice u kojoj njegov poslodavac uobičajeno obavlja svoje djelatnosti i da se uvjet o nezamjenjivanju kumulativno primjenjuje s drugim uvjetom predviđe-

[16] T. 58. do 60. presude.

[17] Presuda od 27. travnja 2017., A-Rosa Flussschiff, C-620/15, EU:C:2017:309, t. 46.

[18] T. 62. presude.

[19] T. 50. i 51. mišljenja nezavisnog odvjetnika.

[20] T. 54. presude.

[21] T. 55. presude.

[22] Presuda od 30. ožujka 2000., Banks i dr., C-178/97, EU:C:2000:169, t. 52. do 57.

[23] T. 77. presude.

[24] T. 78. presude.

[25] T. 86. presude.

nim u toj odredbi, onim koji se odnosi na najdulje trajanje dotičnog posla. Osim toga, činjenica da se u tekstu spomenute odredbe izričito ne upućuje na sjedište poslodavaca odnosno na njihove moguće osobne ili organizacijske veze trebala bi značiti da te okolnosti nisu važne prilikom tumačenja te odredbe.[26]

Nadalje, bitni su kontekst i cilj. Budući da članak 12. stavak 1. Osnovne uredbe predstavlja odstupanje od općeg pravila prilikom određivanja zakonodavstva primjenjivog na osobe koje u državi članici obavljaju svoju djelatnost kao zaposlene ili samozaposlene osobe, Sud je zauzeo stajalište da ga valja usko tumačiti.[27] Sud, nadalje, zaključuje da, iako se tom odredbom uspostavlja posebno pravilo za određivanje zakonodavstva primjenjivog u slučaju upućivanja radnika jer posebna situacija načelno dopušta primjenu drugog mjerila, zakonodavac Unije ujedno je nastojao izbjeći da se tim posebnim pravilom posluže uzastopno upućeni radnici koji obavljaju iste poslove. **Opetovano upućivanje radnika radi popunjavanja istog radnog mjesta, čak i ako su poslodavci koji upućuju različiti, nije u skladu s tekstom i ciljevima članka 12. stavka 1. Osnovne uredbe** ni s kontekstom te odredbe, tako da se upućeni radnik ne može poslužiti u njoj sadržanim posebnim pravilom kada zamjenjuje drugog radnika.[28]

Tim argumentima Sud zaključuje da prethodno navedeni članak treba tumačiti na način da, u slučaju u kojem je poslodavac uputio radnika u drugu državu članicu radi obavljanja određenog posla i u kojem je drugi poslodavac tog radnika zamijenio drugim upućenim radnikom, **potonjeg valja smatrati osobom „poslanom da zamijeni drugu osobu" u smislu te odredbe**, tako da se ne može poslužiti posebnim pravilom sadržanim u spomenutoj odredbi kako bi se na njega i dalje primjenjivalo zakonodavstvo države članice u kojoj njegov poslodavac uobičajeno obavlja svoje djelatnosti. U tom smislu nije važno to što poslodavci dotičnih dvaju radnika imaju sjedište u istoj državi članici ili održavaju moguće osobne ili organizacijske veze.[29]

Osebujnost ovog predmeta jest u tome što je nezavisni odvjetnik dao potpuno drukčije mišljenje o ovom pitanju. Prema njemu, uvjetu o nezamjenjivanju iz članka 12. stavka 1. Osnovne uredbe ne protivi se to da poslodavac uputi radnika radi obavljanja posla koji je prethodno obavljao radnik kojeg je uputio drugi poslodavac i to neovisno o tome imaju li predmetni poslodavci sjedište u istoj državi članici. Dodaje, također, da u slučaju da između predmetnih poslodavaca postoje osobne i/ili organizacijske veze, treba ispitati je li cilj upućivanja koja su proveli navedeni poslodavci bio zaobići uvjet o nezamjenjivanju iz tog članka.

Njegova argumentacija temelji se na tome da cilj upućivanja koje provodi poslodavac B nije zamjena radnika kojeg je uputio poslodavac A. Cilj je prije pružanje usluge u državi članici domaćinu. U tom pogledu, dodaje da nije ni sigurno da poslodavac B ima saznanje o prethodnom upućivanju koje je proveo poslodavac A. Prema njegovom mišljenju, ne postoji „[zamjena]" u smislu članka 12. stavka 1. Osnovne uredbe kada poslodavac B upućuje radnika radi obavljanja posla koji je prethodno obavljao radnik kojeg je uputio poslodavac A. Drugim riječima, smatra da ništa ne sprječava poslodavca B da provede takvo upućivanje. Iz toga, također, proizlazi da primatelj usluge u državi članici domaćinu nije spriječen u tome da se koristi uzastopnim i različitim ugovorima s raznim poduzetnicima u pogledu obavljanja istih poslova od strane upućenih radnika na koje se ne primjenjuje sustav socijalne sigurnosti države članice domaćina. Suprotno tumačenje dovelo bi do stavljanja poslodavca B u nepovoljniji položaj od poslodavca A, samo zato što je potonji poslodavac prvi iskoristio mogućnost predviđenu tim člankom (načelo prvenstva). Smatra, nadalje, da se nikako ne može pretpostaviti da je zakonodavac Unije želio takav rezultat. Inače, takvo tumačenje dovelo bi do uvođenja u navedenu odredbu novog uvjeta koji ne proizlazi iz njezina teksta, što bi, prema njegovom mišljenju, bilo protivno načelu pravne sigurnosti zainteresiranih osoba. Zaključno drži da je zakonodavac Unije želio spriječiti uzastopna upućivanja koja provode različiti poslodavci, nesumnjivo bi to mnogo jasnije izrazio.[30]

[26] T. 90. i 91. presude.

[27] T. 95. presude.

[28] T. 96. i 99. presude.

[29] T. 100. presude.

[30] T. 93. do 98. mišljenja nezavisnog odvjetnika.

SAVJETNICI:

rif@rif.hr
01 / 4686 506

svakodnevno
8-13 sati

Mr. sc. HRVOJE SERDARUŠIĆ
Serdarusic.com, Zagreb

Stručni članak UDK 336.64

Rezultati istraživanja upravljanja obrtnim kapitalom u Hrvatskoj

U ovome članku autor je sistematizirao i obrazložio neke od važnijih kategorija iz područja poslovnih financija koje su važne za upravljanje tvrtkom. Skraćeno su obrađene i metodološki prezentirane tri teme i to: radni kapital, cash gap i troškovi kredita.

1. ULOGA POSLOVNIH FINANCIJA

To je područje financija koje se bave izvorima financiranja i strukturom kapitala poduzeća, akcijama koje menadžeri poduzimaju kako bi povećali vrijednost tvrtke dioničarima te alatima i analizom koja se koristi za dodjeljivanje financijskih sredstava. Primarni cilj poslovnih financija je povećati vrijednost dioničara. Financijsko upravljanje, što je isto sinonim za poslovne financije, preklapa se s financijskom funkcijom računovodstvene struke. Međutim, financijsko računovodstvo je izvještavanje o povijesnim financijskim informacijama, dok se financijsko upravljanje bavi dodjelom kapitalnih sredstava (tzv. kapitalno budžetiranje) za povećanje vrijednosti tvrtke dioničarima.
Poslovne financije kao područje obučavanja obuhvaća dvije glavne poddiscipline: osim već istaknutog kapitalnog budžetiranja, tu je i upravljanje radnim kapitalom.
Kapitalno budžetiranje (engl. *Capital budgeting*) se bavi postavljanjem kriterija koji to projekti trebaju primati sredstva za ulaganja i hoće li financirati tu investiciju s kapitalom ili dioničkim kapitalom. Trebaju odgovoriti na temeljno vlasničko pitanje („maksimalizacija vrijednosti za vlasnike“).
Upravljanje radnim kapitalom (engl. *Working capital management*) je upravljanje novčanim sredstvima poduzeća koja se bave kratkoročnom operativnom bilancom kratkotrajne imovine i kratkoročnih obveza; ovdje se usredotočuje na upravljanje gotovinom (novčanim ekvivalentima), zalihama, potraživanjima i kratkoročnim zaduživanjem i kreditiranjem (kao što su uvjeti kreditiranja koji se pružaju klijentima – robno kreditiranje, obveze prema dobavljačima, kratkoročni financijski dug).
U praksi je često da se pojmovi radni kapital i obrtni kapital izmjenjuju. Ako se želi napraviti distinkcija, onda kad se govori o radnom kapitalu, misli se na upravljanje ukupnom kratkotrajnom imovinom te ukupnim kratkoročnim obvezama. Obrtni kapital odnosi se na samo neke od veličina: zalihe i potraživanja (kratkotrajna imovina) te dobavljači (kratkoročne obveze).

2. DEFINICIJA UPRAVLJANJA RADNIM KAPITALOM

Ukratko rečeno, upravljanje radnim kapitalom odnosi se na strategiju tvrtke koja nadzire i koristi dvije komponente obrtnog kapitala: kratkotrajna imovina i kratkoročne obveze. Njegova je primarna svrha osigurati da tvrtka održava dovoljan novčani tok kako bi ispunila kratkoročne operativne troškove i kratkoročne obveze.

Optimaliziranje obrtnog kapitala je najjeftiniji način oslobađanja novca u poduzeću i u ekstremnim slučajevima može smanjiti ili ukloniti dugoročni dug nastao zbog pretjeranog viška obrtnog kapitala. Optimaliziranje obrtnog kapitala sržni je dio uloge financijskog direktora (CFO funkcije), koji upravlja financijskim timom i surađuje s drugim odjelima tvrtke u cilju poboljšanja novčane pozicije odnosno smanjenja viška obrtnog kapitala. Visina radnog kapitala varira ovisno o industriji. Osnovna načela brzog prikupljanja potraživanja, s automatizacijom procesa i zajedničkom suradnjom financija, IT i komercijalnih/projektnih timova za upravljanje ostaju zajednička svim vrstama organizacija, neovisno o industriji i veličini. Na strani obveza prema dobavljačima, timovi opskrbnog lanca („*Supply chain*“), voditelji projekata, financije i IT trebaju surađivati sa zajedničkim ciljem povećanja obveza prema dobavljačima i smanjenja zaliha.

3. FAKTORI KOJI UTJEČU NA RAZINU RADNOG KAPITALA

Područja koja definiraju upravljanje radnim kapitalom jesu:
- primarni i sekundarni izvori financiranja
- ocjena likvidnosti, aktivnosti i novčanog jaza (dio financijske analize: Ocjena financijskog položaja) i usporedba s konkurentima, a u okviru ovoga je ocjena kupaca i dobavljača (procjena rizika i mogućnosti na vlastito poslovanje)
- upravljanje neto novčanom pozicijom (koliko je sredstava potrebno i na kojoj razini; poslovni plan).

Interni i eksterni faktori koji utječu na razinu radnog kapitala su dani u donjoj tablici:

Tablica 1. Faktori koji utječu na radni kapital

Interni faktori	*Eksterni faktori*
Veličina poslovnog subjekta i stopa rasta	Bankovne usluge
Organizacijska struktura	Kamatne stope
Sposobnost upravljanja radnog kapitala	Nove tehnologije i proizvodi
Pozicija, aktivnosti i kapacitet posudbe i ulaganja	Stanje ekonomije Konkurencija

Kod postupka procjene rizika financijske institucije općenito provode dvije vrste analize: (i) procjenu rizika primarne naplate te (ii) procjenu rizika sekundarne naplate. Tako se rizik primarne naplate

odnosi su naplatu koja se generira poslovanjem, a rizik sekundarne naplate iz aktivacije instrumenata osiguranja.
Na istovjetan način poslovni subjekti mogu sami za svoje potrebe izvršiti analizu primarni, odnosno sekundarnih izvora likvidnosti. Primarni izvori likvidnosti su općenito odmah ili brzo raspoloživi izvori (novac koji je odmah raspoloživ (račun/blagajna), utržive vrijednosnice po malom transakcijskom trošku te kreditne linije). Sekundarni izvori su restrukturiranje duga, likvidacija imovine te reorganizacija poslovanja koja minimalizira odljeve novca (u širem smislu i zaštita u slučaju bankrota).

4. KORACI U UPRAVLJANJU RADNIM KAPITALOM

Prvi korak u upravljanju radnog kapitala je mjerenje trenutne pozicije različitim analitičkim postupcima, a tu se razmatraju financijske veličine te različiti pokazatelji, od kojih dominiraju: (i) pokazatelji likvidnosti te (ii) pokazatelji obrtaja/aktivnosti. Još se u razmatranje uzimaju i (iii) vremenski orijentirani pokazatelji. Brojni financijski i računovodstveni udžbenici imaju kao sastavni dio pregled različitih pokazatelja. Ovdje se neće to ponavljati, nego će se u idućem odlomku dati naglasak na treću skupinu – vremenski orijentirane pokazatelje, tj. bit će riječi o analizi novčanog jaza i rezultatima istraživanja za neke hrvatske tvrtke.
Po izvršenoj analizi kao prvom koraku u upravljanju radnog kapitala, drugi korak predstavlja stvarno i efikasno upravljanje, što zahtijeva upotrebu:

- prognoze novčanog toka u određenom vremenskom horizontu
- podataka o i pristup različitim vrstama kratkoročnih vrijednosnica
- procjena o uspješnosti investicijskih portfelja
- politike i procedure kratkoročnih ulaganja
- izvora kratkoročnog financiranja.

Općenito tvrtke trebaju osnovne projekcije primitaka i izdataka koji se dnevno ažuriraju i koriste za rok projekcije do 4 - 6 tjedana unaprijed. To je kratkoročno planiranje, dok bi srednjoročno (na mjesečnoj razini s rokom projekcije do godine dana) bilo korištenje prosjeka stanja novca, primitaka i izdataka. Statistički modeli s projekcijskim rokom za 3 - 5 godina na godišnjoj razini predstavljaju dugoročne projekcije. Jasno je da točnost projekcija/modela opada s većim vremenskim horizontom.

5. ZNAČAJ ANALIZE NOVČANOG JAZA

Kako je i prethodno napomenuto, dat će se naglasak na treću skupinu – vremenski orijentirane pokazatelj, odnosno na analizu novčanog jaza. Naime, kako je upravljanje likvidnošću jedan od najvažnijih zadataka kod upravljanja poslovnim subjektom, za upravu je važno imati dobru podlogu u analizi upravljanja obrtnim kapitalom („*cash gap*“). Smatra se prikladnijim koristiti hrvatski izraz *novčani jaz*. U praksi se još koriste izrazi poput operativnog ciklusa (uključuje broj dana vezivanja zaliha i potraživanja) i neto operativnog ciklusa (uključuje dodatno i dane vezivanja dobavljača).
Naime, definicija novčanog jaza temelji se na broju dana potrebnih da novac prođe kroz poslovni ciklus u različitim pojavnim oblicima kako bi se ponovno vratio u početni oblik – novac. Izračunava se kao koncept broja dana u razlici između zbroja zaliha i potraživanja od kupaca te obveza prema dobavljačima. U poslovnom ciklusu potrebno je da se novac (imovina) pretvori u drugi oblik imovine - zalihe, pa potom prodajom pretvoren u potraživanja prema kupcima, a financiran iz obveza prema dobavljačima te konačno naplaćen vrati ponovno u svoj početni oblik - u novac.

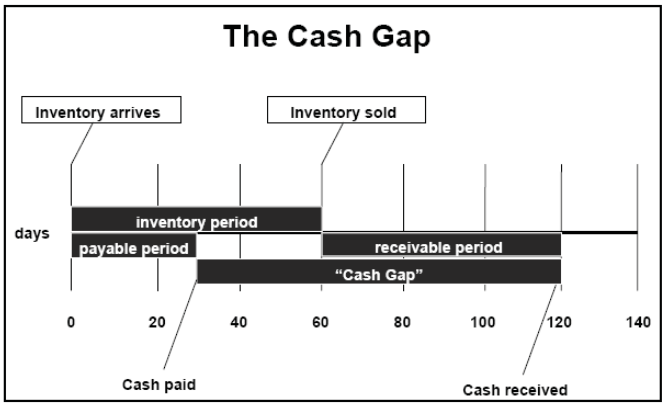
Time bi se novčani jaz u smislu broja dana definirao kao:

NOVČANI JAZ = DANI VEZIVANJA ZALIHA + DANI VEZIVANJA KUPACA — DANI VEZIVANJA DOBAVLJAČA

Taj jaz ili razmak mora biti financiran. Što je jaz veći, poduzeće mora platiti više kamata. Čak da se novčani jaz financira iz vlastite likvidnosti, potrebno je kod donošenja odluka, ponajprije odluka o investiranju i financiranju, znati koliki je trošak financiranja novčanog jaza. Uprava bilo kojeg poduzeća nastojat će skratiti broj dana novčanog jaza, jer veći novčani jaz traži više troškove. Ponovit ćemo da se novčani jaz razlikuje od industrije do industrije, a dodatno se razlikuje po sezonama i zemljopisnim područjima. Naravno, veličina je također bitna.

Na Prikazu 1. dana je shema ili koncept novčanog jaza.

Prikaz 1. Koncept novčanog jaza



Na Prikazu[1] 1., u okviru koncepta novčanog jaza, prikazan je poslovni proce, pa tako:

- *inventory period* predstavlja razdoblje zaliha, od dana kad su zalihe pristigle u proces (*inventory arrives*), pa do dana kad su prodane (*inventory sold*
- *payable period* predstavlja razdoblje od primitka računa od strane dobavljača do dana plaćanja (*Cash paid*
- *reveivable period* predstavlja razdoblje od slanja računa kupcima (dužnicima) do dana naplate (*Cash received*).

Kako je dan primitka zaliha jednak datumu primitka računa, tako je novčani jaz («Cash Gap») razdoblje između dana kad je plaćeno dobavljačima (*Cash paid*) i dana primitka novca od kupaca (*Cash received*). Kako je već rečeno, u financiranju novčanog jaza tvrtka će platiti više kamata (trošak) što je taj jaz veći. Trošak može biti financiran iz vlastite i tuđe likvidnosti.
Trošak financiranja novčanog jaza izračunava se u skladu s formulama:

*Potrebni kredit = (Poslovni rashodi / 365) * Novčani jaz (broj dana),*

*Trošak financiranja = Potrebni kredit * kamatna stopa kredita.*

[1] Prikaz je preuzet iz članka autora Borgia, D. J. i Burgess, D. O.: *Reducing The Cash Gap By Factoring*, preuzeto s www.crfonline.org/orc/pdf/ref15.pdf.

6. TROŠAK ROBNOG ILI TRGOVAČKOG KREDITA

Ekonomika uzimanja ovakvog kredita računa se na sljedeći način:

$$\text{Trošak trgovačkog kredita} = \left(1 + \frac{\text{Diskont}}{1 - \text{Diskont}}\right)^{(365\,/\,\text{Broj dana do dospijeća})} - 1$$

Poslovni subjekti bi periodično trebali sagledavati svoju diskontnu politik, odnosno ako su u ulozi kupca, kakav diskont primaju. Formula dana gore predstavlja stopu povrat, pa kako plaćanje unutar roka diskonta ima stopu povrata 0, korisniku kredita isplati se platiti pred kraj razdoblja diskonta.

7. TROŠAK BANKARSKOG KREDITA

Općenito, računa se na sljedeći način:

$$\text{Trošak kredita} = (\text{Naknada} + \text{Kamata}) / \text{Iznos kredita}$$

Ako će se radni kapital (novčani jaz) financirati putem bankarskog kredita, usporedbom podataka može se doći do odgovora što je povoljnije za poslovni subjekt: koristiti se diskontom ili financiranjem putem bankarskog kredita.

8. ISTRAŽIVANJE VELIČINE NOVČANOG JAZA ZA RAZDOBBLJE 2006. - 2013. G. ZA NEFINANCIJSKA HRVATSKA DIONIČKA DRUŠTVA

U nastavku za razdoblje 2006. - 2013. g. predstavljeni su rezultati empirijskog istraživanja novčanog jaza za 50 nefinancijskih dioničkih društava koji imaju sjedište u Hrvatskoj za gotovo cijelo desetljeće, nešto prije nastupa kriz, te gotovo do samog okončanja krize u Hrvatskoj koja je statistički završila 2014.

U sljedećoj donjoj tablici koja prikazuje broj dana vezivanja neto operativnog ciklusa ili novčanog jaza, vidljivo je da je prosječna vrijednost za novčani jaz 21 da, odnosno da je prosjek medijalne vrijednosti 41 dan za analizirano razdoblje. Nadalje, vidljivo je da se novčani jaz prosječno smanjivao po stopi od 36% gledajući prosječnu vrijednos, odnosno 14% za medijalnu vrijednost. Tako se može zaključiti da su uzorkovane tvrtke u analiziranom razdoblju poboljšale upravljanje novčanim jazom po navedenim stopama. To se može vidjeti i u broju tvrtki s padom, njih 36. Nadalje, negativna vrijednost novčanog jaza sugerira koliko se društava financira na temelju likvidnosti svojih dobavljača, a broj tih društava raste sa 6 na 21 (odnosno 44 ih ima vrijednost veću od 0 u 2006., 29 u 2013.) Niži stupanj korelacije treće razine (medijalna vrijednost od 0,1814) ide u prilog tvrdnji da su ova društva izmijenila način financiranja svojeg ciklusa.

Tablica 2. Novčani jaz/ Neto operativni ciklus[2]

Prosjek od Neto operativni ciklus													RAST/PAD
Ključni elementi	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	Medijan	CAGR	Graf	
Prosjek	39,35	56,87	54,43	48,45	42,06	35,58	-113,62	1,82	20,62	40,71	-35,5%		PAD
Medijan	58,48	61,62	44,67	29,47	31,72	21,93	9,43	20,40	44,56	30,59	-14,0%		PAD
countif>0	44	44	41	32	33	34	31	29	38	34	-		36
correl y1oy0	-	0,9795	0,8750	0,4370	0,6166	0,8744	0,4621	0,8948	0,7342	0,8744			
correl y2oy0	-	-	0,8274	0,1910	0,3530	0,5456	0,2927	0,5440	0,4590	0,4485			
correl y3oy0	-	-	-	0,1740	0,1570	0,4180	0,1814	0,3975	0,2656	0,1814			

Da se uzorkovane tvrtke pojačano financiraju na teret svojih dobavljača, može se vidjeti u donjom tablici koja prikazuje broj dana vezivanja dobavljača, gdje se vidi rast od skoro 3% prosječno.

Tablica 3. Broj dana vezivanja dobavljača

Prosjek od Broj dana vezivanja dobavljača (izračun preko poslovnih prihoda)													RAST/PAD
Ključni elementi	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	Medijan	CAGR	Graf	
Prosjek	91,53	77,67	57,85	61,07	58,93	61,96	247,20	110,56	95,84	69,81	2,7%		RAST
Medijan	45,03	45,37	44,58	51,52	45,68	45,45	49,34	45,38	47,94	45,42	0,1%		RAST
countif>90	8	6	7	10	10	9	11	11	11	8	-		24
correl y1oy0	-	0,9918	0,9602	0,2559	0,7802	0,7269	0,4959	0,8242	0,7193	0,7802			
correl y2oy0	-	-	0,9294	0,1153	0,2111	0,3722	0,1400	0,6081	0,3960	0,2916			
correl y3oy0	-	-	-	0,0728	0,0719	0,1309	0,0372	0,2896	0,1205	0,0728			

[2] Treba napomenuti da uobičajeni način računanja dana vezivanja zaliha i obveza prema dobavljačima ide preko veličine Troškova prodanih proizvoda i usluga (tzv. COGS), dok za vezivanje potraživanja idu Prihodi od prodaje ili Poslovni prihodi. Kalkulacija u konkretnom slučaju pokazala je znatna odstupanja od srednje vrijednosti pa je stoga korišten jedinstven brojnik Poslovni prihodi, što je također dopušteno. Kalkulacije tih vrijednosti dane su u prilogu.

Za dodatak, treba analizirati promjenu financiranja od strane dobavljača. Naime, one se značajno povećavaju u 2006. i 2007. godini, kao i 2008. godini. Može se reći da dolazi do zaokreta u financiranju poslovnog ciklusa.

Tablica 4. Obveze prema dobavljačima, u milijunima kuna

Prosjek od Obveze prema dobavljačima														RAST/PAD
Ključni elementi	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	Medijan	CAGR	Graf	
Prosjek	198,7	237,0	254,4	231,1	217,1	203,6	200,2	212,7	218,5	219,3	217,1	1,2%		RAST
Medijan	54,2	60,7	71,0	82,8	73,5	86,2	93,3	71,7	75,0	72,6	73,5	4,1%		RAST
countif>50m	26	26	26	29	28	28	30	29	30	28	28	19		19
correl y1oy0	-	0,9950	0,9940	0,9212	0,9869	0,9184	0,9863	0,9804	0,9266	0,9636	0,9833			
correl y2oy0	-	-	0,9967	0,9305	0,9345	0,9022	0,8858	0,9451	0,9708	0,9379	0,9345			
correl y3oy0	-	-	-	0,9065	0,9403	0,7459	0,8741	0,8036	0,9841	0,8758	0,8903			

Svakako treba pogledati financiranje iz tzv. financijskog duga te u konačnici napraviti strukturu pod podjelom – ukupna glavnica i ukupne obveze s podjelom na financijski dug, dobavljače i ostalo. Prvo će se promotriti financiranje iz financijskog duga. U ukupnom financiranju financijski dug sudjeluje prosječno s 21,6, odnosno medijalno s 23% na razini prosjeka cijelog razdoblja. Nadalje, rast je to od 3,4, odnosno od 4,7% po prosječnoj godišnjoj stopi (prosječno, odnosno medijalnoj). Broj društava koji imaju ovaj omjer preko 20% raste s 22 na 30 u razdoblju. Zanimljivo je kako je pad pred početak krize bio značajniji (2006. i 2007.), što treba upariti s obvezama prema dobavljačima.

Tablica 5. Udio financijskog duga u aktivi

Prosjek od Financijski dug/ Aktiva														RAST/PAD
Ključni elementi	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	Medijan	CAGR	Graf	
Prosjek	20,0%	15,1%	14,0%	23,0%	24,5%	22,4%	24,3%	25,3%	26,1%	21,6%	23,0%	3,4%		RAST
Medijan	17,6%	12,8%	13,4%	25,0%	25,1%	21,2%	25,0%	24,4%	25,4%	22,8%	24,4%	4,7%		RAST
countif>20%	22	14	16	29	29	27	30	27	30	29	27	18		18
correl y1oy0	-	0,8498	0,9092	0,8076	0,8559	0,8509	0,8117	0,7686	0,9100	0,8455	0,8504			
correl y2oy0	-	-	0,7842	0,6744	0,7131	0,8588	0,6790	0,7830	0,7968	0,7556	0,7830			
correl y3oy0	-	-	-	0,6507	0,6188	0,7060	0,7203	0,7201	0,8285	0,7074	0,7131			

Vidljivo je, sukladno donjoj tablici, da je financijski dug prosječno rastao po stopi od 11,4% godišnje s početnih 290 na krajnjih 689 milijuna kun, odnosno da je medijalna vrijednost rasla za 6,3% s početnih 152 milijuna na krajnjih 248 milijuna kuna. Broj tvrtki s dugom većim od 50 milijuna raste s 36 na 43 u promatranom razdoblju. Korelacijski koeficijenti godišnjih promjena su vrlo visoki.

Tablica 6. Financijski dug (u milijunima kuna)

Prosjek od Financijski dug, prema GFI														RAST/PAD
Ključni elementi	2005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	Prosjek	Medijan	CAGR	Graf	
Prosjek	290,0	350,0	410,2	642,7	704,8	714,8	748,6	710,2	688,9	584,5	688,9	11,4%		RAST
Medijan	151,8	189,4	201,0	210,6	283,1	205,5	231,3	196,2	248,2	203,3	205,5	6,3%		RAST
countif>50m	36	36	38	40	39	39	42	42	43	39	38	11		11
correl y1oy0	-	0,9755	0,9838	0,9325	0,9902	0,9836	0,9606	0,9348	0,9726	0,9667	0,9740			
correl y2oy0	-	-	0,9453	0,8866	0,8871	0,9667	0,9636	0,9167	0,8870	0,9219	0,9167			
correl y3oy0	-	-	-	0,8103	0,8347	0,8342	0,9515	0,9599	0,8398	0,8717	0,8373			

Donja tablica pokazuje koliko svaki od kategorija izvora financiranja sudjeluje u ukupnoj aktivi, tj. u ukupnom financiranju. Prevladava financiranje iz kapital, odnosno sve ono što nema karakter obveze, bilo da je dugoročna, kratkoročna ili odgođena. Vidljivo je da se financiranje iz dijela vlasničkog financiranja uglavnom kompenziralo povećanjem financijskog duga.

Tablica 7. Godišnji prosjeci u strukturi financiranja po vrstama, udio u aktivi

Natpisi redaka	Prosjek od Kapital/ Aktiva	Prosjek od Dobavljači/ Aktiva	Prosjek od Financijski dug/ Aktiva	Prosjek od Preostali izvori financiranja/ Aktiva
⊞2005.	62,5%	9,5%	20,0%	8,1%
⊞2006.	72,8%	6,8%	15,1%	5,3%
⊞2007.	74,0%	7,1%	14,0%	4,9%
⊞2008.	62,0%	9,7%	23,0%	5,3%
⊞2009.	61,6%	8,7%	24,5%	5,2%
⊞2010.	63,9%	8,8%	22,4%	4,9%
⊞2011.	60,0%	9,2%	24,3%	6,5%
⊞2012.	59,0%	10,1%	25,3%	5,6%
⊞2013.	57,6%	9,6%	26,1%	6,7%
Ukupno	63,7%	8,8%	21,6%	5,8%
Promjena				

Literatura:

1. Labrador, E. (2018.): *Working Capital Optimization: Practical Tips from a Pro*. TopTal Finance Blog. https://www.toptal.com/finance/interim-cfos/working-capital-optimization, objava članka 20. 9. 2018.
2. Serdarušić, H. (2007.): *Značaj analize novčanog jaza*. Računovodstvo i financije, Zagreb, 12/2007, 103-104.
3. Serdarušić, H. (2010.): Model praćenja naplate potraživanja u cilju ostvarenja poslovnog plana. Računovodstvo i financije, Zagreb, 1/2010, 256-259.
4. Financijski izvještaji za 50 hrvatskih dioničkih društava koji su kotirali na Zagrebačkoj burzi (izvještaji sa stranica FINA-e i Zagrebačke burze).

IVICA MILČIĆ, univ. spec. oec.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Ulaganja i izuzimanja dugotrajne imovine kod samostalne djelatnosti

Ulaganjima se smatraju sva osobna dobra koja porezni obveznik unese u djelatnost, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti. Izuzimanjima se smatraju sve vrijednosti koje porezni obveznik izuzme iz radnje, obrta ili drugog oblika samostalne djelatnosti za svoje potrebe, potrebe svoga domaćinstva ili druge potrebe koje nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti i smatraju se poslovnim primicima u trenutku kada su izuzeti. Obrtnici, osobe koje obavljaju samostalne djelatnosti ili djelatnosti poljoprivrede i šumarstva vrlo često imaju takva ulaganja i/ili izuzimanja. Najčešće se radi o ulaganjima ili izuzimanjima dugotrajne imovine. U članku je obrađen porezni tretman takve imovine i način evidentiranja kod obrtnika ili samostalne djelatnosti obveznika poreza na dohodak i obveznika poreza na dobit.

1. UVOD

Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16.), u člancima 28. do 38. i Pravilnik o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. i 128/17.), u člancima 33. do 51. uređuju oporezivanje i pravila evidentiranja u poslovnim knjigama poslovnih događaja nastalih pri obavljanju djelatnostima. Prema pravilima navedenim u spomenutim propisima, osoba koja obavlja djelatnost obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti, djelatnosti slobodnih zanimanja odnosno samostalne djelatnosti ili djelatnost poljoprivrede i šumarstva svoj dohodak utvrđuje na temelju poslovnih knjiga. U određenim slučajevima za obrt i samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva oporezivanje se može provoditi na paušalni način. U ovom članku obrađeni su oni koji vode poslovne knjige i slučajevi ulaganja i izuzimanja dugotrajne imovine obveznika poreza na dohodak i obveznika poreza na dobit.

U okviru obavljanja djelatnosti za koju se dohodak utvrđuje na temelju poslovnih knjiga vrlo često se koriste postrojenja i oprema, poslovne zgrade, zemljišta, prijevozna sredstva svih vrsta i sve druge vrste imovine, a koje nisu unesene u popis dugotrajne imovine. Kako bi se izdaci povezani s tom imovinom mogli priznati kao porezno priznati u poslovnim knjigama potrebno je imati određenu podlogu za korištenje te imovine u poslovne svrhe. To može biti ugovor o najmu s drugom osobom koja je vlasnik te imovine ili ako je sama osoba koja obavlja djelatnost ujedno i vlasnik te imovine tada je podloga za korištenje odluka o unosu imovine u poslovne knjige. Nakon što je imovina unesena u poslovne knjige – u ovom slučaju u Popis dugotrajne imovine ili se koristi na temelju ugovora o najmu, izdaci povezani s tom imovinom mogu biti porezno priznati. S druge strane, kroz poslovanje, zbog promjena okolnosti poslovanja i sličnih razloga, može doći do potrebe za izuzimanjem imovine iz poslovnih knjiga. U tim slučajevima potrebno je provesti postupak izuzimanja, temeljem Odluke/zapisnika o izuzimanju imovine. Na isti način primjenjuju se pravila o priznavanju troškova obveznika poreza na dobit. Kako bi se troškovi povezani s određenom imovinom priznali kao porezno priznati, imovina mora biti evidentirana u poslovnim knjigama.

Prilikom ulaganja/izuzimanja u okviru obavljanja djelatnosti ne dolazi do promjene vlasništva nad imovinom. Tim se postupkom utvrđuje da se određena imovina koristi za potrebe obavljanja djelatnosti i upisuje u popis dugotrajne imovine odnosno u slučaju izuzimanja imovina se više ne koristi za potrebe obavljanja djelatnosti i više se ne prikazuje u popisu dugotrajne imovine.

2. ULAGANJA OSOBNE IMOVINE U DJELATNOST OPOREZIVU POREZOM NA DOHODAK

Prema članku 37. Pravilnika o porezu na dohodak ulaganjima se smatraju sva osobna dobra koja porezni obveznik unese u djelatnost, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti i smatraju se poslovnim izdacima u trenutku kada se ulaganje izvrši. Ulaganja mogu biti u obliku financijske imovine (novac i drugo), stvari i/ili prava. Ulaganja u obliku financijske imovine ne utječu na dohodak od samostalne djelatnosti. Ulaganja obrtne imovine procjenjuju se prema nabavnoj vrijednosti, a ulaganja dugotrajne imovine prema usporedivoj tržišnoj vrijednosti.

Kod procjene radi li se o ulaganju dugotrajne imovine potrebno je voditi se odredbama članka 35. stavka 2. u kojem se navodi da se u popis dugotrajne imovine unose stvari i prava, ako su njihove nabavne cijene odnosno troškovi proizvodnje (nabavna vrijednost) veći od 3.500,00 kuna i ako je njihov vijek trajanja dulji od godinu dana. Prava ulaze u popis dugotrajne imovine samo ako je kod njihove nabave plaćena naknada.

Za utvrđivanje vrijednosti ulaganja mjerodavan je članak 38. stavak 1. Pravilnika o porezu na dohodak. Navedenim člankom je propisan način utvrđivanja vrijednosti koji se uzima kao mjerodavan pri ulaganju ili pri izuzimanju. Za te potrebe koristi se usporediva tržišna vrijednost. Usporedivom tržišnom vrijednosti izuzimanja ili ulaganja smatra se cijena koja bi se u trenutku izuzimanja ili ulaganja mogla postići na tržištu. Za izuzimanja mjerodavna je prije svega prodajna cijena, a za ulaganja cijena nove nabave. U slučajevima kada se prodajne cijene odnosno cijene nove nabave ne mogu ili se ne mogu pouzdano utvrditi, usporedivu tržišnu vrijednost tre-

ba procijeniti. Za ovu procjenu pri ulaganju predmeta kratkotrajne imovine mjerodavni su troškovi proizvodnje ili cijena nove nabave u trenutku ulaganja. Odlučujuće su cijene onoga tržišta na kojemu bi poduzetnik nabavljao, kada takve predmete ne bi ulagao. Ako se troškovi proizvodnje odnosno cijena nove nabave ne mogu ili se ne mogu pouzdano utvrditi, usporedivu tržišnu nabavnu vrijednost treba procijeniti. Kada se usporediva tržišna vrijednost treba procijeniti, kao temelj mogu poslužiti ranije procijenjene vrijednosti ili prodajne cijene za izuzeta ili uložena dobra. Ako su cijene istih ili sličnih dobara porasle ili pale, te činjenice treba uzeti u obzir prilikom nove procjene. Ako se korisnost nekog dobra smanji, to treba uzeti u obzir prilikom otpisa. Ponekad, u slučajevima kada se tržišna cijena dobara koja nisu nova, već rabljena, ne može ili ne može pouzdano utvrditi, a njima se ne trguje ili se trguje rijetko, u procjeni vrijednosti se polazi od tržišne cijene za nova dobra, pri tome se uzima u obzir potrošenost izuzetog ili uloženog dobra. Ako dobro ima ograničeni vijek trajanja, njegova vrijednost može se umanjiti s obzirom na okolnost da mu istječe ili je već istekao vijek trajanja. Nije nužno da procjenu odrađuju vještaci koji su specijalizirani za pojedine vrste imovine, no kada je riječ o značajnijim iznosima praktična iskustva pokazuju da je takav postupak procjene poželjno provesti.

Nakon što je određena imovina unesena u Popis dugotrajne imovine izdaci otpisa (amortizacije) priznaju se kao poslovni izdaci na način i prema propisanim stopama kojim se uređuje porez na dobit. Trošak (izdatak) amortizacije predmeta dugotrajne imovine priznaje se u porezni rashod od prvoga dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu. Amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine priznaje se kao rashod u svoti obračunanoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa navedenih u članku 12. stavku 5. Zakona o porezu na dobit. Kada se utvrđuju stope amortizacije polazi se temeljno od vijeka upotrebe. Vijekom upotrebe smatra se razdoblje za koje se očekuje da će se imovina koristiti u poslovne svrhe. Prema utvrđenom vijeku upotrebe izračunava se stopa amortizacije. Ta stopa tada se uspoređuje sa stopama koje su navedene u Zakonu o porezu na dobit. Kako Zakon o porezu na dobit navodi, te stope mogu se podvostručiti, ali se mogu i primjenjivati niže od osnovnih navedenih u Zakonu o porezu na dobit. Ako porezni obveznik obračunava amortizaciju u svoti nižoj od porezno dopustive, tako obračunana amortizacija smatra se i porezno priznatim rashodom.

Tablica 1.: Godišnje amortizacijske stope za pojedine grupe dugotrajne imovine

Imovina	Vijek trajanja	Stopa	Dvostruka stopa
građevinski objekti i brodovi (>1000 BRT)	20	5%	10%
osnovno stado, osobni automobili	5	20%	40%
nemat. im., oprema, vozila (osim osobnih automobila), mehanizacija	4	25%	50%
računala, rač. oprema i programi, mobilni telefoni i oprema za računalne mreže	2	50%	100%
ostala nespomenuta imovina	10	10%	20%

Amortizaciji ne podliježe zemljište, šuma i slična obnovljiva prirodna bogatstva, financijska imovina, spomenici kulture te umjetnička djela.

Primjer 1.: Obrtnik koji vodi poslovne knjige unosi zemljište s gospodarskom zgradom u popis dugotrajne imovine

Poslovni događaj rastavljen po koracima:

1. Procjena vrijednosti zemljišta i procjena vrijednosti gospodarske zgrade.
2. Donošenje zapisnika o unosu imovine u popis dugotrajne imovine.
3. Procjena vijeka upotrebe i utvrđivanje stope amortizacije.

Vrijednost zemljišta procijenjena je na 900.000,00 (poljoprivredno 500.000,00 i građevinsko 400.000,00 kuna), a vrijednost gospodarske zgrade na 1.500.000,00 kuna.

Ime i prezime
Adresa

Zapisnik o ulaganju imovine

Na temelju članaka 28. do 38. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16,) i članka 37. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. i 128/17.), donosim odluku o unosu osobne imovine u djelatnost.
Osobna imovina koja se unosi je:

1. Poljoprivredno zemljište ukupne površine 20.000 m^2 i vrijednosti 500.000,00 kuna
2. Građevinsko zemljište ukupne površine 2.350 m^2 i vrijednosti 400.000,00 kuna
3. Gospodarska zgrada površine 800 m^2 i vrijednosti 1.500.000.

Poljoprivredno zemljište, građevinsko zemljište i gospodarska zgrada predaju se u upotrebu s danom sastavljanja ovog zapisnika.

Mjesto, datum
Potpis
Prilog: Elaborat o procjeni

Slika 1.: Primjer zapisnika o unosu u dugotrajnu imovinu

Kod procjene vijeka upotrebe imovine potrebno je voditi računa o ostatku vrijednosti na kraju vijeka upotrebe, zatvaranju djelatnosti ili sličnom slučaju. Ako se vijek upotrebe podcijeni, vrlo često se događa da se pri zatvaranju djelatnosti, izuzimanju ili prodaji javljaju vrlo velike obveze poreza na dohodak po osnovi utvrđivanja godišnjeg rezultata. Razlog tome je što su kroz razdoblja vijeka upotrebe korištene stope amortizacije koje nisu realne za određenu vrstu imovine. Posebno je to izraženo kod građevinskih objekata čija vrijednost vrlo malo ili gotovo ništa ne pada kroz vijek upotrebe. S druge strane, strojevi, elektronička oprema, namještaj i slične vrste imovine nakon određenog vremenskog razdoblja više nemaju značajnu vrijednost koja može u slučajevima izuzimanja, prodaje ili zatvaranja djelatnosti dovesti samog obrtnika u problem da nema financijskih sredstava za podmiriti nastali porez. Važno je pri procjeni vijeka upotrebe voditi računa o tome da vrlo često kod građevinskih objekata izdatak amortizacije ispadne kao odgađanje plaćanja tekućih poreza koji tada zbog tržišne vrijednosti takve imovine u slučaju izuzimanja, prodaje ili zatvaranja djelatnosti dospijeva odjednom. Također, u praksi se često događaju slučajevi kada se amortizacija obračuna u Popisu dugotrajne imovine, a ne evidentira se u izdatke, primjerice iz razloga jer bi tada bio iskazan gubitak. Takav način postupanja pri obračunu dohotka nikako ne se ne smije primjenjivati jer se u budućim razdobljima, u trenutku izuzimanja, zatvaranja djelatnosti ili prodaje gubi neamortizirani iznos te imovine koji se smatra izdatkom u slučaju otuđenja te imovine. U takvim slučajevima kada bi rezultat zbog amortizacije mogao završiti u gubitku, može se promijeniti vijek upotrebe dugotrajne imovine i na taj način smanjiti stopa amortizacije. Takav postupak je u potpunosti opravdan, jer

ako je dohodak od obavljanja djelatnosti vrlo mali, nije ni moguće zamijeniti imovinu iz rezultata poslovanja što bi zapravo trebao biti jedan od osnovnih razloga obračuna amortizacije kroz vijek upotrebe kako bi se na taj način „sačuvala“ sredstva za kupnju nove imovine za obavljanje djelatnosti.

3. IZUZIMANJA DUGOTRAJNE IMOVINE IZ DJELATNOSTI OPOREZIVE POREZOM NA DOHODAK

Izuzimanjima se smatraju sve vrijednosti koje porezni obveznik izuzme iz radnje, obrta ili drugog oblika samostalne djelatnosti za svoje potrebe, potrebe svoga domaćinstva ili druge potrebe koje nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti i smatraju se poslovnim primicima u trenutku kada su izuzeti. Kako ne bi došlo do miješanja pojmova, izuzimanjima za ove potrebe ne smatraju se izuzimanja za privatne potrebe članova trgovačkih društava te izuzimanja fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje utvrđuju dobit i plaćaju porez na dobit, jer se ta izuzimanja oporezuju kao dohodak od kapitala prema članku 66. Zakona. Izuzimanja mogu biti u obliku financijske imovine (novca i drugo), robe, proizvoda, korištenja drugih dobara i usluga. Izuzimanja u obliku financijske imovine ne utječu na dohodak od samostalne djelatnosti. Sva izuzimanja koja nisu u obliku financijske imovine procjenjuju se prema usporedivoj tržišnoj vrijednosti. Uz navedene vrste izuzimanja izuzimanjima se smatraju i manjkovi, kalo, rastep, kvar i lom iznad visine utvrđene aktom nadležne komore.

Vrijednost izuzimanja utvrđuje se na isti način kao što je to i kod ulaganja.

Temeljem članka 31. stavka 3. Zakona o porezu na dohodak u primitke prilikom izuzimanja ulazi tržišna vrijednost : *...“ (3) U poslovne primitke ulaze i primici ostvareni od prodaje i izuzimanja stvari i prava koja služe za obavljanje samostalne djelatnosti i koja se vode ili su se trebala voditi u popisu dugotrajne imovine, kao i primici ostvareni od otuđenja ili likvidacije djelatnosti. Ako stjecatelj cijele djelatnosti nastavlja poduzetničku djelatnost, primici od otuđenja se ne oporezuju ako je osigurano kasnije oporezivanje skrivenih pričuva...“*, a u izdatke ulazi neotpisana vrijednost dugotrajne imovine kako je navedeno u članku 32. stavku 2. istog zakona: ... *„U poslovne izdatke ulaze i knjigovodstvene vrijednosti pojedinačno ili ukupno prodanih ili izuzetih dobara dugotrajne imovine koja su se vodila ili trebala voditi u popisu dugotrajne imovine.*

Kod izuzimanja uz utvrđivanje tržišne vrijednosti potrebno je voditi računa još i o potencijalnoj obvezi poreza na dodanu vrijednost. Kada se provjerava potencijalna obveza PDV-a prilikom izuzimanja potrebno je provjeriti nekoliko činjenica:

1. Je li imovina koja se izuzima unesena u ranijim razdobljima po zapisniku o ulaganju osobne imovine?
2. Jesu li na imovini nakon unosa po zapisniku učinjena značajna ulaganja (više od 50% prodajne vrijednosti unutar dvije godine) i prilikom ulaganja odbijen PDV?
3. Je li imovina koja se izuzima nabavljena u okviru obavljanja djelatnosti i prilikom nabave je odbijen PDV?Ako je imovina unesena u ranijim razdobljima po zapisniku o ulaganju osobne imovine tada se ona izuzima bez obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost prilikom izuzimanja. Ako je imovina koja se izuzima nabavljena u okviru obavljanja djelatnosti tada se mogu javiti nekoliko slučajeva:
   1. Slučaj je kada je imovina nabavljena u okviru obavljanja djelatnosti, odbijen je pretporez pri nabavi tada se pri izuzimanju mora zaračunati porez na dodanu vrijednost, osim kod nekretnina, ako je od prvog nastanjenja prošlo više od 2 godine. U tom se slučaju nekretnina može izuzeti kao oslobođena PDV-a temeljem članka 40. stavka 1. točke j) uz obvezan ispravak iskorištenog pretporeza ako od dana nabave nije proteklo više od 10 godina.
   2. Ako je imovina nabavljena u okviru obavljanja djelatnosti, odbijen je pretporez, ali je u nekom od razdoblja prije izuzimanja porezni obveznik prestao biti obveznikom PDV-a i prešao je na oporezivanje po čl. 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednosti (Nar. nov., br. 79/13., 85/13. - ispravak, 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., 1/17., 41/17., 128/17.), tada je u razdoblju kada je prestao biti obveznikom PDV-a bilo potrebno provesti postupak ispravka pretporeza prema članku 64. Zakona odnosno prema članku 140. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost vodeći računa o godišnjem iznosu ispravka pretporeza koji iznosi 1/5 za gospodarska dobra odnosno 1/10 iznosa pretporeza za nekretnine.
   3. Ako je imovina nabavljena u razdoblju kada porezni obveznik nije bio u sustavu PDV-a, a kasnije je to postao, prilikom izuzimanja dužan je zaračunati PDV na tu imovinu. U tom slučaju, prilikom ulaska u sustav PDV-a, porezni obveznik odbija neiskorišteni dio pretporeza (godišnje po 1/5 za gospodarska dobra i 1/10 za nekretnine ako je na njih bio obračunat PDV u trenutku nabave, vodeći računa o razdoblju nabave. Ukupno vrijeme proteklo od nabave gospodarskih dobara ne smije biti duže od 5 godina, a za nekretnine 10 godina. U tom se razdoblju ostvaruje pravo na odbitak petine ili desetine ukupno iskazanog PDV-a koji se početno nije mogao odbiti.
   4. Ako je imovina unesena na temelju zapisnika o ulaganju, a od prvog nastanjenja je proteklo više od dvije godine i na njoj su u razdoblju od dvije godine prije godine izuzimanja izvršena ulaganja u vrijednosti više od 50% sadašnje tržišne vrijednosti tada je prilikom izuzimanja potrebno obračunati PDV na tržišnu vrijednost.
   5. Ako je imovina unesena na temelju zapisnika o ulaganju, a od prvog nastanjenja je proteklo više od dvije godine i ulaganja nisu izvršena unutar dvije godine od godine izuzimanja tada se prilikom izuzimanja postupa na način kao što je opisano u točki 1.

O navedenom se izjasnilo i Ministarstvo financija u mišljenju od 31. 5. 2016. godine:

...“ Broj: 410-19/16-01/99 od 31. 5. 2016.

Podnositelj upita iz dostavnog popisa postavio je upit o poreznom tretmanu izuzimanja nekretnine iz samostalne djelatnosti. U upitu se navodi da je porezni obveznik upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) te da je obveznik poreza na dobit. Navodi se da je nekretnina nabavljena 2001. godine za 83.000,00 DEM te da je plaćen porez na promet nekretnina. Nadalje, navodi se da je tijekom 2002. izvršena adaptacija pri čemu je korišten odbitak pretporeza, a nabavna vrijednost ulaganja iznosila je 1.000.000,00 kn. Obzirom da je namjera 2016. godine izuzeti navedenu nekretninu iz dugotrajne imovine i prenijeti ju na nositelja samostalne djelatnosti, postavlja se pitanje podliježe li to izuzimanje oporezivanju PDV-om, jer je od datuma korištenja pretporeza proteklo više od 10 godina ili je oporezivo porezom na promet nekretnine te je li potrebno podnijeti obrazac u slučaju oporezivanja.

Predmet oporezivanja PDV-om je sukladno čl. 4. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13.,

148/13., 153/13. i 143/14.), (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) isporuka dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

Prema odredbama čl. 7. st. 3. Zakona o PDV-u isporukom dobara uz naknadu smatra se korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili za privatne potrebe njegovih zaposlenika, ako raspolažu njima bez naknade ili ih općenito koriste u druge svrhe osim za potrebe obavljanja djelatnosti poreznog obveznika, a za ta je dobra ili njihove dijelove u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez.

Sukladno odredbama čl. 40. st. 1. t. j) i k) Zakona o PDV-u plaćanja PDV-a oslobođena je isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine te isporuka zemljišta, osim građevinskog zemljišta.

Nadalje, prema odredbama čl. 4. Zakona o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97., 26/00., 127/00., 153/02., 22/11. i 143/14.), predmet oporezivanja je promet nekretnina. Prometom nekretnina, u smislu Zakona o porezu na promet nekretnina, smatra se svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj. Stjecanjem nekretnina smatra se kupoprodaja, zamjena, nasljeđivanje, darovanje, unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva, stjecanje dospjelošću, stjecanje nekretnina u postupku likvidacije ili stečaja, stjecanje na temelju odluka suda ili drugog tijela te ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba.

Prema odredbama čl. 5. Zakona o porezu na promet nekretnina, prometom nekretnina, u smislu toga Zakona, ne smatra se stjecanje nekretnina na koje se plaća PDV.

Slijedom navedenog, izuzimanje nekretnine iz poslovne u privatnu imovinu nositelja samostalne djelatnosti smatra se isporukom sukladno odredbama čl. 7. st. 3. Zakona o PDV-u. Obzirom da je, prema navodima iz upita, nekretnina korištena više od dvije godine, isporuka te nekretnine oslobođena je plaćanja PDV-a sukladno odredbama čl. 40. st. 1. t. j) Zakona o PDV-u. Ako je razdoblje za ispravak odbitka pretporeza od 10 godina proteklo, nema osnove za ispravak prema odredbama čl. 65. Zakona o PDV-u.

Nadalje, obrt nije ni pravna ni fizička osoba, već predstavlja samostalno i trajno obavljanje dopuštenih djelatnosti, stoga ne može biti sudionik obveznog odnosa ni nositelj prava i obveza iz takvog odnosa. Sukladno tome, izuzimanjem nekretnine iz samostalne djelatnosti u konkretnom slučaju nije došlo do prometa nekretnina prema odredbama čl. 4. Zakona o porezu na promet nekretnina te nositelj samostalne djelatnosti nema obvezu plaćanja poreza na promet nekretnina.

Međutim, napominjemo da je u slučaju izuzimanja imovine potrebno uzeti u obzir posebne odredbe propisa o porezu na dohodak te da je u konkretnom slučaju radi utvrđivanja obveze poreza na dohodak po osnovi izuzimanja i obveze poreza na dobit bitno utvrditi tržišnu vrijednost predmeta izuzimanja.

Primjer 2: Donošenje odluke o izuzimanju iz dugotrajne imovine

Poslovni događaj kod izuzimanja rastavljen po koracima:

1. Procjena vrijednosti zemljišta i procjena vrijednosti gospodarske zgrade.
2. Donošenje zapisnika o izuzimanju dugotrajne imovine koja se vodi u Popisu dugotrajne imovine.
3. Utvrđivanje neamortiziranog iznosa dugotrajne imovine.
   - Poljoprivredno zemljište – neamortizirani iznos jednak nabavnoj vrijednosti
   - Građevinsko zemljište - neamortizirani iznos jednak nabavnoj vrijednosti
   - Gospodarska zgrada – neamortizirani iznos je: 1.035.000,00 kuna.
4. Utvrđivanje postoji li obveza obračuna PDV-a prilikom izuzimanja
   - U slučaju postojanja obveze izračun PDV-a, provođenje kroz knjigu IRA i zaduženje u PDV obrascu.
5. Evidentiranje u poslovnim knjigama primitka u visini utvrđene tržišne vrijednosti izuzete dugotrajne imovine i izdatka u visini neotpisane (neamortizirane) vrijednosti dugotrajne imovine.

Obrt za obavljanje djelatnosti prerade plastike, vl. ime i prezime
Adresa:
OIB:

Zapisnik o izuzimanju imovine

Na temelju članaka 28. do 38. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16.) i članka 36. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. i 128/17.), donosim odluku o izuzimanju dugotrajne imovine upisane u Popis dugotrajne imovine obrta.

Dugotrajna imovina koja se izuzima je:

1. Poljoprivredno zemljište ukupne površine 20.000 m^2 i vrijednosti 500.000,00 kuna
2. Građevinsko zemljište ukupne površine 2.350 m^2 i vrijednosti 400.000,00 kuna
3. Gospodarska zgrada površine 800 m^2 i vrijednosti 1.500.000.

Poljoprivredno zemljište, građevinsko zemljište i gospodarska zgrada u popis dugotrajne imovine uneseni su zapisnikom prilikom početka obavljanja djelatnosti iz osobne imovine nositelja djelatnosti.

Mjesto, datum
Potpis
Prilog: Elaborat o procjeni

Slika 2.: Zapisnik o izuzimanju dugotrajne imovine

Kako je iz provjere vrijednosti neamortiziranog iznosa gospodarske zgrade vidljivo, neamortizirani iznos je: 1.035.000,00 kuna, procijenjena tržišna vrijednost je 1.500.000,00 kuna. Utjecaj koji će se ovdje javiti na oporezive primitke je 465.000,00 kuna. Taj iznos može znatno utjecati na poreznu osnovicu, ako u godini u kojoj se izuzimanje provodi nije ostvaren značajniji gubitak ili postoje troškovi kojima bi se ostvario značajan gubitak. Iz ovog primjera također dolazimo do zaključka da je prilikom obračuna amortizacije na nekretnine (posebno ako se koriste više stope) stvorena skrivena rezerva koja se oporezuje prilikom prestanka djelatnosti, izuzimanja ili prodaje.

4. ULAGANJE OSOBNE IMOVINE U DJELATNOST OPOREZIVU POREZOM NA DOBIT

Osoba koja obavlja djelatnost obrta i s obrtom izjednačenu djelatnost, djelatnost slobodnih zanimanja odnosno samostalnu djelatnost ili djelatnost poljoprivrede i šumarstva može zbog određenih uvjeta ili dobrovoljno, biti oporezivana porezom na dobit umjesto porezom na dohodak. U biti radi se i dalje o jednoj osobi čija je djelatnost oporeziva umjesto porezom na dohodak porezom na dobit. Posljedično tome što se oporezuje dobit, razlikuje se i vođenje poslovnih knjiga takve osobe i umjesto pravila iz poreza na dohodak primjenjuju se pravila definirana Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/2015.) i takva osoba vodi dvojno

knjigovodstvo u skladu sa Zakonom o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15., 134/15., 120/16.).

Obzirom da se radi o vođenju dvojnog knjigovodstva, svaka aktivnost rezultira promjenom na aktivi i pasivi.

Kada je riječ o ulaganju tada dolazi do promjene u vidu povećanja aktive u visini tržišne vrijednosti (koja se u ovom slučaju prema HSFI smatra nabavnom vrijednošću) i povećanja pasive u vidu povećanja kapitala obrtnika. Kapitalom obrtnika smatra se razlika između imovine i obveza u trenutku promjene metode oporezivanja s dohotka na dobit. Taj kapital obrtnika je računovodstvena kategorija i njegova vrijednost varira u ovisnosti o aktivnosti osobe koja obavlja djelatnost. Primjerice, kapital se povećava kada se ulažu određene vrijednosti imovine (kratkotrajne i dugotrajne) ili se smanjuje kada se izuzimaju određene vrijednosti.

Primjer 3.: Ulaganje osobne imovine u djelatnost koja se oporezuje porezom na dobit

Poslovni događaj rastavljen po koracima:

1. Procjena vrijednosti zemljišta i procjena vrijednosti gospodarske zgrade.
2. Donošenje zapisnika o unosu imovine u popis dugotrajne imovine.
3. Procjena vijeka upotrebe i utvrđivanje stope amortizacije.
4. Knjiženje u poslovnim knjigama.

Ime i prezime
Adresa

Zapisnik o ulaganju imovine

Na temelju odluke nositelja djelatnosti i članaka 5. i 12. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16.) i članka 22. Pravilnika 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., 1/17., 2/18.), sastavlja se ovaj zapisnik o unosu imovine u poslovne knjige s ciljem obavljanja djelatnosti navedenom imovinom.

Osobna imovina koja se unosi je:

1. Poljoprivredno zemljište ukupne površine 20.000 m^2 i vrijednosti 500.000,00 kuna
2. Građevinsko zemljište ukupne površine 2.350 m^2 i vrijednosti 400.000,00 kuna
3. Gospodarska zgrada površine 800 m^2 i vrijednosti 1.500.000 kuna.

Poljoprivredno zemljište, građevinsko zemljište i gospodarska zgrada predaju se u upotrebu s danom sastavljanja ovog zapisnika.

Mjesto, datum
Potpis
Prilog: Elaborat o procjeni

Slika 3.: Zapisnik o ulaganju osobne imovine u djelatnost koja je oporezivana porezom na dobit

Tablica 2.: Knjiženje unosa osobne imovine

Red. br.	Opis	Konto		Iznos
		Duguje	Potražuje	
1.	Imovina u pripremi – građevinski objekti	0250		1.500.000,00
	Imovina u pripremi – poljoprivredno zemljište	0150		500.000,00
	Imovina u pripremi – građevinsko zemljište	0150		400.000,00
	Kapital obrtnika		9100	2.400.000,00
2.	Građevinski objekti - Zgrade, skladišta i silosi, sušione, hladnjače i sl.	0201		1.500.000,00
	Imovina u pripremi – građevinski objekti		0250	1.500.000,00
	Poljoprivredna zemljišta	0100		500.000,00
	Imovina u pripremi – poljoprivredno zemljište		0150	500.000,00
	Građevinska zemljišta pod objektima	0102		500.000,00
	Imovina u pripremi – građevinsko zemljište		0150	400.000,00

Amortizacija ovako unesene dugotrajne imovine obračunava se na isti način kao i kod kupnje ili nekog drugog oblika stjecanja.

5. IZUZIMANJA DUGOTRAJNE IMOVINE IZ DJELATNOSTI OPOREZIVE POREZOM NA DOBIT

Kao što je to i kod djelatnosti oporezive porezom na dohodak u tijeku poslovanja ili prilikom zatvaranja djelatnosti, promjene djelatnosti ili u određenim drugim slučajevima može doći do potrebe za izuzimanjem određene imovine iz djelatnosti. Obzirom da djelatnosti oporezive porezom na dobit primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dobit, Zakona o računovodstvu i Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja prilikom poslovnog događaja izuzimanja nužno je poštivati određena pravila knjigovodstvenog evidentiranja kakva se primjenjuju prilikom prodaje dugotrajne imovine.

Također, prilikom izuzimanja potrebno je voditi računa o mogućoj obvezi obračuna PDV-a na imovinu koja se izuzima, na isti način kao i kod djelatnosti koja se oporezuje porezom na dohodak kako je u naslovu 3. opisano.

S druge strane, potrebno je voditi računa i o odredbama članka 64. i članka 66. Zakona o porezu na dohodak koji definiraju određene slučajeve izuzimanja. Člankom 64. Zakona o porezu na dohodak navedeno je da se: *„… Dohotkom od kapitala smatraju se primici po osnovi kamata, izuzimanja imovine i korištenja usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja, kapitalni dobici, udjeli u dobiti ostvareni dodjelom ili opcijskom kupnjom vlastitih dionica, dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu, a koji su ostvareni u poreznom razdoblju…“*,a člankom 66.: *„…Izuzimanjima imovine i korištenjem usluga iz članka 64. stavka 1. ovoga Zakona smatraju se izuzimanja imovine i korištenje usluga od strane članova trgovačkih društava za njihove privatne potrebe (skrivene isplate dobiti) izvršeni tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja te izuzimanja fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost iz članka 29. ovoga Zakona od koje se plaća porez na dobit…“*

Prema cjelokupnom zakonodavnom okviru moguće je nekoliko postupanja prilikom izuzimanja imovine iz djelatnosti koja je oporeziva porezom na dobit:

1. Prilikom izuzimanja nema dostatnog kapitala (kapitala pri prijelazu oporezivanja s dohotka na dobit i zadržane dobiti) samostalne djelatnosti i cjelokupna vrijednost izuzimanja s mogućim porezom na dodanu vrijednost smatra se neto iznosom na koji se preračunatom stopom dodaje porez na dohodak od kapitala po stopi 36%, a koji se uvećava za možebitni prirez.
2. Prilikom donošenja odluke o izuzimanju ima dovoljno kapitala samostalne djelatnosti kako bi se izuzimanje moglo provesti. U tom slučaju, ako je riječ o kapitalu koji je nastao pri promjeni metode oporezivanja ili je nastao unosima imovine pri izuzimanju ne nastaje porezna obveza poreza na dohodak.

3. Prilikom donošenja odluke o izuzimanju ima dostatne zadržane dobiti u kojem se slučaju tada donosi odluka o isplati dobiti i plaća se porez na dohodak od kapitala po stopi od 12% uvećan za možebitni prirez.
4. Kombinacija navedenoga u točkama 1. do 3.

Primjer za slučaj 1.: Obveznik poreza na dobit koji obavlja samostalnu djelatnost izuzima dugotrajnu imovinu tržišne vrijednosti 100.000,00 kuna – u primjeru tržišna vrijednost za 30.000,00 kuna je veća od knjigovodstvene.

Tablica 3.: Izračun poreza na dohodak od kapitala prilikom izuzimanja

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Tržišna vrijednost	100.000,00
2.	PDV – 25%	25.000,00
3.	Neto iznos za utvrđivanje dohotka od kapitala (tržišna vrijednost uvećana za PDV ako postoji obveza obračuna)	125.000,00
4.	Iznos poreza na dohodak od kapitala od 36% i prireza (18% - primjer Zagreba) – koeficijent: neto x 1,73852568 = 217.315,71 – bruto osnovica	92,315,71

Tablica 4.: Prikaz knjiženja izuzimanja

Red. br.	Opis	Konto		Iznos
		Duguje	Potražuje	
1.	Postrojenja i oprema – p.s.	021		150.000,00
	Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme – p.s.		029	80.000,00
	Ukidanje priznavanja dugotrajne imovine		021	150.000,00
	Ukidanje ispravka vrijednosti	029		80.000,00
	Rashodi od priznavanja dugotrajne imovine	730		70.000,00
2.	Isporuke dobara i usluga u RH po općoj stopi (25%)		2820	25.000,00
	Obveze za porez na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja		2620	78.233,65
	Obveze za prirez porezu na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja		2621	14.082,05
	Zadržana dobit, preneseni gubitak, dobit ili gubitak tekuće godine	94		117.315,70

Primjer za slučaj 2.: Obveznik poreza na dobit koji obavlja samostalnu djelatnost donosi odluku o izuzimanju (povlačenju iz korištenja za poslovne svrhe) ranije unesenog poljoprivrednog zemljišta. Tržišna vrijednost poljoprivrednog zemljišta je 300.000,00 kuna. Knjigovodstvena vrijednost jednaka je tržišnoj.

Tablica 5.: Prikaz knjiženja povlačenja – izuzimanja

Red. br.	Opis	Konto		Iznos
		Duguje	Potražuje	
1.	Poljoprivredno zemljište – p.s.	0100		300.000,00
	Kapital obrtnika – p.s.		910	700.000,00
2.	Iskazivanje terećenja nositelja djelatnosti – ostala potraživanja	168		300.000,00
	Ukidanje priznavanja poljoprivrednog zemljišta		0100	300.000,00
	Ukidanje terećenja nositelja djelatnosti – ostala potraživanja		168	300.000,00
	Kapital obrtnika	910		300.000,00

Primjer za slučaj 3.: Obveznik poreza na dobit koji obavlja samostalnu djelatnost donosi odluku o izuzimanju (povlačenju iz korištenja za poslovne svrhe) ranije unesenog poljoprivrednog zemljišta. Tržišna vrijednost poljoprivrednog zemljišta je 400.000,00 kuna. Knjigovodstvena vrijednost unesenog zemljišta je 300.000,00 kuna.

Tablica 6.: Prikaz knjiženja povlačenja – izuzimanja

Red. br.	Opis	Konto		Iznos
		Duguje	Potražuje	
1.	Poljoprivredno zemljište – p.s.	0100		300.000,00
	Zadržana dobit – p.s.		940	700.000,00
2.	Iskazivanje terećenja nositelja djelatnosti – ostala potraživanja	168		400.000,00
	Ukidanje priznavanja poljoprivrednog zemljišta		0100	300.000,00
	Prihodi od prestanka priznavanja dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine		780	100.000,00
3.	Odluka o isplati dobiti		240	465.983,22
	Zadržana dobit	940		465.983,22
	Obveze za porez na dohodak od kapitala po osnovi isplate dobiti		2620	55.917,99
	Obveze za prirez porezu na dohodak od kapitala po osnovi isplate dobiti		2621	10.065,23
	Odluka o isplati dobiti	240		65.983,22
	Zatvaranje terećenja nositelja djelatnosti		168	400.000,00
	Odluka o isplati dobiti	240		400.000,00

6. ZAKLJUČAK

Fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost, ako vode poslovne knjige mogu biti oporezivane porezom na dohodak ili porezom na dobit. Znatno je jasnije uređeno pitanje oporezivanja porezom na dohodak fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost i vode poslovne knjige. S druge strane, iznimno složeno porezno i računovodstveno praćenje javlja se kod obveznika poreza na dobit fizičke osobe koja obavlja samostalnu djelatnost. Razlog tome leži u činjenici da se u prometu pojavljuju kao fizičke osobe koje obavljaju djelatnost kojima se rezultat utvrđuje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja i porez se utvrđuje primjenom odredbi o oporezivanju dobiti. Kako su dužni primjenjivati navedene standarde financijskog izvještavanja i odredbe Zakona o porezu na dobit, postoji velika terminološka neujednačenost koja izaziva nejasnoće i nedoumice.

Prema određenim stajalištima, kada je riječ o izuzimanju imovine na temelju zapisnika riječ je o dohotku od kapitala kako je opisano člankom 66. Zakona o porezu na dohodak. Takvo postupanje dovodi do iznimno velikog poreznog opterećenja, a zapravo nije riječ o izuzimanjima koja se izjednačuju sa skrivenim isplatama dobiti. Ovaj način primjenjivao bi se u slučaju kada nema dostatnog kapitala samostalne djelatnosti ni zadržane dobiti, a izuzimanje se provede. U članku su prikazani modeli izuzimanja imovine iz djelatnosti koja je oporeziva porezom na dohodak i porezom na dobit i iznesena mišljenja o određenim postupanjima kod sustava oporezivanja dohotka i sustava oporezivanja dobiti.

Mr. sc. MILJENKA CUTVARIĆ
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 657.2

Cvjećarski obrt - poslovne knjige i evidencije

Poslovanje trgovine na malo cvijećem uređeno je Zakonom o trgovini i Zakonom o zaštiti potrošača. Trgovinu na malo cvijećem može obavljati za to registriran trgovac koji posluje kao obrt ili trgovačko društvo, a prema istim uvjetima cvijeće na malo mogu prodavati i proizvođači cvijeća (proizvodni obrt, trgovačko društvo, zadruga i obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo). Trgovci na malo cvijećem bilo da prodaju cvijeće kao trgovačku robu ili iz vlastite proizvodnje, moraju osigurati evidenciju o kretanju robe s obvezom osiguravanja podataka o stanju robe. Autorica u članku piše o evidencijama i poreznim obvezama cvjećarskog obrta te OPG-a koji prodaje cvijeće vlastite proizvodnje. U članku se ukazuje i na obveze vezane za primjenu Zakona o zaštiti potrošača

1. UVOD

Trgovinu na malo cvijećem mogu obavljati:

- pravne i fizičke osobe registrirane za obavljanje trgovine na malo cvijećem
- pravne ili fizičke osobe registrirane za obavljanje proizvodnje cvijeća, kada svoje proizvode prodaju na malo
- obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo (OPG) upisano u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava u skladu sa Zakonom o poljoprivredi[1], kada svoje poljoprivredne proizvode prodaje na malo izvan prodavaonica i to na:
  - o tržnicama na veliko
  - o štandovima i klupama na tržnicama na malo
  - o na štandovima i klupama izvan tržnica na malo[2]
  - o pokretnom prodajom
  - o prigodnom prodajom (sajmovi, izložbe i sl.)
  - o u proizvodnim objektima obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva.

Navedene pravne i fizičke osobe moraju za obavljanje trgovine ispunjavati propisane uvjete iz članka 12. Zakona o trgovini[3], što znači da moraju posjedovati rješenje o ispunjavanju uvjeta za obavljanje djelatnosti trgovine.

Prostor u kojemu se obavlja trgovina na malo cvijećem mora udovoljavati minimalnim tehničkim uvjetima propisanim *Pravilnikom o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica.*[4]

Ako trgovci prodaju cvijeće izvan prodavaonice, to mogu obavljati samo na mjestima namijenjenim za prodaju izvan prodavaonica.

Djelatnost trgovine na malo cvijećem registrira se prema Odluci o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007.,[5] pod šifrom:

47.7. Trgovina na malo ostalom robom u specijaliziranim prodavaonicama

47.76. Trgovina na malo cvijećem, sadnicama, sjemenjem, gnojivom, kućnim ljubimcima i hranom za kućne ljubimce u specijaliziranim prodavaonicama.

Proizvođač cvijeća koji prodaje cvijeće iz vlastite proizvodnje ne mora biti posebno registriran za trgovinu na malo, ali maloprodajno mjesto (prodavaonica) mora imati rješenje o udovoljavanju minimalnim tehničkim uvjetima propisanim za specijalizirane prodavaonice. Međutim, ako proizvođač cvijeća prodaje cvijeće vlastite proizvodnje oblikovano u bukete, aranžmane ili vijence trebao bi biti registriran kao cvjećar aranžer (šifra djelatnosti 96.09.01. - *Cvjećarsko aranžerske usluge*).

Prema čl. 15. Zakona o trgovini osobe koje su zaposlene u trgovačkom društvu ili obrtu registriranom za obavljanje djelatnosti trgovine na radnom mjestu prodavača ili trgovačkog poslovođe, moraju imati najmanje završeno srednje obrazovanje u trogodišnjem trajanju. Naime, stupanjem na snagu izmjena i dopuna Zakona o trgovini (Nar. nov., br. 114/11.), tj. 15. listopada 2011. **prestao je važiti** popis vezanih i povlaštenih obrta prema Pravilniku o vezanim i povlaštenim obrtima i načinu izdavanja povlastice[6] **u dijelu koji se odnosi na stručnu spremu pod G. Trgovina na veliko i na malo.** Međutim, ako se radi o obrtniku koji je registriran za obavljanje cvjećarsko-aranžerskih usluga uvjet je stručna osposobljenost prema Programu ispita o stručnoj osposobljenosti za zanimanje cvjećar aranžer (Nar. nov., br. 34/12.).

[1] Nar. nov., br. 30/15.

[2] Prodaja cvijeća na javno-prometnim površinama na štandovima i klupama izvan tržnica na malo, prodaja putem kioska, prodaja putem automata i prigodna prodaja, može se obavljati samo na mjestima koja svojom odlukom odredi predstavničko tijelo grada ili općine.

[3] Nar. nov., br. 87/08., 96/08., 116/08., 76/09., 114/11., 68/13. i 30/14.

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

[5] Nar. nov., br. 58/07. i 72/07. - ispravak.

[6] Nar. nov., br. 42/08.

2. OBVEZNE EVIDENCIJE U TRGOVINI NA MALO CVIJEĆEM

2.1. Podaci o stanju robe u prodavaonici

U trgovini na malo cvijećem trgovac pa tako i cvjećar registriran kao obrt treba osigurati evidencije propisane za djelatnost trgovine na malo. Osim evidencije i obveza propisanih propisima o trgovini, trgovac na malo cvijećem dužan se u svom poslovanju pridržavati i odredbi Zakona o zaštiti potrošača,[7] odredbi poreznih propisa o načinu izdavanja računa, evidentiranja prometa te obračuna poreza na dodanu vrijednost te odredbi drugih propisa koji uređuju djelatnost trgovine.

Zakonom o trgovini više nije propisana obveza vođenja evidencije u trgovini na malo u obliku knjige popisa.[8] Člankom 16. Zakona, propisano je da trgovac mora nadležnom inspektoru osigurati podatke o stanju robe u prodajnom objektu na temelju pisanih isprava ili elektroničkog zapisa o nastalom poslovnom događaju. Prema izmjenama Zakona o trgovini (Nar. nov., br. 30/14., koje se primjenjuju od 6. ožujka 2014.), trgovac isprave o stanju robe mora osigurati odmah po zahtjevu inspektora, dok je prema staroj odredbi čl. 16. bilo dopušteno da se podaci mogu dostaviti u roku 24 sata po zahtjevu inspektora.

Trgovac osigurava podatke o stanju robe u prodajnom objektu na temelju isprava o robi, kao što su račun dobavljača, otkupni blok, primka, zapisnik o promjeni cijena i slično. Sukladno čl. 16. Zakona o trgovini, isprave o robi u prodajnom objektu moraju imati osobito podatke o:

- imenu ili nazivu dobavljača
- broju i nadnevku isprave o zaduženju ili razduženju robe
- nazivu, mjernoj jedinici i količini robe
- prodajnoj cijeni robe
- promjeni prodajne cijene robe
- zaduženju za vlastitu robu.

Iako Zakonom o trgovini nije propisan oblik evidencije robe u prodavaonici, **većina trgovaca je zadržala evidenciju u obliku ranije propisane knjige popisa, kao najpraktičniji način osiguravanja podataka o stanju robe u maloprodajnom objektu.**

Ako trgovac na malo temeljem vlastite odluke **vodi evidenciju o nabavi i prodaji robe u obliku knjige popisa** i na taj način osigurava evidenciju o dnevnom gotovinskom prometu, tada se knjiga popisa temeljem odredbe čl. 66. st. 5. Općeg poreznog zakona[9], kao evidencija gotovinskih primitaka **treba nalaziti u prodavaonici odnosno na prodajnom mjestu (stalnom štandu).** Trgovac cvijećem koji prodaju obavlja **na povremenom prodajnom mjestu** izvan prodavaonice (primjerice, povremeni štand na prigodnom sajmu, privremeni štand na groblju za dan Svih svetih, privremeni štand na tržnici), također bi trebao temeljem čl. 66. st. 5. Općeg poreznog zakona te čl. 16. Zakona o trgovini, osigurati evidenciju o dnevnom gotovinskom prometu na mjestu na kojemu se ti primici ostvaruju.

Za obveznike poreza na dohodak člankom 46. Pravilnika o porezu na dohodak[10] propisano je **da evidenciju o primicima naplaćenim u gotovu novcu trebaju voditi u obliku knjige prometa**. Međutim, sukladno stavku 5. i 6., porezni obveznici nisu obvezni voditi knjigu prometa, ako podatke o dnevnom gotovinskom prometu osiguravaju u knjizi primitaka i izdataka ili u evidencijama propisanim drugim zakonima te ako se te evidencije vode na mjestu gdje se gotovinski primici ostvaruju. Zasada nema službenog stajališta može li knjiga popisa, koja više nije obvezna evidencija, zamijeniti knjigu prometa.

Prije stavljanja robe u prodaju trgovac treba **sastaviti ispravu o zaduženju** temeljem koje se unose podaci u evidenciju maloprodaje (u knjigu popisa ili drugi oblik evidencije). Kao isprava o zaduženju može biti:

- Primka - zaduženje ili
- Kalkulacija maloprodajne cijene.

Primka-zaduženje odnosno kalkulacija sastavlja se na temelju ulaznih isprava, a to može biti:

- ulazni račun dobavljača
- dostavnica
- otpremnica
- međuskladišnica
- otkupni blok za otkup cvijeća od OPG-a
- zapisnik o inventurnom višku robe
- zapisnik o promjeni cijene robe.

Nakon sastavljanja primke (kalkulacije) zaduženje prodajnog mjesta (u knjizi popisa ili drugoj evidenciji) provodi se istog ili najkasnije sljedećeg radnog dana.

Kalkulacija maloprodajne cijene treba sadržavati najmanje podatke o vrsti, količini i prodajnoj vrijednosti robe za koju se zadužuje knjiga popisa. Naziv robe za koju se formira maloprodajna cijena treba odgovarati nazivu robe iz računa odnosno drugog ulaznog dokumenta. Isto tako jedinica mjere u kalkulaciji odnosno primki temeljem koje se zadužuje knjiga popisa mora biti jednaka jedinici mjere naznačenoj na ulaznoj ispravi (računu, dostavnici i sl.).

Prodavaonica se zadužuje za ukupnu vrijednost robe (po maloprodajnim cijenama s uračunatim PDV-om), a formiranu maloprodajnu cijenu trgovac treba istaknuti uz robu izloženu prodaji.

Posebnost vođenja popisa robe u prodavaonici cvijećem je u tome što se cvijeće može prodavati po komadu i prodajnoj cijeni koja je utvrđena u primki-kalkulaciji odnosno po kojoj je zaduženo maloprodajno mjesto, ali isto cvijeće može biti predmet prodaje kao oblikovani buket, aranžman, vijenac i slično. Oblikovani buketi, aranžmani i vijenci najčešće se prodaju po većoj cijeni nego što je cijena pojedinačnih cvjetova. U ovom slučaju nastaje problem oko evidencije prometa u knjizi popisa zbog činjenice da je roba zadužena po jednoj, a razdužuje se po drugoj cijeni.

Ako se cijena buketa odnosno vijenaca formira tako da je ukupna prodajna cijena jednaka zbroju cijena pojedinih cvjetova korištenih pri oblikovanju, tada se knjiga popisa razdužuje za iznos prodajne vrijednosti koja je iskazana na izlaznom računu za buket, aranžman i sl. Međutim, ako je prodajna cijena buketa formirana neovisno o prodajnoj cijeni cvjetova koji su korišteni za njegovu pripremu, u ovom slučaju treba zadužiti knjigu popisa za iznos razlike u cijeni koja je ostvarena prodajom buketa, aranžmana, vijenca i sl.

Ovu evidenciju cvjećar može osigurati na jedan od načina:

1. **način** - u knjizi popisa treba stornirati zaduženje prodavaonice za svaki pojedini artikl (pojedinačno cvijeće) i za oblikovani buket sastaviti novu primku (kalkulaciju) i zadužiti prodavaonicu za novi proizvod (buket)
2. **način** - na računu kupcu iskazati pojedinačnu vrijednost prodane robe (cvijeće, zelenilo, ukrasne vrpce i sl.) po prodajnim cijenama iz knjige popisa te posebno iskazati vrijednost usluge aranžiranja. U ovom slučaju naplaćena usluga aranžiranja ne evidentira se u knjizi popisa, nego u drugoj evidenciji gotovinskih primitaka (kod obrtnika to je knjiga prometa). Kod trgovačkog društva ovaj se prihod u rekapitulaciji blagajne evidentira kao prihod od usluga.

[7] Nar. nov., br. 41/14. i 110/15.
[8] Stupanjem na snagu važećeg Zakona o trgovini, tj. od 2. kolovoza 2008. g.
[9] Nar. nov., br. 115/16.
[10] Nar. nov., br. 10/17. i 128/17.

Ako se usluga aranžiranja zaračunava kupcu posebno, to je trgovac obvezan kao poseban uvjet prodaje vidljivo istaknuti u prodavaonici kako je to propisano Zakonom o zaštiti potrošača[11]. Naime, čl. 16. st. 2. Zakona o zaštiti potrošača propisano je *"u slučaju ponude zamatanja posebnim papirom za zamatanje i dodatnim ukrasima, cijena tih proizvoda i usluge zamatanja mora biti istaknuta jasno, vidljivo i čitljivo."*

Cvjećar može za potrošni materijal koji se ne prodaje pojedinačno, nego se koristi za aranžiranje cvijeća, voditi samo evidenciju u materijalnim karticama (kod obrtnika KRM kartice) bez zaduživanja njihove vrijednosti u knjizi popisa jer se u tom slučaju ne sastavlja kalkulacija za potrošni materijal. Dakle, samo oni proizvodi koji nisu predmetom prodaje nego se koriste za aranžiranje buketa, vijenaca i aranžmana ne moraju se zaduživati u knjizi popisa, pod uvjetom da trgovac u slučaju nadzora, može dokazati da navedena roba nije predmet prodaje nego se isključivo koristi za aranžiranje.

2.2. Evidencija unaprijed izrađenih buketa

Kada cvjećar-aranžer unaprijed izrađuje bukete, aranžmane i vijence, prodavaonicu zadužuje (u knjizi popisa ili drugoj evidenciji) tako da primku-kalkulaciju sastavlja za navedene proizvode kao vlastite gotove proizvode. To znači da će nabavu cvijeća, zelenila, ukrasnih vrpci i drugih ukrasnih materijala koje koriste za pripremu spomenutih aranžiranih proizvoda evidentirati u materijalnim karticama (karticama repromaterijala).

Obveza vođenja kartica repromaterijala za obrtnike obveznike poreza na dohodak propisana je člankom 35. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak.[12]

Analitičku evidenciju materijala treba voditi i trgovac organiziran kao trgovačko društvo. Oblikovani buketi, aranžmani i vijenci vode se na mjestu proizvodnje kao gotovi proizvodi u analitičkoj evidenciji gotovih proizvoda. Kada cvjećar iz proizvodnje primi u maloprodaju bukete, aranžmane i vijence treba sastaviti primku-kalkulaciju u kojoj formira prodajnu cijenu za zaduženje knjige popisa. Isprava temeljem koje će biti sastavljena primka-kalkulacija je izdatnica za gotove proizvode (bukete, aranžmane i vijence).

Proizvođač cvijeća koji prodaje cvijeće vlastite proizvodnje kao rezano cvijeće ne mora imati posebno registriranu trgovinu na malo cvijećem. Međutim, ako prodaje cvijeće oblikovano u bukete, aranžmane, vijence, mora imati registriranu djelatnost cvjećarsko aranžerskih usluga (šifra 96.09.01 - Cvjećarsko aranžerske usluge).[13]

2.3. Obveza isticanja maloprodajne cijene i izdavanje računa

Cijena cvijeća i drugih proizvoda utvrđena u kalkulaciji odnosno primki mora se u prodavaonici odnosno na prodajnom mjestu jasno, vidljivo i čitljivo istaknuti na samom proizvodu ili na prodajnom mjestu (polici). Više nije propisana obveza uz oznaku cijene istaknuti broj i godinu primke zaduženja u kojoj je formirana maloprodajna cijena. Isto tako cvjećar koji unaprijed priprema bukete i prodaje ih kao svoj gotov proizvod mora imati na proizvodu označenu prodajnu cijenu.

Trgovac koji ne istakne maloprodajnu cijenu jasno, vidljivo i čitljivo čini prekršaj za koji je člankom 138. Zakona o zaštiti potrošača propisana kazna za obrtnika u iznosu od 5.000,00 do 15.000,00 kuna. Za isti prekršaj za pravnu osobu kazna iznosi 10.000,00 do 100.000,00 kuna odnosno 10.000,00 do 15.000,00 kuna za odgovornu osobu u pravnoj osobi.

Trgovac cvijećem obvezan je za svaku prodaju izdati račun u skladu s poreznim propisima te u skladu sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom.[14] Iznimno, a prema članku 64. Općeg poreznog zakona, nisu obvezni izdavati račune samo oni cvjećari koji prodaju cvijeće proizvedeno na vlastitom OPG-u i to kada to cvijeće prodaju izravno krajnjim potrošačima u proizvodnim objektima OPG-a odnosno na tržnicama i otvorenim prostorima (na štandovima i klupama na tržnicama na malo odnosno izvan tržnica na malo).

Sadržaj računa krajnjim potrošačima (računi za gotovinski promet, isječci vrpce ili potvrdnice iz naplatnih uređaja) propisan je člankom 63. Općeg poreznog zakona[15] i isti mora sadržavati:

1. broj i nadnevak izdavanja
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.

Sadržaj računa izdan pravnim osobama propisan je čl. 79. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.[16]

Svi oblici računa (računi drugim poreznim obveznicima i računi krajnjim potrošačima), osim podataka propisanih Zakonom o PDV-u (odnosno Općim poreznim zakonom), moraju sadržavati dodatno i podatke propisane člankom 9. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom[17] i to:

- o vrijeme izdavanja računa - sat i minuta
- o oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju
- o oznaku načina plaćanja računa - novčanice, kartica, ček, transakcijski račun, ostalo
- o ako se naplaćuje gotovinom
  - jedinstveni identifikator računa i
  - zaštitni kod izdavatelja obveznika fiskalizacije.

Primjer gotovinskog računa (s minimalnim propisanim sadržajem)

"ĐURĐICA" Cvjećarski obrt
vl. Đurđica Đurić
OIB 23456785641
Zagreb, Cvjetna bb
Račun br.: 344-1-1
Datum i vrijeme: 31. 10. 2018. 13:30

Usluga	Kol.	Cijena	Iznos
Buket „Orhideja"	1,00	60,00	60,00
Buket „Bijele ruže"	1,00	90,00	90,00
Ukupno			150,00
PDV	**Osnovica**	**Iznos poreza**	
25 %	120,00	30,00	

Obračun prema naplaćenim naknadama
Način plaćanja: Novčanice
Operater: Nela
ZKI: 582907f782a85ba6bf8c1606fb38d729
JIR: c0084a48-4310-4b7a-a227-1b0270233932

[11] Nar. nov., br. 41/14. i 110/15.
[12] Nar. nov., br. 10/17. i 128/17.
[13] Prema Odluci o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. (Nar. nov., br. 58/07. i 72/07.).
[14] Nar. nov., br. 133/12. i 115/16
[15] Nar. nov., br. 115/16.
[16] Nar. nov., br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13. i 143/14.
[17] Nar. nov., br. 133/12. i 115/16.

3. DOPUŠTENI I PREKOMJERNI GUBICI U TRGOVINI CVIJEĆEM

U prometu cvijećem mogu se javiti značajni gubici na robi pa je važno vršiti otpis cvijeća u prodavaonici u skladu s postotcima otpisa koje utvrđuje Hrvatska obrtnička komora odnosno Hrvatska gospodarska komora (za obveznike poreza na dobit).

Sukladno odredbama *Odluke o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini*[18], koju je donijela Hrvatska obrtnička komora dopuštena visina kala odnosno kvara koja se može priznati kao porezno priznati rashod bez obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost **kod trgovaca na malo cvijećem iznosi za rezano svježe cvijeće 5% odnosno za lončanice 3% u odnosu na ukupno prodanu količinu cvijeća u obračunskom razdoblju.** Isti iznosi dopuštenih gubitaka na cvijeću propisani su i *Odlukom o dopuštenom manjku s naslova kala, rastepa, kvara i loma na proizvodima u trgovini koji je donijela Hrvatska gospodarska komora,*[19] *a koju primjenjuju obrtnici obveznici poreza na dobit.* Za iznos otpisa uvenulog cvijeća koji se kreće do propisanih postotaka navedenih u Odlukama komora, u odnosu na prodanu količinu cvijeća, nema obveza obračuna PDV-a. Otpis cvijeća iznad te visine, može se priznati, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlašteni službenik Porezne uprave.

Otpis cvijeća koji je iznad dopuštenih iznosa podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost.

4. DEKLARIRANJE CVIJEĆA

Cvijeće i drugi proizvodi koji se prodaju u prodavaonici trebaju sukladno čl. 6. Zakona o zaštiti potrošača imati podatke o proizvodu. Prema navedenom članku proizvodi moraju na ambalaži, privjesnici, naljepnici ili na samom proizvodu sadržavati najmanje:

- osnovna obilježja proizvoda u mjeri koja je potrebna da bi potrošač donio odluku o kupnji
- naziv i sjedište proizvođača ili uvoznika koji ima sjedište na području EU.

Podaci o proizvodu - cvijeću, koje je izloženo prodaji bez prethodnog pakiranja moraju biti istaknuti jasno, vidljivo i čitljivo na polici odnosno na vazi u kojoj je izložen prodaji. Ako cvjećar u prodavaonici ima izložene bukete, vijence odnosno razne cvjetne aranžmane koje je unaprijed pripremio i izložio za prodaju, navedeni proizvodi moraju biti deklarirani. Primjerice, na buketu mora biti oznaka "buket" te naziv i sjedište samog cvjećara kao proizvođača ovog proizvoda.

5. PRIMJER SASTAVLJANJA PRIMKE I EVIDENCIJA O ZADUŽENJU MALOPRODAJNOG MJESTA

U nastavku se daje primjer evidencije u trgovini na malo cvijećem. U primjeru prodavaonicu se zadužuje za svu robu izloženu prodaji uključivo i zelenilo, ukrasni materijal i drugo. Za cvijeće, zelenilo i ukrasni materijal koji se oblikuje u bukete, vijence ili aranžmane razdužuje se prodavaonica (razduženje knjige popisa) i nakon izrade buketa evidentira se zaduženje za iznos maloprodajne cijene buketa u koju se svrhu sastavlja nova primka. Zbog jednostavnosti primjera umjesto kalkulacije, u primjeru prodavaonicu se zadužuje na temelju podataka sastavljenih u primki, što je kod obrtnika koji ne vodi dvojno knjigovodstvo, dovoljna isprava o zaduženju, međutim, za potrebe financijskog knjigovodstva obrtnika obveznika poreza na dobit odnosno kod trgovačkog društva treba sastaviti kalkulaciju maloprodajne cijene.

Primjer 1: Primka-zaduženje za nabavljeno cvijeće i potrošni materijal

"ĐURĐICA" Cvjećarski obrt
vl. Đurđica Đurić
OIB 23456785641
Zagreb, Cvjetna bb

PRIMKA BROJ: 138/18. od 30. 10. 2018.
Dobavljač: "Ružmarin", Zagreb, Ružmarinka bb

Red. br.	Dobavljač		Naziv robe	Jed. mj.	Količina	Prodajna cijena s porezom	Iznos prodajne vrijednosti (stupac 6 x stupac 7)
	Naziv i sjedište	Broj i datum isprave					
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Ružmarin, d.o.o., Zagreb	Rn. br. 34/18. od 30. 10. 18.	Ciklame – lončanica	Kom	30	25,00	750,00
		"	Azaleja – lončanica	Kom	50	30,00	1.500,00
		Rn. br. 35/18. od 30. 10. 18.	Ruža - crvena	Kom	30	10,00	300,00
		"	Ruža - bijela	Kom	10	15,00	150,00
		Rn. br. 36/18. od 30. 10. 18.	Suho bilje - bijeljeno	Kom	50	2,00	100,00
		Rn. br. 36/18. od 30. 10. 18.	Ukrasni papir	Arak	30	3,00	90,00
		Rn. br. 36/18. od 30. 10. 18.	Košara, mala	Kom	10	13,00	130,00
	UKUPNO						3.020,00

Robu preuzeo: Primku sastavio:

Primjer 2: Povrat robe iz prodavaonice za proizvodnju buketa

"ĐURĐICA" Cvjećarski obrt
vl. Đurđica Đurić
OIB 23456785641
Zagreb, Cvjetna bb

POVRATNICA BROJ: 70/18. od 30. 10. 2018.

Red. br.	Naziv robe	Jed. mj.	Količina	Prodajna cijena s porezom	Iznos prodajne vrijednosti (kol. 4 x kol. 5)
1	2	3	4	5	6
1.	Ruža - crvena	Kom	3	10,00	30,00
2.	Ruža - bijela	Kom	10	15,00	150,00
3.	Gerber	Kom	30	12,00	360,00
4.	Vrpca - zlatna	Metar	5	10,00	50,00
5.	Zelenilo	Kom	30	0,70	21,00
	UKUPNO				611,00

Sastavio:

[18] Nar. nov., br. 101/04.
[19] Nar. nov., br. 129/07.

Primjer 3: Primka (kalkulacija) za unaprijed pripremljene bukete

"ĐURĐICA" Cvjećarski obrt
vl. Đurđica Đurić
OIB 23456785641
Zagreb, Cvjetna bb

PRIMKA BROJ: 139/18. od 30. 10. 2018.

Red. br.	Dobavljač		Naziv robe	Jed. mj.	Količina	Prodajna cijena s porezom	Iznos prodajne vrijednosti (kol. 6 x kol. 7)
	Naziv i sjedište	Broj i datum isprave					
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Vlastita proizvodnja	Izdatnica br. 53	Aranžman -bijeli	Kom	3	200,00	600,00
2.	Vlastita proizvodnja	Izdatnica br. 54	Buket - ruže	Kom	4	150,00	600,00
	UKUPNO						1.200,00

Robu preuzeo: Primku sastavio:

U primjeru je korišten isti obrazac primke kao i u slučaju zaduženja knjige popisa za robu koja je nabavljena za daljnju prodaju. Kao ulazna isprava može se koristiti izdatnica sa skladišta gotovih proizvoda.

Knjiga popisa

Red. br.	Datum upisa isprave	Naziv i broj isprave o zaduženju - razduženju	Iznos - vrijednost robe	
			Zaduženje (kn)	Razduženje (kn)
1	2	3	4	5
		DONOS:		
1.	01. 01.	Inventurna lista br. 1/18.	1.620,00	
		.....		
		.....		
2.	30. 10.	Kalkulacija br. 138/18.	3.020,00	
3.	30. 10.	Povratnica 70/18.	611,00	
4.	30. 10.	Primka 139/18.	1.200,00	
5.	30. 10.	Utržak blagajne		1.350,00
6.	30. 10.	Zapisnik br. 9/18. - višak robe	120,00	
7.	30. 10.	Zapisnik br. 10/18. o utvrđenom kalu	353,20	
8.	31. 12.	Zapisnik br. 11/18. o utvrđenom manjku		400,00

Napomene uz redne brojeve knjige popisa:

R. br. 1. - Proknjižena je inventurna lista sa stanjem robe u prodavaonici na dan 31. prosinca prethodne godine, što se u knjigu popisa na početku sljedeće godine upisuje kao početno stanje. Naime, knjiga popisa zaključuje se za svaku poslovnu godinu, a krajnji saldo iskazanog stanja vrijednosti robe prenosi se u iduću godinu. Saldo u knjizi popisa za 2017. godinu na dan 31. 12. 2017. iznosio je 1.620,00 kuna. Navedeni iznos stornira se u stupcu 4 u knjizi popisa za prethodnu godinu, a isti iznos prenosi se u stupac 4 knjige popisa za 2018. godinu kao **početno stanje** na dan 1. siječnja 2018.

R. br. 2. - Nabava robe evidentira se na temelju primke ili kalkulacije maloprodajne cijene sastavljene prema primjeru iz primke broj 138/18. pa je proknjiženo zaduženje u knjizi popisa u iznosu od 3.020,00 kuna.

R. br. 3. - Povrat robe iz prodavaonice - Cvjećar je iz prodavaonice uzeo cvijeća, ukrasnih vrpci i drugog potrošnog materijala u vrijednosti 611,00 kuna radi izrade buketa. Za iznos robe uzete iz prodavaonice u svrhu izrade novih proizvoda treba razdužiti knjigu popisa pa treba sastaviti ispravu koja mora sadržavati najmanje podatke o vrsti robe, količini i prodajnoj vrijednosti robe. U primjeru to je povratnica *(primjer 2).*

R. br. 4. Nakon izrade buketa sastavlja se **nova isprava o zaduženju prodavaonice.** To može biti također u obliku primke-kalkulacije koja se sastavlja i u slučaju kada se nabavlja roba od dobavljača *(primjer 3).*

R. br. 5. Dnevni utržak (gotovinski računi) - Dana 30. listopada promet cvjećarne prema podacima registar blagajne iznosio je ukupno 1.350,00. Ostvareni promet u knjizi popisa obvezno se **knjiži dnevno.** Za potrebe evidencije PDV-a i knjiženja u knjizi izlaznih računa iz ostvarenog gotovinskog prometa iznos PDV-a utvrđuje se preračunanom stopom (1.350,00 x 20% = 270,00 odnosno za stopu 13 % preračunana stopa je 11,5044.

Napomena: Prema izmjenama Zakona o PDV-u[20] s primjenom od 1. siječnja 2017. cvjećari primjenjuju sniženu stopu PDV-a od 13% kod prodaje sadnica uključivo i lončanice u skladu s mišljenjem Središnjeg ureda Porezne uprave, klasa br., 410-19/16-02/184, urudžbeni br. 513-07-21-01/17-2 od 12. siječnja 2017.

R. br. 6. Inventurom u prodavaonici 30. 10. utvrđen je višak robe u iznosu 120,00 kuna po prodajnoj vrijednosti**. Višak** robe evidentira se u knjizi popisa kao zaduženje (*stupac 4*). Prodavaonica se zadužuje za prodajnu vrijednost viška s uračunatim PDV-om.

R. br. 7. Kalo, rasip, lom i kvar robe u prodavaonici koji je utvrđen do visine propisane Odlukom Hrvatske obrtničke komore odnosno kod obveznika poreza na dobit Odlukom Hrvatske gospodarske komore evidentira se na temelju zapisnika kao storno nabave robe i ne podliježe obvezi obračuna PDV-a.

Otpisana je vrijednost cvijeća koje je uvenulo u vrijednosti od 353,20 kuna, što u odnosu na ukupnu prodanu količinu predstavlja manje od 3%, pa je riječ o porezno priznatom otpisu. Stornira se zaduženje prodavaonice bez obveze obračuna PDV-a. Na isti način evidentira se **otpis prekomjerne količine uvenulog cvijeća, tj. iznos koji premašuje dozvoljeni postotak iz odluke komore, ako je pri utvrđivanju činjeničnog stanja prisutan ovlašteni djelatnik Porezne uprave.** Dakle, na vrijednost proizvoda koji se otpisuju na ovaj način ne obračunava se PDV, a istovremeno se smatra porezno priznatim rashodom kod oporezivanja dobiti odnosno dohotka.

Dozvoljeni kalo u knjizi popisa evidentira se kao storno u stupcu 4 i ne evidentira se u Knjizi I-RA, za razliku od prekomjernog kala koji se evidentira kao prodaja s obvezom obračuna PDV-a.

R. br. 8. **Otpis proizvoda iznad iznosa dopuštenog odlukom Hrvatske obrtničke komore odnosno Hrvatske gospodarske komore.** Za svaki otpis proizvoda u prodavaonici sastavlja se zapisnik o otpisu. Evidencija u knjizi popisa provodi se kao u slučaju prodaje robe (razduženje u stupcu 5). Otpis proizvoda koji prelazi dopuštene iznose podliježe obvezi obračuna i plaćanja PDV-a.

6. EVIDENCIJA U KNJIZI PRIMITAKA I IZDATAKA

U nastavku se daju primjeri evidentiranja poslovnih događaja kod obrtnika obveznika poreza na dohodak koji je i obveznik poreza na dodanu vrijednost.

Primjer:

Poslovni događaj:

- od dobavljača Ružmarin d.o.o., nabavljeno je cvijeće za koje je primljen račun u iznosu 2.398,50 kn (1.918,80 i 479,70 PDV) i plaćen je putem žiroračuna 30. 10. 2018. Formirana je prodajna cijena prema kalkulaciji te je ukupna prodajna vrijednost po kojoj

[20] Nar. nov., br. 115/16.

je zadužena prodavaonica 3.020,00 kuna s PDV-om obračunanim po stopi 25% odnosno 13% za lončanice.
- ukupan promet prodavaonice u obračunskom razdoblju ostvaren je u iznosu 5.384,50 kuna (dnevni promet evidentira se dnevno na kraju dana u knjizi popisa te u knjizi prometa, a u KPI se evidentira ukupan iznos na kraju mjeseca temeljem rekapitulacije dnevnog prometa – u ostvarenom prometu sadržan je PDV po stopi 25% i 13% u ukupnom iznosu 983,40 kn)
- inventurom je utvrđen:
  - dozvoljeni kalo cvijeća u iznosu 353,20 kuna (ne evidentira se u KPI jer je priznat kao izdatak prilikom plaćanja dobavljaču) i
  - prekomjerni kalo koji se stavlja na teret obrtnika u iznosu 400,00 kuna, ukalkulirani PDV po stopi 25% (prekomjerni kalo evidentira se u KPI kao primitak u naravi) i
  - višak robe u iznosu 120,00 kuna (ne evidentira se u KPI u trenutku utvrđivanja viška nego nakon ostvarene prodaje kao primitak).

Knjiga primitaka i izdataka

				P R I M I C I					I Z D A C I					
Red. br.	NADNEVAK PRIMITKA/ IZDATKA	BROJ TEMELJNICE	OPIS ISPRAVA	U GOTOVINI	NA ŽIRO-RAČUN	U NARAVI	POREZ NA DODANU VRIJEDNOST	UKUPNO PRIMICI	U GOTOVINI	PUTEM ŽIRO-RAČUNA	U NARAVI	POREZ NA DODANU VRIJEDNOST U IZDACIMA	IZDACI IZ čl 22. st.1. t. 1. i 6.	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (5+6+7-8)	10	11	12	13	14	15(10+11+12-13-14)
X	Donos sa stranice:_____													
	30. 10.		T-55, Ružmarin d.o.o							2.398,50		479,70		1.918,80
	30. 10.		T-56 promet 10./18.	5.384,50			983,40	4.401,10						
	30. 10.		T-57 manjak			400,00	80,00	320,00						

7. OBAVIJEST O NAČINU PODNOŠENJA PRIGOVORA POTROŠAČA - OBVEZA TRGOVCA NA MALO

Prema odredbama Zakona o zaštiti potrošača[21], svaki je trgovac dužan potrošačima (kupcima na malo) omogućiti podnošenje pisanih prigovora. Temeljem čl. 10., trgovac je dužan u prodajnom prostoru vidljivo istaknuti obavijest o načinu podnošenja pisanih prigovora. Pisani prigovor se može podnijeti u samom prodajnom prostoru ili putem pošte, telefaks uređaja ili elektroničke pošte, a trgovac je dužan na podneseni prigovor odgovoriti najkasnije u roku 15 dana od dana njegovog zaprimanja. Trgovac je dužan voditi i čuvati pisanu evidenciju prigovora potrošača najmanje godinu dana od dana primitka prigovora. Oblik vođenja ove evidencije nije propisan kao primjerice, u obliku knjige žalbe ili nekom drugom obliku.
Obavijest koju je trgovac dužan istaknuti može imati sljedeći sadržaj:

OBAVIJEST O NAČINU PODNOŠENJA PRIGOVORA POTROŠAČA

Sukladno čl. 10. st. 3. Zakona o zaštiti potrošača (Nar. nov., br. 41/14. i 110/15.), obavještavamo cijenjene potrošače da prigovor na kvalitetu naših usluga mogu upisati u evidenciju prigovora koja se vodi u prodavaonici, za što ćemo bez odgađanja izdati pisanu potvrdu. Prigovor, također možete poslati putem pošte, na adresu:

"ĐURĐICA" Cvjećarski obrt
vl. Đurđica Đurić
OIB 23456785641
Zagreb, Cvjetna bb ili na
e-mail adresu: .....
odnosno na telefax broj: .....

Odgovor na Vaš pisani prigovor dat ćemo u pisanom obliku najkasnije u roku 15 dana od dana primitka prigovora.

[21] Nar. nov., br. 41/14. i 110/15.

Za trgovca fizičku osobu propisana je novčana kazna u iznosu 5.000,00 do 15.000,00 kuna za prekršaj ako ne omogući prigovor, ne odgovori na prigovor i ne stavi obavijest o mogućnosti podnošenja prigovora.

8. PRODAJA CVIJEĆA PROIZVEDENOG NA OPG-u

8.1. Otkup cvijeća od OPG-a

Cvjećari mogu otkupljivati cvijeće od poljoprivrednih proizvođača građana koji cvijeće proizvode na vlastitom OPG-u. Cvijeće se može otkupljivati samo od poljoprivrednih proizvođača koji su upisani u *Upisnik poljoprivrednika sukladno članku 69. Zakona o poljoprivredi*[22] *odnosno u skladu sa Zakonom o obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu*[23] *koji je stupio na snagu 5. travnja 2018. godine.* Ako poljoprivrednik nije obveznik PDV-a, ni obveznik poreza na dohodak, otkupljeni poljoprivredni proizvodi mogu se platiti u gotovini bez ograničenja iznosa isplate. Za otkupljeno cvijeće potrebno je sastaviti otkupni blok kao ispravu temeljem koje će se sastaviti primka zaduženje (odnosno kalkulacija prodajne cijene) i zadužiti knjiga popisa. Kalkulacija maloprodajne cijene sastavlja se na temelju otkupnog bloka kao ulazne isprave o nabavi robe. Na otkupnom bloku moraju biti podaci o poljoprivrednom proizvođaču te broj njegove iskaznice kojom potvrđuje da je upisan u Upisnik poljoprivrednika. Naime, temeljem članka 69. st. 1. Zakona o poljoprivredi[24] odnosno temeljem članka 27. Zakona o OPG-u, vlastite poljoprivredne proizvode, uzgojene na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu, mogu prodavati krajnjem potrošaču ili kupcu/otkupljivaču nositelji OPG-a, članovi OPG- i radnici na OPG-u.

[22] Nar. nov., br. 30/15.
[23] Nar. nov., br. 29/18.

8.2. Evidencije koje mora osigurati obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo (OPG)

Proizvođač cvijeća koji proizvodi cvijeće na vlastitom OPG-u, obvezan je prema članku 27. Zakona o OPG-u **voditi evidenciju o proizvodnji i prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na OPG-u te je dužan o tome na odgovarajući način izvještavati Agenciju za plaćanje u poljoprivredi, ribarstvu i ruralnom razvoju.** Do donošenja posebnog propisa o načinu vođenja evidencije o proizvodnji i prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda OPG-a,[25] primjenjuje se Pravilnik o prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu.[26] Pravilnik propisuje način

[24] Nar. nov., br. 30/15.
[25] Ministar poljoprivrede bio je dužan donijeti provedbene propise za primjenu Zakona o OPG-u u roku šest mjeseci od dana njegovog stupanja na snagu (Zakon je stupio na snagu 5. travnja 2018.).
[26] Nar. nov., br. 76/14. i 82/14. - ispravak.

evidencije u slučaju kada se cvijeće prodaje krajnjem potrošaču ili kupcu/otkupljivaču koji cvijeće kupuje radi daljnje prodaje.

OPG može cvijeće **prodavati na veliko:**

1. neposredno na OPG-u
2. na mjestima organiziranog otkupa (ili mjestu koje odredi otkupljivač) ili
3. na tržnicama na veliko.

OPG koje sukladno poreznim propisima vodi poslovne knjige dužno je sukladno tim propisima izdati otpremnicu i/ili otpremnicu/račun i/ili račun. Za ono obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo koje nije obveznik poreza na dohodak i ne vodi poslovne knjige Pravilnik propisuje da je kupac/otkupljivač pri preuzimanju proizvoda dužan OPG-u izdati otkupni blok i/ili skladišnu primku.

OPG kao obveznik poreza na dohodak, za **prodaju proizvoda poslovnom subjektu (pravnoj osobi),** obvezno izdaje račun sa sadržajem koji je propisan čl. 79. Zakona o PDV-u. Kupac pravna osoba, u ovom slučaju plaća isporuku doznakom na žiroračun OPG-a. Plaćanje OPG-u koji nije obveznik poreza na dohodak, može biti u gotovini bez ograničenja iznosa (prema otkupnom bloku koji u ovom slučaju sastavlja sam otkupljivač u ime OPG-a).

OPG cvijeće može **prodavati na malo** krajnjem potrošaču, fizičkoj osobi:

1. na vlastitom gospodarstvu te
2. izravnom prodajom na malo izvan prodavaonice (na štandovima i klupama).

Za prodaju vlastitih proizvoda na malo izravno krajnjim potrošačima, bilo u proizvodnim objektima OPG-a odnosno na tržnicama i otvorenim prostorima, OPG je izuzet od obveze izdavanja računa.[27]

Prilikom izravne prodaje na malo, nositelj i članovi OPG-a, dužni su imati kod sebe Iskaznicu ili Rješenje o upisu u Upisnik poljoprivrednih gospodarstava te druge dokaze ovisno o vrsti proizvoda koje prodaju i dati ih na uvid za to zakonom ovlaštenoj osobi.

Obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo dužno je osigurati evidenciju o prodaji vlastitog cvijeća koja treba sadržavati najmanje podatke o:

- datumu prodaje, vrsti i količini prodanih vlastitih proizvoda (prema obrascu u nastavku, a koji je sastavni dio Pravilnika o prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na OPG-u).

Propisanu evidenciju moraju osigurati sva OPG (bez obzira jesu li obveznici vođenja knjiga prema poreznim propisima ili ne). OPG je dužno evidenciju o prodaji za prethodnu kalendarsku godinu čuvati najmanje jednu godinu i na traženje je dati na uvid za to zakonom ovlaštenoj osobi.

Primjer: Vođenje evidencije o prodaji cvijeća vlastite proizvodnje OPG-a[28]

MIBPG (matični identifikacijski broj poljoprivrednog gospodarstva)

OIB 47445566871
Naziv obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva (ime i prezime nositelja OPG-a):
Matko Matković, Vrbovec, Bjelovarska b.b.

OBRAZAC EVIDENCIJE O PRODAJI VLASTITIH POLJOPRIVREDNIH PROIZVODA

Datum prodaje	Vrsta proizvoda	Količina proizvoda
30. 10. 2018.	Krizanteme	50 kom
1. 11. 2018.	Krizanteme	120 kom
....		

[27] Temeljem čl. 64. Općeg poreznog zakona.

[28] Do donošenja provedbenog propisa o načinu vođenja evidencije o proizvodnji i prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda prema Zakonu o OPG-u, evidencija se vodi u skladu s Pravilnikom o prodaji vlastitih poljoprivrednih proizvoda proizvedenih na OPG-u (Nar. nov., br. 76/14. i 82/14. – ispravak).

Ako je OPG obveznik PDV-a, pa je u tom slučaju i obveznik poreza na dohodak, obvezan je promet naplaćen gotovinom (i u slučaju kada nije obveznik izdavanja računa), evidentirati u **knjizi prometa** prema Pravilniku o porezu na dohodak.

Obveze prilikom prodaje cvijeća ovisno o poreznom statusu OPG-a

Prodaja cvijeća	OPG - OBVEZNIK POREZA NA DOHODAK (VODI POSLOVNE KNJIGE)	OPG - OBVEZNIK POREZA NA DOHODAK - PAUŠALISTA	OPG - NIJE OBVEZNIK POREZA NA DOHODAK
PRAVNIM OSOBAMA	- obveza izdavanja računa - nema obveze fiskalizacije za prodaju na tržnicama i otvorenim prostorima (čl. 5. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom)	- obveze izdavanja računa - nema obveze fiskalizacije za prodaju na tržnicama i otvorenim prostorima (čl. 5. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom)	- nema obveze izdavanja računa - kupac sam sastavlja otkupni blok ili skladišnu primku
KRAJNJEM POTROŠA-ČU	- nema obveze izdavanja računa (čl. 64. OPZ-a) - evidentira promet u knjizi prometa	- nema obveze izdavanja računa (čl. 64. OPZ-a) - evidentira promet u knjizi prometa	- nema obveze izdavanja računa (čl. 64. OPZ-a) - mora imati evidenciju o ostvarenim primicima

OPG može prodavati samo cvijeće vlastite proizvodnje i to kao rezano cvijeće odnosno u lončanicama te oblikovano u aranžmane samo od vlastitog cvijeća. Međutim, oblikovanje cvijeća u aranžmane s dodatnim ukrasima i cvijećem koje nije vlastite proizvodnje predstavlja posebnu djelatnost (cvjećarsko aranžerske usluge), pa OPG u slučaju oblikovanja cvijeća primjerice, u prigodne aranžmane za blagdan Svih svetih, ovu djelatnost može obavljati samo ako je istu upisao kao dopunsku djelatnost u Upisnik dopunskih djelatnosti prema Pravilniku o dopunskim djelatnostima na obiteljskim poljoprivrednim gospodarstvima.[29]

9. ZAKLJUČAK

U članku su prikazani primjeri vođenja evidencije trgovačkog obrta cvjećarske djelatnosti te primjeri evidencije koje je dužan osigurati OPG koji prodaje cvijeće vlastite proizvodnje. Cvjećari bilo da se radi o trgovcima ili aranžerima cvijeća ili o proizvođačima cvijeća koji prodaju cvijeće vlastite proizvodnje moraju voditi računa o primjeni propisa o trgovini, poreznih propisa te propisa o zaštiti potrošača i u slučaju prigodne prodaje cvijeća na sajmovima odnosno na otvorenim prostorima na kojima je dopušteno trgovati.

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr

[29] Nar. nov., br. 76/14.

KORALJKA LADEŠIĆ-MASNEC, dipl. iur.
Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Aktualna pitanja primjene propisa o turističkoj djelatnosti

Način i uvjeti pružanja usluga u turizmu propisani su Zakonom o pružanju usluga u turizmu te provedbenim propisima donesenim na temelju tog Zakona. Autorica u članku daje niz odgovora na konkretna pitanja naših čitatelja, a vezano za primjenu ovih propisa.

1. PITANJE: Koje su obveze turističke agencije koja zaključuje ugovor s turističkim predstavnikom?

ODGOVOR: Člankom 81. st. 2. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da ugovor o turističkom predstavljanju turističke agencije s turističkim predstavnikom može zaključiti turistička agencija koja organizira paket-aranžman ili druga turistička agencija na zahtjev turističke agencije koja organizira paket-aranžman, a stavkom 3. istog članka propisano je da je turistička agencija koja je zaključila ugovor o turističkom predstavljanju turističke agencije s turističkim predstavnikom dužna pisano izvijestiti davatelja usluga o turističkom predstavniku, njegovim ovlaštenjima i svim nastalim promjenama.

Dakle, slijedom navedenoga, turistička agencija koja je zaključila ugovor o turističkom predstavljanju turističke agencije s turističkim predstavnikom dužna je pisano izvijestiti davatelja usluga o turističkom predstavniku, njegoviim ovlaštenjima, a turistički je predstavnik za slučaj inspekcijskog nadzora, prilikom pružanja usluga, a sukladno članku 82. stavku 2. Zakona o pružanju usluga u turizmu kod sebe imati taj ugovor ili njegovu presliku.

2. PITANJE: Jesu li turističke agencije koje imaju internetsku stranicu na engleskom jeziku, obvezne podatke npr. o tvrtki, sjedištu, imenu i prezimenu voditelja poslova i dr., objaviti i na hrvatskom jeziku?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u članku 21. propisuje da je turistička agencija dužna na način koji je neposredno i stalno dostupan putnicima i nadležnim tijelima državne uprave RH na svojim mrežnim stanicama objaviti na hrvatskom jeziku, a može ih istodobno objaviti i na nekom drugom jeziku, podatke o: tvrtki i sjedištu; imenu i prezimenu voditelja poslova; svojstvo u kojem nastupa i ovlaštenja koja ima; adresu e-pošte, broje telefona i telefaksa te radno vrijeme za rad s korisnicima u kojem je moguće uspostaviti direktan kontakt sa zaposlenicima turističke agencije; broj sudskog ili drugog javnog registra u koji je upisana turistička agencija te podatke o registru, OIB ili PDV indentifikacijski broj ukoliko je obveznik plaćanja poreza na dodanu vrijednost; pojedinosti o nadležnom tijelu čijem službenom nadzoru podliježe djelatnost turističke agencije; jasne upute o načinu podnošenja prigovora odnosno o načinu na koji se rješavaju potrošačke pritužbe, opće uvjete poslovanja za usluge koje pruža, odnosno opće uvjete poslovanja turističke agencije čije usluge prodaje i/ili za koje posreduje, na hrvatskom jeziku i jezicima na kojima svoje usluge nudi.

Slijedom navedenoga, turistička je agencija **dužna** podatke navedene u članku 21. Zakona o pružanju usluga u turizmu na svojim mrežnim stanicama objaviti **na hrvatskom jeziku**, a može ih objaviti pritom i na nekom drugom jeziku na kojem nudi svoje usluge. Napominje se da ukoliko turistička agencija na svojim mrežnim stanicama ne objavi podatke na hrvatskom jeziku čini prekršaj propisan člankom 109. st. 1. toč. 7. Zakona za koji je propisana novčana kazna od 2.500,00 do 15.000,00 kuna.

3. PITANJE: Koje ispite moraju imati turistički vodiči za vođenje po nacionalnim parkovima?

ODGOVOR: Pravilnik o stručnom ispitu za turističke vodiče i ispitnom programu za turističke pratitelje (Nar. nov., br. 50/08. i 120/08.), u članku 11. st. 2. propisuje da poseban dio stručnog ispita za turističkog vodiča kandidati polažu prema posebnom dijelu ispitnog programa za turističke cjeline pojedine županije odnosno Grada Zagreba.

Slijedom navedenoga, nacionalni se parkovi polažu u sklopu turističke cjeline županije u kojoj se nalaze, odnosno za turističko je vođenje ovlašten turistički vodič koji je ishodio rješenje o odobrenju za pružanje usluga turističkog vođenja za županiju u kojoj se nalazi nacionalni park.

4. PITANJE: Može li se zaposlenik kojeg odredi odgojno-obrazovna ustanova koja organizira izlet smatrati voditeljem putovanja u slučaju organizacije izleta za djecu vrtićke dobi?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u čl. 62., st. 4. propisuje da škola, visoko učilište ili druga odgojno-obrazovna ustanova može za svoje učenike, studente odnosno polaznike ili štićenike organizirati izlet radi ostvarivanja nastavnih i odgojno-obrazovnih sadržaja i postizanja svojih ciljeva i zadaća koji se organiziraju kao djelatnost škole ili visokog učilišta odnosno odgojno-obrazovne ustano-

ve propisane posebnim propisima kojima se uređuje sustav odgoja i obrazovanja, a sukladno nastavnim programima.

Sukladno članku 79. st. 5. cit. Zakona voditeljem putovanja smatra se i učitelj i/ili nastavnik i/ili zaposlenik visokog učilišta i/ili drugi odgojno-obrazovni radnik kojeg odredi odgojno-obrazovna ustanova odnosno visoko učilište, ako se za učenike ili studente organizira izlet ili terenska nastava.

Dakle, ukoliko dječji vrtić organizira izlet za vrtićku djecu, voditeljem putovanja može se smatrati zaposlenik dječjeg vrtića kojega taj dječji vrtić odredi.

5. PITANJE: Može li se kao dokaz o znanju jednog stranog jezika razine B2 Zajedničkog europskog referentnog okvira za voditelja poslova turističke agencije dostaviti ispis položenih semestara i ocjena Fakulteta ekonomije i turizma?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u članku 18. st. 2. propisuje uvjete koje mora ispunjavati voditelj poslova, pa je tako u točki 2. čl. 18. cit. Zakona navedeno da mora aktivno znati najmanje jedan svjetski jezik (razine A2 prema stupnjevima Zajedničkog europskog referentnog okvira u razumijevanju i govoru) te poznavati hrvatski jezik u mjeri dostatnoj za obavljanje poslova voditelja poslova.

Dakle, aktivno znanje jednog svjetskog jezika (razine B2 prema stupnjevima Zajedničkog europskpog referentnog okvira u razumijevanju i govoru) i poznavanje još jednog svjetskog jezika (razine A2 prema stupnjevima Zajedničkog europskog referentnog okvira u razumijevanju i govoru) dokazuje se potvrdama/svjedodžbama iz kojih je vidljiv odgovarajući stupanj znanja tih jezika.

Shodno navedenome, ispis položenih semestara i ocjena s fakulteta ne može se smatrati odgovarajućim dokazom o znanju jednog svjetskog jezika za voditelja poslovanja.

6. PITANJE: Može li turistički vodič pružati uslugu bez naknade?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u članku 75. st. 2. propisuje da je turistički vodič dužan za pruženu uslugu izdati račun korisniku usluge ukoliko pružanje usluga ne organizira turistička agencija ili drugi prodavatelj ili račun ne izda udruga turističkih vodiča koje je član.

Dakle, slijedom navedenoga, turistički vodič ne može pružati uslugu besplatno.

7. PITANJE: Može li osoba koja je zaposlena na puno radno vrijeme u drugoj firmi biti voditelj vlastite turističke agencije?

ODGOVOR: Člankom 16. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da turistička agencija mora imati najmanje jednog zaposlenog voditelja poslova, u punom radnom vremenu, neovisno o broju poslovnica odnosno poslovnih prostora.

Dakle, ukoliko ste zaposleni na puno radno vrijeme u drugoj firmi (poduzeću), tada ne možete obavljati poslove voditelja poslova u vlastitoj turističkoj agenciji.

8. PITANJE: Mora li tvrtka koja je registrirana za obavljanje djelatnosti promidžbe biti registrirana kao turistička agencija ako oglašava turistički smještaj?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u čl. 12. st. 1. toč. 6. propisuje da je prodaja, posredovanje i rezervacija ugostiteljskih usluga - usluga turističke agencije, a stavkom 2. istog članka Zakona propisano je da usluge iz stavka 1., točke 1.-13. toga članka može pružati samo turistička agencija, ako tim Zakonom ili drugim propisima nije drugačije propisano.

Dakle, usluga turističke agencije je, između ostaloga, prodaja, posredovanje i rezervacija smještaja. Ukoliko pružate **samo usluge oglašavanja,** tada ne morate registrirati turističku agenciju.

9. PITANJE: Može li osoba prodavati izlete brodicom ispred obiteljske kuće u kojoj ima registriranu turističku agenciju?

ODGOVOR: Člankom 15. st. 1. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da poslovnica turističke agencije mora biti zasebna poslovna cjelina u odnosu na druge prostore u istom objektu, a stavkom 3. istog članka Zakona propisano je da djelatnici turističke agencije mogu izvan poslovnice u objektima namijenjenim trgovačkim aktivnostima, u hotelima, u sajamskim prostorijama, na kolodvorima ili terminalima za javne usluge kopnenog, pomorskog ili zračnog prijevoza i sl., uz suglasnost upravitelja tih objekata, ili na prostoru koji može odrediti predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave ili lučka uprava, neposredno putniku pružati sljedeće turističke usluge; sklapati ugovore o izletu, obavljati prodaju i rezerviranje (bukiranje) usluga organiziranja putovanja na plovnom objektu iz čl. 61. st. 1. tog Zakona; davati turističke obavijesti i promidžbeni materijal: asistirati u dolasku/povratku putnika ili tijekom provedbe paket-aranžmana, izleta, turističkog transfera, kongresa, konferencija i sličnih skupova.

Člankom 15. stavkom 5. cit. Zakona propisano je da u slučaju pružanja usluga iz stavka 3. podstavka 1.- 3. toga članka turistička agencija mora na mjestima pružanja tih usluga imati natpis koji sadrži tvrtku i sjedište turističke agencije.

Slijedom navedenoga, turistička agencija koja posluje u poslovnici može izvan poslovnice pružati usluge prodaje izleta.

10. PITANJE: Je li organiziranje škole jedrenja turistička usluga te kome se treba obratiti za izdavanje potrebnih dozvola?

ODGOVOR: Škola jedrenja nije turistička usluga te nije potrebna registracija temeljem Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.). Navedena se djelatnost obavlja temeljem Zakona o sportu (Nar. nov., br. 7/06., 124/10., 124/11., 86/12., 94/13., 85/15., i 19/16.), koji je u nadležnosti Središnjeg državnog ureda za šport te se potrebno istom obratiti radi daljnjeg postupka.

11. PITANJE: Je li potrebno u Republici Hrvatskoj registrirati turističku agenciju ako se putem web stranice prodaju izleti turističke agencije koja je registrirana na Kanarskim otocima?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u čl. 12. st. 1. toč. 5. propisuje da je usluga turističke agencije, između ostaloga i posredovanje u prodaji izleta, a stavkom 2. istog članka propisano je da usluge iz stavka 1. točka 1.-13. toga članka može pružati samo turistička agencija, ako tim Zakonom ili drugim propisima nije drugačije propisano.

Slijedom navedenoga, nema zapreke da turistička agencija koja je registrirana u stranoj državi nudi svoje usluge preko web stranice, ali posredovanje u prodaji takvih usluga (izleta, paket-aranžmana i sl.) u Republici Hrvatskoj može pružati samo turistička agencija.

12. PITANJE: Mora li tvrtka turističke agencije sadržavati naznaku „turistička agencija“ ili „putnička agencija“?

ODGOVOR: Tvrtka je ime pod kojim trgovačko društvo posluje i pod kojim sudjeluje u pravnom prometu.

Člankom 20. st. 5. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da je turistička agencija dužna u svim pisanim promidžbenim materijalima u kojima nudi svoje usluge, kao i na svim poslovnim dokumentima i mrežnim stanicama vidljivo naznačiti tvrtku i sjedište turističke agencije te naznaku „turistička agencija“ ili „putnička agencija“, na hrvatskom jeziku, a može ih istodobno naznačiti i na nekom drugom jeziku.

Dakle, turistička agencija mora u tvrtki imati naznaku „turistička agencija“ ili „putnička agencija“, na hrvatskom jeziku, a može ih istodobno naznačiti i na nekom drugom jeziku.

Napominje se da mogućnost koja je propisana člankom 20. st. 2. naprijed cit. Zakona da turistička agencija u svojoj tvrtki, uz naznaku kojom se obilježava ime turističke agencije (npr. “Palma“), koristi i izraze uobičajene u turističkom poslovanju (kao npr. “travel“, „tours“ i sl.), **ne oslobađa** turističku agenciju obveze da u tvrtki ima naznaku „turistička agencija“ ili „putnička agencija“.

13. PITANJE: Može li udruga organizirati kamp i putem turističke agencije posredovati smještaj, a prijevoz bi bio besplatan, kao donacija udruzi?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u čl. 62. st. 1. propisuje da sindikati i udruge radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka utvrđenih njihovim statutom ili drugim općim aktom o osnivanju mogu pružati usluge organiziranja (paket-aranžmana i izleta) isključivo za svoje članove, s tim da paket-aranžman može trajati do dva dana, uključujući jedno noćenje.

Osim navedenoga, člankom 62. st. 6. cit. Zakona propisano je da su sindikati, udruge, vjerske zajednice, škole i druge odgojno-obrazovne ustanove obvezne za organizaciju putovanja koristiti prijevozna sredstva u kojima su putnici i prtljaga osigurani te primjenjivati posebne propise kojima se regulira organizirani prijevoz djece i učenika.

Dakle, nema zapreke da uz poštivanje naprijed navedenoga, udruga organizira prijevoz na način da isti bude u obliku donacije i u takvom slučaju nema potrebe za posredovanje usluge prijevoza. Udruga treba imati potvrdu donatora da je prijevoz predmet donacije udruzi, a za ostale informacije glede poslovanja udruge potrebno se obratiti Uredu za udruge.

14. PITANJE: Može li češka podružnica matičnog društva iz Makedonije u Republici Hrvatskoj kao booking agencija prodavati karte za trajektne međunarodne linije bez osnivanja trgovačkog društva ili podružnice u Republici Hrvatskoj?

ODGOVOR: Člankom 7. toč. 21. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da turistička agencija znači trgovačko društvo, trgovac pojedinac, obrtnik ili njihova organizacijska jedinica, koji mogu pružati usluge kao trgovac, organizator ili prodavatelj u smislu tog Zakona te organizirati, posredovati ili pružati usluge vezane za putovanje i boravak turista.

Odredbama cit. Zakona propisano je, između ostaloga, da je usluga turističke agencije prodaja, posredovanje i rezervacija usluga prijevoza, a stavkom 2. članka 7. cit. Zakona propisano je da usluge iz st. 1. toč. 1.-13. toga članka može pružati samo turistička agencija, ako tim Zakonom ili drugim propisima nije drugačije propisano.

Slijedom navedenoga, usluge prodaje, posredovanja i rezervacije usluga prijevoza, pa tako i karata za međunarodne trajektne linije u Republici Hrvatskoj može pružati turistička agencija registrirana kao trgovačko društvo ili organizacijska jedinica trgovačkog društva odnosno podružnica.

15. PITANJE: Može li se zimska i ljetna praksa na recepcijama hotela i u turističkim agencijama u okviru četverogodišnjeg srednjoškolskog obrazovanja u školi turističkog smjera smatrati odgovarajućim radnim iskustvom potrebnim za voditelja poslova turističke agencije?

ODGOVOR: Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), u članku 18. st. 2. toč. 4. propisuje da voditelj poslova mora imati najmanje jednu godinu radnog iskustva na odgovarajućim poslovima u turističkoj agenciji ili drugim sličnim poslovima u turizmu.

Odgovarajućim poslovima u turističkoj agenciji ili drugim sličnim poslovima u turizmu mogli bi se smatrati poslovi u području turizma čiji opis poslova radnog mjesta uključuje poslove istovrsne poslu voditelja poslova, kao npr. odgovorniji poslovi u turističkoj agenciji, trgovačkim društvima odnosno obrtima koji pružaju ugostiteljske usluge smještaja, turističke usluge u ostalim oblicima turističke ponude ili pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu, a što se dokazuje npr. ugovorom o radu, potvrdom poslodavca odnosno rješenjem iznajmljivača.

Dakle, poslovi na recepciji hotela i u turističkoj agenciji mogu se smatrati odgovarajućim radnim iskustvom potrebnim za voditelja poslova turističke agencije pod uvjetom da su se isti obavljali ukupno najmanje godinu dana.

16. PITANJE: Imam položen opći dio stručnog ispita za turističkog vodiča. Zanima me mogu li voditi edukativne ture koje se sastoje od šetnje prirodom i obilaska OPG-a koji je smješten izvan zaštićenog područja?

ODGOVOR: Zakonom o pružanju usluga u turizmu u članku 70. st. 1. propisano je da turistički vodič ako položi opći dio stručnog ispita za turističke vodiče, može pružati usluge na području Republike Hrvatske, osim na ili u zaštićenim lokalitetima, a stavkom 2. istog članka Zakona propisano je da na ili u zaštićenim cjelinama (lokalitetima) turistički vodič može pružati usluge ako položi posebni dio stručnog ispita za zaštićene cjeline po županijama.

Sukladno članku 94. st. 2. Zakona o pružanju usluga u turizmu na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu može se pružati usluga prezentacije tog obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva te prirodnih i kulturnih vrijednosti u okviru istog.

Slijedom navedenoga, nema zapreke da kao turistički vodič s položenim općim dijelom stručnog ispita za turističkog vodiča pružate uslugu trurističkog vođenja izvan zaštićenih lokaliteta, a angažirati vas može i OPG koji se nalazi izvan zaštićenog lokaliteta za pružanje usluga obilaska tog OPG-a.

17. PITANJE: Koje uvjete moraju ispunjavati vozači i vozila turističke agencije koja obavlja transfer putnika?

ODGOVOR: U članku 23. st. 1. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da je turistička agencija dužna prijevoz putnika povjeriti prijevozniku koji ima licencu sukladno posebnim propisima kojima se uređuje pojedina vrsta prijevoza te da može i samostalno obavljati prijevoz putnika ako je istodobno i prijevoznik.

Člankom 23. st. 2. cit. Zakona propisano je da iznimno od odredbe stavka 1. toga članka, turistička agencija može prijevoz putnika u sklopu paket-aranžmana, izleta i turističkog transfera obavljati osobnim vozilima i drugim prijevoznim sredstvima, kao prijevoz za vlastite potrebe sukladno posebnim propisima kojima se uređuje pojedina vrsta prijevoza, a stavkom 3. istog članka propisano je da se za vrijeme obavljanja prijevoza putnika u sklopu putovanja u paket aranžmanu i povezanom putnom aranžmanu u vozilu kod vozača treba nalaziti odgovarajući nalog za prijevoz, koji je vozač dužan dati na uvid osobi ovlaštenoj za nadzor prijevoza putnika.

Poseban propis koji propisuje uvjete za vozače i vozila je Zakon o prijevozu u cestovnom prometu, a koji je u nadležnosti Ministarstva mora, prometa i infrastrukture.

18. PITANJE: Koje uvjete treba ispunjavati za iznajmljivanje vozila?

ODGOVOR: Uvjeti za pružanje usluga iznajmljivanja vozila (rent a-car) propisani su člankom 95. Zakona o pružanju usluga u turizmu. Tako je stavkom 1. toga članka propisano da je rent a-car usluga iznajmljivanja osobnih vozila bez vozača koje pružaju pravne i fizičke osobe registrirane za pružanje te usluge.

Člankom 95. st. 2. cit. Zakona propisano je da rent a-car usluge mogu pružati pravne i fizičke osobe iz članka 5. st. 1. tog Zakona pod uvjetima propisanim Zakonom o pružanju usluga u turizmu i posebnim propisom kojim se uređuje sigurnost prometa na cestama.

Člankom 95. st. 3. Zakona o pružanju usluga u turizmu propisano je da je pružatelj usluga iz stavka 2. toga članka dužan:

- imati registriranu djelatnost najma vozila (rent a-car)
- sva vozila registrirati i osigurati sukladno posebnim propisima kojima se regulira registracija i osiguranje, uključujući osiguranje vozača i putnika od posljedica nesretnog slučaja prilikom iznajmljivanja vozila bez vozača
- imati najmanje jedan poslovni prostor koji može biti: poslovnica uređena za prijam putnika, kiosk u kojemu se ili iz kojega se pružaju usluge ili poslovni prostor iz kojega se pružaju usluge (šalter) odnosno pult ako se isti nalaze u objektima namijenjenim trgovačkim aktivnostima, u hotelima, sajamskim prostorijama, na kolodvorima ili terminalima za javne usluge kopnenog, pomorskog ili zračnog prijevoza i sl.
- imati osigurana parkirališna mjesta za primopredaju vozila
- zaključiti s putnikom ugovor o najmu vozila koji obvezno mora sadržavati podatke o pružatelju usluge i korisniku usluge, iznajmljenom vozilu, predviđenom trajanju najma i pravima i obvezama ugovornih strana
- upoznati putnika s općim uvjetima najma vozila te ih staviti na raspolaganje putniku u pisanom obliku na hrvatskom i/ili engleskom jeziku.

19. PITANJE: Može li udruga organizirati izlet za svoje članove na koji bi zajedno s njima išli i njihovi supružnici i djeca, a koji nisu članovi udruge?

ODGOVOR: Člankom 5. st. 2. toč. 4. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da pod uvjetima propisanim tim Zakonom određene usluge u turizmu mogu pružati i udruge.

Člankom 62. cit. Zakona propisano je da sindikati i udruge mogu radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka utvrđenih njihovim statutom ili drugim općim aktom o osnivanju pružati usluge organizacije putovanja (paket-aranžmana i izleta) **isključivo za svoje članove,** s tim da paket-aranžman može trajati do dva dana uključujući jedno noćenje i to najviše do tri puta godišnje i bez svrhe stjecanja dobiti.

Slijedom naprijed navedenoga, supružnici i djeca koji nisu članovi udruge ne mogu biti sudionici putovanja (paket-aranžmana i izleta) koje organizira udruga, već to mogu biti isključivo samo članovi udruge koja je takvo putovanje organizirala.

20. PITANJE: Koje su turističke usluge kongresnog turizma, tko iste može pružati te koje se usluge ne smatraju pružanjem turističkih usluga u kongresnom turizmu?

ODGOVOR: Člankom 91. st. 1. Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17.), propisano je da su turističke usluge u kongresnom turizmu usluge osmišljanja idejnih rješenja, planiranja, savjetovanja, promocije, registracije sudionika te sadržajne i tehničke organizacije i provedbe skupova i događanja, a kada istodobno uključuju ponudu smještaja, prijevoza, turističkog transfera, izleta i drugih usluga u turizmu sudionicima skupova i događanja te osobama u njihovoj pratnji.

Stavkom 2. istog članka Zakona propisano je da usluge iz st. 1. toga članka mogu pružati samo turističke agencije i javne ustanove koje upravljaju zaštićenim područjima, pod uvjetima propisanim tim Zakonom.

Stavkom 3. istog članka Zakona propisano je da iznimno usluge tehničke organizacije i provedbe skupova i događanja koje uključuju usluge smještaja mogu pružati i ugostitelji u svom ugostiteljskom objektu.

Zakonom je propisano da organizator kongresa, događanja ili sličnog skupa može bez angažiranja turističke agencije organizirati prijevoz, smještaj i prehranu za sudionike ako se trošak njihova sudjelovanja plaća iz sredstava organizatora ili sponzorstva, donacija i slično, bez naplate kotizacije i bilo kakvih drugih naknada za sudjelovanje od sudionika.

Također je propisano da sudionik kongresa, događanja ili sličnog skupa iz stavka 4. članka 91. Zakona ne može snositi troškove svoga sudjelovanja kroz osobno sponzorstvo, donaciju i slično.

Zakonom o pružanju usluga u turizmu propisano je da se pružanjem turističkih usluga u kongresnom turizmu ne smatra organizacija kongresa, događanja ili sličnih skupova, a koji ne uključuju ponudu smještaja, prijevoza, turističkog transfera, izleta i drugih usluga u turizmu sudionicima skupova i događanja te osobama u njihovoj pratnji.

Mr. DARKO TEREK, dipl. iur.
odvjetnik, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Dubinska analiza stranke i način njenog provođenja – I. dio

Dubinska analiza stranke je obveza koja proizlazi iz Zakona o sprječavanju pranja novca i financiranja terorizma (Nar. nov., br. 108/17., dalje u tekstu: Zakon.
Svi obveznici provedbe mjera, radnji i postupaka za sprječavanje i otkrivanje pranja novca i financiranja terorizma obvezni su, između ostaloga, provoditi mjere dubinske analize stranke na način i pod uvjetima određenim Zakonom.
U članku se bavimo mjerama dubinske analize stranke, prikupljanjem podataka pri obavljanju dubinske analize, načinu provođenja mjera utvrđivanja i provjere identiteta stranke te utvrđivanjem stvarnog vlasnika stranke.
Budući da se radi o opsežnoj i složenoj materiji, naprijed navedenim pitanjima dubinske analize bavit ćemo se u nekoliko sljedećih brojeva našeg časopisa.

1. TKO SU OBVEZNICI?

Obveznici provedbe mjera, radnji i postupaka za sprječavanje i otkrivanje pranja novca i financiranja terorizma taksativno su navedeni u članku 9. Zakona. To su:

- kreditne institucije
- kreditne unije
- Hrvatska banka za obnovu i razvitak
- HP-Hrvatska pošta d.d. u dijelu poslovanja koji se odnosi na poštanske novčane uputnice
- institucije za platni promet
- društva za upravljanje investicijskim fondovima i investicijski fondovi s pravnom osobnošću s unutarnjim upravljanjem
- mirovinska društva u dijelu poslovanja koje se odnosi na dobrovoljne mirovinske fondove te mirovinska osiguravajuća društva u dijelu poslovanja koji se odnosi na izravne jednokratne uplate osoba u takva društva i društva za dokup mirovine
- društva ovlaštena za pružanje investicijskih usluga i obavljanje investicijskih aktivnosti
- društva za osiguranje koja imaju odobrenje za obavljanje poslova životnih osiguranja i drugih osiguranja povezanih s ulaganjima
- pravne i fizičke osobe koje se bave djelatnošću zastupanja u osiguranju pri sklapanju ugovora o životnome osiguranju i drugih osiguranja povezanih s ulaganjima
- pravne i fizičke osobe koje se bave djelatnošću posredovanja u osiguranju pri sklapanju ugovora o životnome osiguranju i drugih osiguranja povezanih s ulaganjima
- faktoring-društva
- leasing-društva
- institucije za elektronički novac
- ovlašteni mjenjači
- priređivači igara na sreću za: lutrijske igre, igre u kasinima, igre klađenja, igre na sreću na automatima i igranje na daljinu preko interneta, telefona ili drugih interaktivnih komunikacijskih uređaja (online igranje)
- pravne i fizičke osobe koje se bave djelatnošću: odobravanja kredita i zajmova, uključujući potrošačke kredite, ako je to dopušteno posebnim zakonom i financiranje komercijalnih poslova, uključujući izvozno financiranje na osnovi otkupa s diskontom i bez regresa dugoročnih nedospjelih potraživanja osiguranih financijskim instrumentima (engl. *forfeiting*), uključujući i otkup dospjelih potraživanja, izdavanje ostalih sredstava plaćanja i upravljanje njima (putnički čekovi i bankovne mjenice), ako ta djelatnost nije platna usluga u smislu zakona kojim se uređuje platni promet, izdavanje garancija i jamstava, upravljanje ulaganjima za treće osobe i savjetovanja u vezi s tim, iznajmljivanje sefova, pružanje usluga povezanih s trustovima ili trgovačkim društvima, prometa plemenitih metala i dragoga kamenja, trgovine umjetničkim predmetima i antikvitetima, organiziranja ili provođenja dražbi te posredovanja u prometu nekretninama
- pravne i fizičke osobe u obavljanju profesionalnih djelatnosti: revizorsko društvo, samostalni revizor, vanjski računovođa koji je fizička ili pravna osoba koja obavlja računovodstvene usluge, porezni savjetnik, društvo za porezno savjetništvo, odvjetnik, odvjetničko društvo, javni bilježnik, ako sudjeluje, bilo da djeluje u ime svoje stranke bilo za svoju stranku, u bilo kojoj vrsti financijskih transakcija ili transakcija koje uključuju nekretnine ili pak pružaju pomoć u planiranju ili provođenju transakcije za svoju stranku u vezi s: kupnjom ili prodajom nekretnina ili poslovnih subjekata, upravljanjem novčanim sredstvima, vrijednosnim papirima ili drugom imovinom u vlasništvu stranke, otvaranjem i upravljanjem bankovnih računa, štednih uloga ili računa za poslovanje s financijskim instrumentima, prikupljanjem sredstava potrebnih za osnivanje, poslovanje ili upravljanje trgovačkim društvima, osnivanjem, poslovanjem ili upravljanjem trustovima, trgovačkim društvima, zakladama ili sličnim pravnim uređenjima.

Obveznici provedbe mjera i radnji su i podružnice kreditnih i financijskih institucija i drugih obveznika iz drugih država članica i trećih država koje su osnovane u Republici Hrvatskoj u skladu sa zakonom koji uređuje njihov rad.

Obveznici su i zastupnici institucija za platni promet i distributeri institucija za elektronički novac iz druge države članice, a obveznicima se smatraju i svi naprijed navedeni obveznici kad se nalaze u stečaju ili je za njih pokrenut postupak likvidacije.

Svi naprijed navedeni obveznici dužni su provoditi mjere dubinske analize stranke.

2. KOJE SU OSTALE OBVEZE OBVEZNIKA?

Među ostale obveze koje su obveznici dužni provoditi (osim provođenje dubinske analize) spadaju: izrada procjene rizika od pranja novca i financiranja terorizma, uspostavljanje politika, kontrola i postupaka za učinkovito smanjivanje i djelotvorno upravljanje rizicima od pranja novca i financiranja terorizma, provođenje mjera za sprječavanje pranja novca i financiranja terorizma u poslovnim jedinicama i društvima u kojima obveznik ima većinski udio ili većinsko pravo u odlučivanju, a koje imaju sjedište u drugoj državi članici ili trećoj državi, imenovanje ovlaštene osobe i zamjenika ovlaštene osobe, omogućavanje redovitoga stručnog osposobljavanja i izobrazbe zaposlenika obveznika te osiguravanje redovite unutarnje revizije sustava sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma, izradu i redovito dopunjavanje liste indikatora za prepoznavanje stranaka i sumnjivih transakcija i sredstva za koje postoje razlozi za sumnju na pranje novca ili financiranje terorizma, obavještavanje i dostavljanje Uredu za sprječavanje pranja novca propisanih i traženih podataka, informacija i dokumentacije o transakcijama, sredstvima i osobama, čuvanje i zaštitu podataka te vođenje evidencija podataka propisanih Zakonom, obvezu kreditnih i financijskih institucija da uspostave odgovarajući informacijski sustav s obzirom na svoju organizacijsku strukturu i izloženost riziku od pranja novca i financiranja terorizma te provođenje drugih obveza i mjera propisanih Zakonom i na temelju njega donesenih podzakonskih akata.

3. MJERE DUBINSKE ANALIZE STRANKE

Dubinska analiza stranke obuhvaća sljedeće mjere:

- utvrđivanje identiteta stranke i provjeru njezina identiteta na osnovi dokumenata, podataka ili informacija dobivenih iz vjerodostojnoga, pouzdanoga i neovisnog izvora, uključujući, ako ga stranka ima, kvalificirani certifikat za elektronički potpis ili elektronički pečat
- utvrđivanje identiteta stvarnog vlasnika stranke i poduzimanje odgovarajućih mjera za provjeru identiteta stvarnoga vlasnika stranke, uključujući poduzimanje mjera potrebnih za razumijevanje vlasničke i kontrolne strukture stranke kada je stranka trgovačko društvo, druga pravna osoba i s njom izjednačen subjekt ili trust i s njime izjednačen subjekt stranog prava
- prikupljanje podataka o namjeni i predviđenoj prirodi poslovnoga odnosa te drugih podataka u skladu sa Zakonom i na temelju njega donesenim podzakonskim aktima i
- stalno praćenje poslovnoga odnosa, uključujući i kontrolu transakcija koje stranka obavlja tijekom poslovnoga odnosa kako bi se osiguralo da su transakcije koje se obavljaju u skladu sa saznanjima obveznika o stranci, poslovnome profilu, profilu rizika, uključujući prema potrebi i podatke o izvoru sredstava, pri čemu dokumentacija i podaci kojima obveznik raspolaže moraju biti ažurni.

Prilikom provedbi mjera kojima se utvrđuje identitet stranke i identitet stvarnog vlasnika stranke obveznik je dužan provjeriti je li osoba koja tvrdi da djeluje u ime stranke za to i ovlaštena te u skladu s odredbama Zakona utvrditi i provjeriti identitet te osobe.[1]

Obveznik je dužan primjenjivati sve naprijed navedene mjere dubinske analize, pri čemu opseg primjene mjera treba ovisiti o procjeni rizika.[2]

Obveznik je dužan mjere dubinske analize stranke provoditi na način propisan politikama, kontrolama i postupcima (ranije: interni akt).

Obveznik je dužan, na zahtjev nadležnoga nadzornog tijela dostaviti na uvid dokumentaciju vezanu uz analizu i procjenu rizika iz koje proizlazi da su poduzete mjere primjerene identificiranim rizicima od pranja novca i financiranja terorizma.

4. OBVEZA PRIMJENE MJERA DUBINSKE ANALIZE

Obveznik provedbe mjera, radnji i postupaka za sprječavanje i otkrivanje pranja novca i financiranja terorizma dužan je obaviti dubinsku analizu stranke u sljedećim slučajevima:

- prilikom uspostavljanja poslovnog odnosa sa strankom
- pri svakoj povremenoj transakciji u vrijednosti od 105.000,00 kuna i većoj, bez obzira na to je li riječ o jednokratnoj transakciji ili više transakcija koje su međusobno očigledno povezane i koje ukupno dosežu vrijednost od 105.000,00 kuna i veću
- pri svakoj povremenoj transakciji koja predstavlja prijenos novčanih sredstava u vrijednosti većoj od 1.000,00 eura u smislu Uredbe (EU) 2015/847[3]
- u pružanju usluga igara na sreću, prilikom stavljanja uloga i preuzimanja dobitaka, uključujući kupnju ili zamjenu žetona u kunskoj vrijednosti od 15.000,00 kuna i većoj, bez obzira na to je li riječ o jednokratnoj transakciji ili o više transakcija koje su me-

---

[1] U ovom se slučaju može raditi o odvjetniku koji djeluje u ime stranke pa je obveznik dužan provjeriti punomoć (ovlaštenje), kao i provjeriti identitet samog odvjetnika.

[2] Procjena rizika pojedinog poslovnog odnosa ili povremene transakcije uređena je u čl. 14. Zakona. Prilikom provođenja mjera dubinske analize obveznici su dužni imati u vidu varijable i čimbenike rizika od pranja novca i financiranja terorizma kako bi mogli procijeniti rizike povezane s pojedinim poslovnim odnosom ili provođenjem povremene transakcije.

Varijable rizika uključuju najmanje sljedeće: namjenu i predviđenu prirodu poslovnoga odnosa, uključujući i svrhu otvaranja računa stranci, vrijednost imovine koju stranka polaže, iznose i visinu obavljenih transakcija i redovitost ili trajanje poslovnoga odnosa.

Čimbenici rizika povezani sa strankom mogu upućivati na potencijalno niži ili potencijalno viši rizik.

U potencijalno niži rizik spadaju trgovačka društva čijim se financijskim instrumentima trguje na burzi ili uređenome tržištu, tijela javne vlasti i pravne osobe čiji je osnivač RH ili druga država članica ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave iz RH ili druge države članice te stranke koje imaju boravište države članice.

Na potencijalno niži rizik utječe i geografsko područje te proizvodi, usluge, transakcije ili kanali dostave.

Čimbenici rizika koji mogu utjecati na potencijalno viši rizik najmanje uključuju: stranke s kojima se poslovni odnos odvija u neuobičajenim okolnostima, stranke koje imaju boravište na području države koje nemaju djelotvoran sustav sprječavanja pranja novca i financiranja terorizma, države koje imaju znatnu razinu korupcije i sl., pravne osobe i pravna uređenja koja predstavljaju sredstva za čuvanje osobne imovine, društva koja imaju nominalne dioničare ili dionice na donositelja, društva s intenzivnim gotovinskim poslovanjem i sl.

Na potencijalno viši rizik mogu upućivati i čimbenici rizika povezani s geografskim područjem, ali i čimbenici rizika koji su povezani s proizvodima, uslugama transakcijama ili kanalima dostave.

Obveznik je dužan primijeniti mjere pojačane dubinske analize stranke u odnosu na pojedini poslovni odnos ili povremenu transakciju za koju je utvrđen visok rizik za pranje novca ili financiranje terorizma.

[3] Radi se o obvezi primateljevog pružatelja platnih usluga koji je u roku tri dana dužan staviti na raspolaganje imena platitelja i primatelja i brojeve platiteljeva i primateljeva računa za plaćanje (čl. 5. Uredbe (EU) 2015/847 Europskog parlamenta i Vijeća od 20. svibnja 2015.).

đusobno očigledno povezane i koje ukupno dosežu vrijednost od 15.000,00 kuna i veću
- ako postoji sumnja u vjerodostojnost i primjerenost prethodno dobivenih podataka o stranci i
- uvijek kada u vezi s transakcijom ili strankom postoje razlozi za sumnju na pranje novca ili financiranje terorizma, bez obzira na sva propisana izuzeća i vrijednost transakcije.

Obveznici koji su ovlašteni mjenjači, koji su pravne i fizičke osobe koje se bave djelatnošću prometa plemenitih metala i dragoga kamenja te obveznici koji su trgovine umjetničkim predmetima i antikvitetima pri svakoj transakciji u vrijednosti od 15.000,00 kuna i većoj dužni su utvrditi i provjeriti identitet stranke te prikupiti sljedeće podatke: ime i prezime, prebivalište, dan mjesec i godinu rođenja, identifikacijski broj ako je vidljiv iz identifikacijske isprave, naziv i broj identifikacijske isprave, naziv i državu izdavatelja te državljanstvo/državljanstva.

Obveznici koji su društva za osiguranje koja imaju odobrenja za obavljanje poslova životnih osiguranja i drugih osiguranja povezanih s ulaganjima, obveznici koji su pravne i fizičke osobe koje se bave djelatnošću zastupanja u osiguranju pri sklapanju ugovora o životnome osiguranju i drugih osiguranja povezanih s ulaganjima te obveznici koji su pravne i fizičke osobe koje se bave djelatnošću posredovanja u osiguranju pri sklapanju ugovora o životnome osiguranju i drugih osiguranja povezanih s ulaganjima, kod poslova životnoga osiguranja i drugih osiguranja povezanih s ulaganjima, dužni su pored mjera utvrđivanja identiteta stranke i utvrđivanja identiteta stvarnoga vlasnika stranke, čim su korisnici identificirani ili imenovani:
- za korisnika osiguranja koji je određen kao posebno imenovana fizička osoba ili pravna osoba ili pravno uređenje (npr. zakonski nasljednik, djeca, supružnik i dr.) utvrditi i provjeriti identitet korisnika osiguranja i
- za korisnika osiguranja koji je određen specifičnim karakteristikama ili skupinom prikupiti dovoljno podataka kako bi se uvjerio da će moći utvrditi identitet korisnika osiguranja u trenutku isplate police.

Za naprijed navedene korisnike osiguranja obveznik je dužan provjeriti identitet korisnika osiguranja u trenutku isplate, a u slučaju dodjele, u cijelosti ili djelomično, životnoga osiguranja i drugih osiguranja povezanih s ulaganjem trećoj fizičkoj ili pravnoj osobi ili pravnom aranžmanu, obveznik kredita ili financijska institucija je dužan utvrditi identitet stvarnoga vlasnika u trenutku dodjele.

Za korisnika trusta i s njim izjednačenoga subjekta stranog prava, koji je određen specifičnim karakteristikama ili skupinom, obveznik je dužan pribaviti dovoljno informacija kako bi bio siguran da će moći utvrditi identitet korisnika u vrijeme isplate ili u trenutku kada korisnik odluči iskoristiti dodijeljena prava.

Obveznici su dužni primijeniti mjere dubinske analize ne samo za nove stranke, već i pravodobno na postojeće stranke na temelju procjene rizika, posebno kod stranaka kod kojih se promijene okolnosti koje su relevantne za primjenu Zakona.

5. DUBINSKA ANALIZA STRANKE PRILIKOM USPOSTAVLJANJA POSLOVNOGA ODNOSA ILI OBAVLJANJA TRANSAKCIJE

Svaki obveznik naveden u čl. 9. Zakona dužan je sljedeće mjere (utvrđivanje identiteta stranke, utvrđivanje identiteta stvarnog vlasnika stranke i prikupljanje podataka o namjeni i predviđenoj prirodi poslovnoga odnosa) provesti:
- prije uspostavljanja poslovnoga odnosa sa strankom i
- prije obavljanja transakcije (pri svakoj povremenoj transakciji u vrijednosti od 105.000,00 kuna i većoj, pri svakoj povremenoj transakciji koja predstavlja prijenos novčanih sredstava u vrijednosti većoj od 1.000,00 eura i u pružanju usluga igara na sreću, prilikom stavljanja uloga i preuzimanja dobitaka, uključujući kupnju ili zamjenu žetona u kunskoj vrijednosti od 15.000,00 kuna i većoj).

Iznimno, obveznik može provjeru identiteta stranke i stvarnoga vlasnika provesti i tijekom uspostavljanja poslovnoga odnosa sa strankom i to što je prije moguće, nakon prvoga kontakta sa strankom, ako je to:
- prijeko potrebno kako se ne bi prekinuo uobičajeni način uspostavljanja poslovnih odnosa i
- ako postoji nizak rizik od pranja novca i financiranja terorizma.

Obveznik koji je kreditna ili financijska institucija može otvoriti račun stranci prije provjere identiteta stranke i provjere identiteta stvarnog vlasnika stranke, uključujući račun koji omogućuje transakcije s prenosivim vrijednosnim papirima, pod uvjetom da postoje odgovarajući zaštitni mehanizmi koji osiguravaju da stranka ili netko u njezino ime ne provodi transakcije prije nego identitet stranke i stvarnog vlasnika ne bude provjeren.

U slučaju kad se provjera identiteta stranke i stvarnog vlasnika može provesti i tijekom uspostavljanja poslovnoga odnosa sa strankom, obveznik je dužan donijeti pisane politike, kontrole i postupke za smanjivanje i učinkovito upravljanje rizikom od pranja novca i financiranja terorizma.

6. IZNIMKA OD PROVOĐENJA MJERA DUBINSKE ANALIZE U POGLEDU ELEKTRONIČKOG NOVCA

Iznimno, obveznici nisu dužni provesti mjere iz čl. 15. st. 1. točka 1., 2. i 3. Zakona (nisu dužni utvrditi identitet stranke, utvrditi identitet stvarnog vlasnika stranke, niti prikupiti podatke o namjeni i predviđenoj prirodi poslovnog odnosa) i mjere iz čl. 17. Zakona (nisu dužni provesti dubinsku analizu stranke prilikom uspostavljanja poslovnoga odnosa ili obavljanja transakcije) u pogledu elektroničkoga novca ako su ispunjeni svi sljedeću uvjeti:
- platni instrument ne može se ponovno puniti ili je na tom platnom instrumentu ukupni iznos platnih transakcija ograničen na mjesečnoj razini u kunskoj protuvrijednosti iznosa od 250,00 eura te se platni instrument može koristiti isključivo u Republici Hrvatskoj
- sredstva pohranjena na platnom instrumentu ne smiju prelaziti kunsku protuvrijednost iznosa od 250,00 eura
- platni instrument upotrebljava se isključivo za kupnju robe ili usluga
- na platni instrument ne može se pohraniti anonimni elektronički novac i
- izdavatelj elektroničkog novca provodi mjeru praćenja transakcija ili poslovnoga odnosa u svrhu otkrivanja složenih i neobičnih transakcija iz čl. 53. Zakona (radi se o složenim i neobično velikim transakcijama kao i o neuobičajenom načinu izvršenja transakcija koje nemaju očiglednu ekonomsku ili vidljivu pravnu svrhu ili odstupaju od uobičajenoga ili očekivanoga poslovanja stranke) ili sumnjivih transakcija iz čl. 56. Zakona (radi se o suzdržavanju obveznika od obavljanja sumnjive transakcije, a obveznik je nadalje dužan bez odgađanja prije obavljanja sumnjive transakcije obavijestiti Ured za sprječavanje pranja novca i u obavijesti navesti rok u kojem će se transakcija obaviti).

Iznimno, obveznici ne smiju primijeniti na iskupe elektroničkog novca u gotovini ili podizanja gotovine u novčanoj vrijednosti elektroničkoga novca u kunskoj protuvrijednosti iznosa većeg od 100,00 eura.

DUNJA ŠARIĆ, dipl. iur.
HZRIF, Zagreb

Stručni članak UDK 347.7

Slobodan radni dan za prenatalni pregled

Prije nemalog broja godina, tekovine modernog radnog prava iznjedrile su pravo na prenatalni pregled radnica odnosno pravo na jedan slobodan dan u mjesecu koje radnice mogu koristiti za navedenu svrhu. Iako je pravo kao takvo već dugi niz godina u primjeni, čini se da se u praksi vrlo rijetko koristi. O čemu se zapravo radi?

1. UVOD

Kako smo još uvijek zemlja u kojoj žene vrlo često koriste bolovanje nakon što saznaju za trudnoću, mnoge radnice i samozaposlene trudnice nisu niti svjesne svog prava na slobodan dan za prenatalni pregled. Iako je pravo kao takvo radnicama priznato u Izmjenama i dopunama Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama još 2011. godine, praksa ga, čini se, još nije uvelike prihvatila. Naime, trudna radnica ima pravo na jedan slobodan dan mjesečno u svrhu obavljanja prenatalnih pregleda, ako posebnim propisom nije drugačije određeno.

Prilikom donošenja posljednjeg Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14., 127/17.), zakonodavac se vodio…s *jedne strane je upozoravano na nizak natalitet i staro stanovništvo s kojim se Hrvatska, kao i većina zemalja starog kontinenta, bori i stog stajališta govorimo o nedovoljno zaštićenoj skupini radnika. S druge strane, valjalo je uvažiti vrlo nepovoljna kretanja na tržištu rada, visoku nezaposlenost, nepovoljnu gospodarsku klimu i neophodnosti poduzimanja reformi radi ubrzanog povećanja zaposlenosti, suzbijanja sive ekonomije i postavljanja odgovarajućeg zakonskog okvira koji će poslodavcima omogućiti brzu prilagodbu i fleksibilnost poslovanja, a radnicima pružiti odgovarajuću zaštitu i sigurnost tijekom njihovog radnog odnosa.*[1]

Trudnice, roditelji i posvojitelji su skupina radnika koju treba zaštititi i oko toga nema dvojbi. Vrlo rano, već u prvoj fazi razvoja radnoga prava, došla je do izražaja potreba posebne zaštite osjetljive grupacije radnika, malodobnika i žena, kako u nacionalnim, tako i u međunarodnim okvirima.[2]

Zakonom o radu trudnice i nadalje ostaju zaštićene pri zasnivanju radnog odnosa, tijekom rada, kao i kod prestanka ugovora o radu.

Zakon o radu nije jedini izvor radno socijalnog zakonodavstva koji uređuje zaštitu trudnica, roditelja I posvojitelja. Postoji i posebniji, specijalniji Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08., 110/08., 34/11., 54/13., 152/14., 59/17.). Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama u primjeni je od 1. siječnja 2009. godine i pripada sustavu populacijske politike kojim se na izravan način potiče natalitet, štiti majčinstvo, olakšava usklađenost obiteljskih i profesionalnih obveza te potiče i omogućava veće sudjelovanje očeva u ranom podizanju i odgoju djece.[3]

[1] Internetska stranica Hrvatskog sabora Republike Hrvatske, Konačni prijedlog zakona o radu, lipanj 2014.

[2] Preuzeto iz I. Crnić, M. Dika, A. Eraković, V. Gotovac, I. Gović, I. Gregurev, L. Horvatić, V. Jelčić, D. Marinković Drača, Ž. Potočnjak, K. Rožman, M. Ruždjak, S. Šokčević, Lj. Špljat, I. Tadić, I. Vukorepa, M. Zuber, Radni odnosi u Republici Hrvatskoj, Zagreb, 2007., V. Jelčić, str. 101-146.

[3] Internetska stranica Hrvatskog sabora Republike Hrvatske, Konačni prijedlog zakona o radu, ožujak 2011.

2. PRAVO NA SLOBODAN RADNI DAN

Pravo na slobodan radni dan za prenatalni pregled nije novina u našem pravnom sustavu. Uređeno je Zakonom o rodiljnim i roditeljskim potporama i u naš pravni sustav je ušlo prilikom usklade s pravnom stečevinom Europske unije implementacijom Direktive Vijeća Europe 92/85/EEZ od 19. listopada 1992 . U predmetnoj Direktivi se, između ostaloga, izričito propisuje da su zemlje članice dužne poduzeti potrebne mjere kako bi trudnim radnicama osigurale pravo, u skladu sa zakonodavstvom i/ili praksom odnosne zemlje, na plaćeni dopust za obavljanje pregleda pred porođaj, ukoliko je takve preglede potrebno obaviti u radno vrijeme. Direktiva trudnom radnicom smatra radnicu koja je o svojem stanju obavijestila svojeg poslodavca u skladu s nacionalnim zakonodavstvom i/ili nacionalnom praksom.

Prema Direktivi zakonodavac je formirao novi pravni institut u našem zakonodavstvu.

Zakon o rodiljnim i roditeljskim potporama ne propisuje kad i u kojim okolnostima je radnica dužna izvijestiti poslodavaca o trudnoći, a odredbe o tome ne sadrži niti Zakon o radu. Zakon o radu u članku 25. navodi koje podatke poslodavac ne smije tražiti prilikom postupka odabira kandidata za radno mjesto[4], sklapanja ugovora o radu, kao i tijekom trajanja radnog odnosa. U navedenim situacijama poslodavac ne smije tražiti od radnika podatke koji nisu u neposrednoj vezi s radnim odnosom. Na nedopuštena pitanja, ako mu se ipak postave i poslodavac se izloži nemaloj prekršajnoj sankciji[5], radnik može odbiti dati odgovor i na taj se način zapravo zaštititi. No, s druge strane, poslodavac je dužan prema članku 7. Zakona o radu radniku u radnom odnosu dati posao te mu za obavljeni rad isplatiti plaću.[6] Kako vidimo da je poslodavac taj koji organizira rad, uputno bi bilo poslodavca izvijestiti o okolnosti trudnoće kako bi se isti mogao prirediti na dulje izbivanje radnika. Kao što vidimo, zakonodavac se nije uplitao[7] u taj odnos radnika i poslodavca, stoga je na istima da postupe kako im savjest nalaže.

[4] Primjerice za razgovor, testiranje, anketiranje i slično.

[5] Radi se o težem prekršaju poslodavca koji je uređen člankom 228. Zakona o radu i za koji je predviđena novčana kazna od 31.000,00 do 60.000,00 kuna za poslodavca pravnu osobu i novčana kazna od 4.000,00 do 6.000,00 kuna za poslodavca fizičku osobu i odgovornu osobu pravne osobe. Za navedeni prekršaj poslodavac pravna osoba odgovara i u slučaju ako ne postoji prekršajna odgovornost odgovorne osobe.

[6] Nadalje skrećemo pozornost i na članak 95. Zakona o radu po kojem radnik ima pravo na naknadu plaće za vrijeme prekida rada do kojega je došlo krivnjom poslodavca ili zbog drugih okolnosti za koje radnik nije odgovoran - kad te odredbe Zakona o radu povežemo, dobivamo da je poslodavac dužan organizirati rad, a radnik je dužan izvršavati radne zadatke.

[7] Tako je i bilo moguće postupiti jer Direktiva ostavlja nacionalnim zakonodavstvima da isto propišu.

Naravno da bi navedeno pravo radnice mogle ostvarivati i prema propisima o zdravstvenoj zaštiti kao bolovanje, što je u Republici Hrvatskoj i vrlo čest slučaj. No, ako se radnica odluči za rad za vrijeme trudnoće, navedeno pravo će joj svakako koristiti.

O čemu se tu zapravo radi?

Naime, trudna radnica ima pravo na jedan slobodan radni dan mjesečno u svrhu obavljanja prenatalnih pregleda ako posebnim propisom nije drugačije određeno. Nema nikakve zapreke da se radnica dogovori s poslodavcem i koristi navedeno pravo i na način da pripadajuće sate radnog dana rasporedi i koristi višekratno tijekom više radnih dana u tijeku mjeseca, sve u skladu s dogovorom radnika i poslodavca, potrebama same radnice, ovisno o potrebi učestalosti pregleda, radnom vremenu liječnika i sličnom.

Kako bi ostvarila pravo na slobodan dan radnica je dužna poslodavca pisanim putem izvijestiti o svom stanju i najaviti korištenje prava. Ovdje postaje razvidno da radnica, ako se odluči koristiti zakonsko pravo na slobodan radni dan za prenatalni pregled, neće moći nadalje tajiti svoje stanje. Kako bi koristila pravo, mora poslodavca izvijestiti o istome i to minimalno dva radna dana prije zakazanog vremena za prenatalni pregled. Poslodavac može zahtijevati dostavljanje dokaza o činjenici trudnoće.[8]

Slobodan radni dan koji će radnica koristiti za prenatalni pregled smatrat će se vremenom provedenim na radu.

Direktiva 2010/41/EU od 7. srpnja 2010. godine o usvajanju načela jednakosti postupanja prema ženama i muškarcima koji obavljaju samostalnu djelatnost u svojstvu samozaposlene osobe 2013. godine navodi zakonodavca i na posljednju intervenciju u navedeno pravo i propisuje da pravo na slobodan radni dan za prenatalni pregled na zakonom propisani način mogu koristiti i samozaposlene trudnice.

3. PISANA NAJAVA KORIŠTENJA PRAVA

Trudna radnica dužna je pisanim putem najaviti poslodavcu korištenje prava. Nesumnjivo je da najava mora biti u pisanoj formi. Pažljivim razmatranjem forme u kojoj je zakonodavac propisao ovo pravo, radnica poslodavcu zapravo „najavljuje korištenje“, stoga ne ostaje mjesta poslodavcu da donese drugačiju odluku. Radnica je zapravo izjavila da neće biti na radnom mjestu radi zakonom propisanog razloga i mogućnosti. Poslodavac jedino što može jest zahtijevati dostavu dokaza o činjenici zakazanog vremena za prenatalni pregled.

[8] Članak 20.a. Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama.

Primjer 1.

NAJAVA KORIŠTENJA PRAVA TRUDNE RADNICE

Radnica: Poslodavac:

U skladu s člankom 20. a Zakona o rodiljnim i roditeljskim potporama (Nar. nov., br. 85/08., 110/08., 34/11., 54/13., 152/14., 59/17.), pisanim putem, u Zakonom predviđenom roku*, obavještavam poslodavca o namjeri korištenja prava na jedan slobodan radni dan u svrhu obavljanja prenatalnog pregleda. Zakazano vrijeme za prenatalni pregled je dana .....

U ....., datum.....

Radnica:

* Zakonom predviđen rok od dva radna dana prije zakazanog vremena za prenatalni pregled u kojem je trudna radnica dužna najaviti korištenje prava.

4. ZAKLJUČAK

Trudna radnica ima pravo na jedan slobodan dan mjesečno u svrhu obavljanja prenatalnih pregleda. Kako je kod nas još uvijek dosta česta praksa korištenja trudničkog bolovanja, ovo pravo, iako je već razmjerno dugo u primjeni, ne čini se dovoljno poznato, a samim time niti iskorišteno. Radi se zapravo o najavi radnice da će biti odsutna s radnog mjesta kako bi u zakazanom vremenu obavila prenatalni pregled. Kako se pregledi nerijetko obavljaju u radno vrijeme, navedeno pravo će radnici svakako dobro doći. Poslodavac će o korištenju navedenog prava biti obaviješten najkasnije dva radna dana prije zakazanog vremena za prenatalni pregled.

KONZULTACIJE I SAVJETI
(u cijeni pretplate na časopis RIF):

TELEFONOM:
01 / 4686 506
svakodnevno od 8 do 13 sati

OSOBNO:
po dogovoru sa savjetnicima
od 13 do 15 sati

e-mail: rif@rif.hr

DUNJA ŠARIĆ, dipl. iur.
HZRIF, Zagreb

Utjecaj izmjena Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima na obračunska plaćanja u uvjetima blokade računa

Zakonom o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima koji je izmijenjen u kolovozu i nadalje su zabranjena obračunska plaćanja poslovnim subjektima koji u Jedinstvenom registru računa, koji vodi Financijska agencija, imaju oznaku blokade računa. Ukoliko postupaju protivno zakonskoj zabrani, poslovni se subjekti i odgovorne osobe u njima izlažu plaćanju prekršajnih kazni i mogućim kaznenim sankcijama.
Zakon je izmijenjen, no pitanje je da li je do izmjene uistinu došlo?

1. ZAKONSKA REGULATIVA

Nelikvidnost, neprimjereno dugi rokovi naplate potraživanja i nedostatak novčanih sredstava za financiranje redovnog poslovanja, samo su neke od poteškoća s kojima su se poduzetnici posljednjih godina suočavali u svakodnevnom poslovanju. Iako su svi ekonomski pokazatelji u posljednje vrijeme bolji, izvjesni poremećaji aktualizirali su pitanje poslovanja subjekata u blokadi.

Prema podacima Financijske agencije (dalje: FINA), zbog neizvršenih osnova za plaćanje, 31. srpnja 2018. godine, bila su blokirana 22.622 poslovna subjekta, što je za 2,3 % manje u odnosu na lipanj 2018. godine. Ukupna vrijednost neizvršenih osnova za plaćanje poslovnih subjekata iznosila je 11,73 milijarde kuna, što je za 4,5 % manje nego u lipnju 2018. godine. U odnosu na stanje godinu dana ranije, riječ je o smanjenju broja blokiranih za 4.052 poslovna subjekta (15,2 %) i smanjenju prijavljenih neizvršenih osnova za plaćanje u iznosu od 3,74 milijarde kuna (24,2 %).

Zakonom o rokovima ispunjenja novčanih obveza (Nar. nov., br. 125/11.), koji je bio u primjeni od 1. siječnja 2012. godine, pokušava se uvesti red u rokove plaćanja između poduzetnika te između poduzetnika i osoba javnog prava, no taj Zakon nije dugog vijeka i ubrzo se ukida Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi (Nar. nov., br. 108/12., 144/12., 81/13., 112/13., 71/15., 78/15.), koji se donosi uz veliki interes javnosti. Odredbe Zakona o rokovima ispunjenja novčanih obveza gotovo u potpunosti se uključuju u Zakon o financijskom poslovanju. Rokovi plaćanja kroz sve navedene izmjene i nisu bili bitno izmijenjeni u odnosu na prijašnju regulaciju, koju smo poznavali godinama, Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18.), ali svojevrsna novina su svakako bile visoke prekršajne kazne kojima se nastoji uvesti više discipline u plaćanjima između gospodarskih subjekata i u odnosima gospodarskih subjekata i osoba javnog prava i od istih se puno očekivalo.

Od 1. siječnja 2011. na snazi je Ovršni zakon (Nar. nov., 139/10.), čiji su pozitivni učinci bili vidljivi već u prva tri mjeseca primjene u kojima je naplaćeno više potraživanja nego u tri godine primjene starog Ovršnog zakona. No, do 15. listopada 2012. imamo jednu nesvakidašnju situaciju, ovršni postupak u Republici Hrvatskoj bio je uređen odredbama sadržanim u dva zakona. Ovršni zakon (Nar. nov., br. 139/10.), propisao je prestanak važenja Ovršnog zakona (Nar. nov., br. 57/96., 29/99., 42/00., 173/03., 194/03., 151/04., 88/05., 121/05. i 67/08.), s tim da glavnina odredaba toga Zakona nije prestala važiti i primjenjuje se, prvotno do 31. prosinca 2011. godine, a nakon Zakona o izmjenama Ovršnog zakona (Nar. nov., br. 125/11., 150/11., 154/11., 12/12. i 70/12.), do 14. listopada 2012. godine. U listopadu 2012. godine u Nar. nov., br. 112/12. donosi se novi Ovršni Zakon koji je zapravo spoj dva prijašnja zakona koji su bili usporedno u primjeni. Do današnjeg dana Ovršni zakon (Nar. nov., br. 112/12., 25/13., 93/14., 55/16. - Odluka USRH, 73/18.), doživljava brojne izmjene, ali i nadalje nastavlja prema što učinkovitijem provođenju ovrhe.

Donose se i brojni podzakonski akti, primjerice Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., 91/10., 112/12.)[1] koji je ujednačio, uredio i centralizirao postupak provedbe ovrhe na novčanim sredstvima te je njegova primjena polučila izvanredne učinke u smislu učinkovitosti i ekonomičnosti provedbe ovrhe na novčanim sredstvima. Također, centraliziranost i elektronička baza podataka iz sustava provedbe ovrhe koju vodi Financijska agencija, omogućili su praćenje stanja vezano za provedbu ovrhe na novčanim sredstvima te prepoznavanje i uočavanje problema pri provedbi ovrhe na novčanim sredstvima.[2] Navedeni se propis samo jedanput mijenjao, unatoč činjenici što propisuje postupanja koja se odnose na veći broj propisa koji su doživjeli veći broj izmjena u tom razdoblju, primjerice Ovršni zakon, Stečajni zakon.

Naravno da to nije bio jedini razlog za donošenje novog Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima (Nar. nov., br. 68/18.).[3] Bilo je potrebno, primjerice, pojednostaviti mogućnost dostave osnove za plaćanje na prisilnu naplatu, definirati krajnji rok postupanja po nenaplaćenim osnovama za plaćanje evidentiranim u Očevidniku

[1] Stupa na snagu 1. siječnja 2011. godine.

[2] Prijedlog Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, internetska stranica Hrvatskog sabora, lipanj 2018., str. 2.

[3] Stupa na snagu 4. kolovoza 2018. godine.

redoslijeda osnova za plaćanje na teret fizičkih osoba, urediti postupanja u slučaju zatvaranja svih računa, stečaja, statusnih promjena i prestanka postojanja pravnih osoba, urediti postupanja u slučaju smrti fizičkih osoba, prilagoditi rokove čuvanja i postupanje s osnovama za plaćanje nakon izvršenja, uzimajući u obzir racionalnost i ekonomičnost postupanja i tome slično. Mijenja se i članak 15. koji je važan za temu koju raspravljamo.

2. OZNAKA BLOKADE RAČUNA POSLOVNOG SUBJEKTA

Zakonom o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima i nadalje se uređuje provedba ovrhe na novčanim sredstvima uključujući vođenje Očevidnika redoslijeda osnova za plaćanje, postupanje u slučaju nedostatka novčanih sredstava za provedbu ovrhe, postupanje poslovnih subjekata u uvjetima blokade njihovih računa, davanje, čuvanje i pohrana podataka, naknade, vođenje Jedinstvenog registra računa te nadzor nad kompletnom provedbom navedenoga.[4]

Velika promjena u ovršnom pravu bilo je prebacivanje provođenja ovrhe na FINA-u, Hrvatsku narodnu banku i poslovne banke. Ovrha na novčanim sredstvima ovršenika provodi se po svim računima i oročenim novčanim sredstvima u svim bankama u kojima ovršenik ima otvorene račune i oročena novčana sredstva prema osobnom identifikacijskom broju ovršenika, bez njegove suglasnosti pa i u slučaju kada u osnovi za plaćanje nije određena ovrha na novčanim sredstvima po svim računima i oročenim novčanim sredstvima.

Osnova za prisilnu naplatu s računa dužnika može biti:

- ovršna odluka domaćeg suda ili upravnog tijela koja ima potvrdu ovršnosti
- ovršna nagodba sklopljena pred domaćim sudom ili upravnim tijelom
- ovršna nagodba postignuta u postupku mirnog rješenja spora na temelju članka 186.a Zakona o parničnom postupku[5]
- zadužnica, bjanko-zadužnica
- nalog za plaćanje Hrvatske radiotelevizije s potvrdom o ovršnosti
- europski ovršni naslov i europski platni nalog (koji glase na ispunjenje određene novčane tražbine)
- obračun poslodavca o neisplati dospjelog iznosa plaće, naknade plaće ili otpremnine
- rješenje o ovrsi
- rješenje o osiguranju
- nalog Ministarstva financija za naplatu po aktiviranom državnom jamstvu
- nalog za pljenidbu u postupku prisilnog izvršenja pravomoćno izrečene novčane kazne u kaznenom i prekršajnom postupku i
- svaka druga odluka nadležnog tijela kojom se u cijelosti ili djelomice prihvaća prijedlog za provedbu ovrhe.

Rješenje o ovrsi donosi javni bilježnik temeljem vjerovnikovog prijedloga za ovrhu na temelju vjerodostojne isprave ili nadležno tijelo (sud, porezna uprava, HZZO, HZMO). Osnova za plaćanje dostavlja se FINA-i koju ova upisuje u Očevidnik prema trenutku primitka.

Očevidnik redosljeda osnova za plaćanje jedinstvena je baza podataka u elektroničkom obliku o redosljedu pristizanja istih u FINA-u, što je vrlo važno za prvenstvo namire vjerovnika.

FINA potom daje nalog bankama za izvršenje osnova za plaćanje onim redom kojim su računi navedeni u osnovi za plaćanje i to tako da se osnova za plaćanje izvršava na svim računima u pojedinoj banci. Ako u osnovi za plaćanje nisu navedeni računi na kojima se ovrha ima provoditi, ovrha će se provesti počevši od banke koja vodi najranije otvoreni račun prema podacima iz Jedinstvenog registra računa. Ako se osnova za plaćanje ne uspije izvršiti na računima izvršit će se na oročenim novčanim sredstvima (ako ovršenik ima ista).

FINA daje nalog banci, banka izvršava nalog za izvršenje osnove za plaćanje u visini raspoloživih sredstava po računima i naravno u skladu s iznosom određenim u osnovi za plaćanje. Pod raspoloživim novčanim sredstvima po računima ne smatra se odobreno prekoračenje po računu ovršenika na temelju kredita banke. O uspjehu namire, banka izvještava FINA-u. Ako po svim računima sredstva nisu dostatna, banka će zabraniti raspolaganje novčanim sredstvima po računima i oročenim novčanim sredstvima do visine određene u nalogu. Postupak se ponavlja pojedinačno od banke do banke. Ako osnova za plaćanje nije izvršena u cijelosti, FINA daje nalog bankama da blokiraju sve ovršenikove račune i zabrane raspolaganje oročenim sredstvima.

FINA, također, u Jedinstvenom registru računa stavlja oznaku blokade ovršenikovih računa i oznake zabrane raspolaganja oročenim sredstvima. Nakon izvršenja osnove za plaćanje, FINA u Jedinstvenom registru briše oznaku blokade računa i oznaku zabrane raspolaganja oročenim sredstvima.

Nakon blokade oršenikovih računa i zabrane raspolaganja oročenim sredstvima, banke su dužne dostavljati FINA-i podatak o priljevu novčanih sredstava, sve do naloga FINA-e za deblokadu računa i slobodno raspolaganje sredstvima. Priljev novčanih sredstava koristi se isključivo za izvršenje naloga zbog kojeg je ovršenikov račun bio blokiran, sve do izvršenja osnove za plaćanje.

Velika je pogodnost za vjerovnike uspostavljanje Jedinstvenog registra računa. Ovrhovoditelj s osnovom za plaćanje ne treba «šetati» od banke do banke provjeravajući gdje ovršenik ima otvoren račun. Svi podaci dostavljaju se od strane Hrvatske narodne banke, banaka, stambenih štedionica i kreditnih unija FINA-i. FINA vodi elektroničku bazu podataka, uređenu Pravilnikom o jedinstvenom registru računa (Nar. nov., 156/13., 71/16.) i čine bazu podataka svih transakcijskih računa poslovnih subjekata i podatke o računima građana prema osobnom identifikacijskom broju te podatak o možebitnoj blokadi računa.

3. OGRANIČENJA U PROVOĐENJU OBRAČUNSKIH PLAĆANJA U UVJETIMA BLOKADE RAČUNA

U Zakonu o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, u čl. 15. st. 1. regulirana je namira međusobnih novčanih obveza i potraživanja između sudionika obračunskog plaćanja bez uporabe novčanih sredstava, a provodi se ustupom potraživanja, asignacijom te drugim oblicima, primjerice preuzimanje duga, pristup dugu. Primjećujemo da je u odnosu na prijašnju zakonsku formulaciju izostavljeno obračunsko plaćanje kompenzacijom.

Zakonodavac navodi kako dosadašnja odredba članka 14. Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima nije bila u potpunosti jasna, posebice vezano uz postojanje prekršajne odgovornosti koja slijedi nepoštivanje ove odredbe. Odredbu je bilo potrebno revidirati kako bi se jasno i nedvojbeno definiralo što je to obračunsko plaćanje i u kojem slučaju nije dozvoljeno. [6]

[4] Članak 1. Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima.

[5] Nar. nov., br. 53/91., 91/92., 58/93., 112/99., 88/01., 117/03., 88/05., 02/07., 84/08., 123/08., 57/11., 148/11., 25/13. i 89/14.

[6] Prijedlog Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, internetska stranica Hrvatskog sabora, lipanj 2018., str. 33.

Zakon u čl. 15. st. 2. nadalje određuje da ovršenik – poslovni subjekt ne smije sklapati ugovore radi obračunskog plaćanja ako u Jedinstvenom registru računa ima oznaku blokade računa odnosno zabranu raspolaganja oročenim novčanim sredstvima, ako tim obračunskim plaćanjem kao vjerovnik tražbine onemogućuje ili izbjegava primitak ispunjenja obveze u novcu.

U trenutku oznake blokade računa, dužnici gube pravo samovoljnog odlučivanja koju će od tražbina prije namirivati. Radi se o izričitoj zabrani obračunskih plaćanja poslovnom subjektu kojem je poslovni račun blokiran od strane nekog od vjerovnika. Ukoliko provode obračunsko plaćanje (ili gotovinsko plaćanje, što je također zabranjeno[7]) dužnici svjesno izbjegavaju redosljed utvrđen u Očevidniku koji vodi FINA.

Promjena prema prijašnjem zakonskom rješenju je u tome što je zakonodavac „suzio" pojam obračunskih plaćanja, isključenjem kompenzacije, no čini se samo nominalno. Kompenzacija možda jest izostavljena, no mišljenja smo da je i nadalje zabranjeno obračunsko plaćanje blokiranom subjektu, što sam Zakon i navodi. Brani se obračunsko plaćanje te drugi oblici namire međusobnih novčanih obveza i potraživanja. A što je drugo kompenzacija, nego obračunsko plaćanje odnosno drugi oblike namire međusobnih novčanih obveza i potraživanja?

4. OBRAČUNSKA PLAĆANJA ZA POSLOVNE SUBJEKTE KOJIMA JE RAČUN BLOKIRAN

Poštujući načelo monetarnog nominalizma, Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18.), definira novčanu obvezu u čl. 21. i određuje da kad obveza ima za činidbu iznos novca, dužnik je dužan isplatiti onaj broj novčanih jedinica na koji obveza glasi, osim kad zakon određuje što drugo. Zakon o obveznim odnosima također utvrđuje načine prestanka obveznopravnog odnosa. Novčane obveze prestaju ispunjenjem, a načini ispunjenja obveza su i obračunska plaćanja. Radi se o sljedećim oblicima obračunskih plaćanja: kompenzacija (prijeboj), cesija, preuzimanje duga i asignacija. No, novi Zakon o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, ispušta kompenzaciju kao oblik obračunskih plaćanja koji je bio sporan ako je ovršenik poslovni subjekt u Jedinstvenom registru računa imao oznaku blokade računa odnosno zabranu raspolaganja oročenim novčanim sredstvima.

Razjasnimo obračunska plaćanja općenito.

4.1. Prijeboj

Kompenzacija ili prijeboj je prestanak obveze obračunavanjem protutražbine s tražbinom. Potraživanja koja se imaju prebiti moraju biti: 1) uzajamna, 2) istovrsna i 3) dospjela.

Uzajamna su potraživanja koja postoje između istih subjekata. Istovrsna su potraživanja ako glase na stvari istog roda i kakvoće, u pravilu se radi o novčanim potraživanjima, no mogu biti i druge zamjenjive stvari. Posljednja pretpostavka valjanosti prijeboja je dospjelost obiju tražbina s time da se dospjelošću označava trenutak od kojeg vjerovnik može zahtijevati ispunjenje tražbine. Ne mogu se prebijati buduća i nedospjela potraživanja.

Prijeboj ne nastaje *ipso iure* (onoga trenutka kada se ispune pretpostavke), već je potrebno da jedna strana drugoj dade izjavu o prijeboju. Nakon izjave o prijeboju smatra se da je učinak prijeboja nastao u trenutku kada su se ispunile pretpostavke, tj. onoga dana kada su se tražbine susrele po zakonskim pretpostavkama.

Redosljed zatvaranja međusobnih potraživanja je ugovorna stavka, dakle na subjektima je da se oko istoga usuglase. Ako takav dogovor ne postoji, ima se primijeniti Zakon o obveznim odnosima koji u članku 171. određuje da se obveze namiruju redom kako je koja dospjela na ispunjenje. Ako je više obveza istodobno dospjelo, prvo se namiruju najmanje osigurane, a ako su sve podjednako osigurane, prvo se namiruju najtegotnije. Ako su u svemu navedenom jednake, namiruju se redom kako su nastale, a ako su istodobno nastale, ono što je dano na ime ispunjenja raspoređuje se na sve obveze razmjerno. Ukoliko dužnik pored glavnice duguje i kamate i troškove, prvo se namiruju troškovi, zatim kamate i napokon glavnica.

U praksi se javljaju tri oblika kompenzacije: 1) jednostrana, 2) ugovorna i 3) višestrana kompenzacija.

4.2. Cesija

Cesija je promjena na strani vjerovnika. Vjerovnik (cedent) može ugovoriti s trećim (cesionar) da na njega prenese svoju tražbinu koju ima prema dužniku (cesus). Premda kod cesije susrećemo tri osobe, cesija je dvostrani pravni posao. Cesus nije ugovorna strana, već samo biva obaviješten od strane cedenta. Obavijest o ustupanju se naziva *notifikacijom*. Od trenutka notifikacije dužnik može valjano ispuniti obvezu cesionaru, ispuni li je starom vjerovniku, obveza se ne gasi te će je morati ispuniti i novom vjerovniku. Oslobađa se obveze samo ako nije znao za ustupanje.

Prenijeti se mogu one tražbine čiji prijenos nije zabranjen zakonom, one koje nisu strogo osobne prirode ili one koje se po svojoj naravi ne protive prenošenju na drugoga. Bez obzira na narav same tražbine, ugovor o prijenosu neće imati učinak prema dužniku ako su dužnik i vjerovnik ugovorili da se tražbina neće moći prenijeti.

S tražbinom na primatelja prelaze i sporedna prava, primjerice, pravo prvenstva naplate, hipoteka, založno pravo, pravo na kamate i slično. Cedent je cesionaru dužan prenijeti sve isprave i dokaze o potraživanju i sporednim pravima. Ako se pak radilo o prijenosu samo dijela potraživanja, cedent je dužan predati ovjereni prijepis isprave o dugu kojom se dokazuje postojanje ustupljenog potraživanja. Cedent je također dužan cesionaru na njegov zahtjev izdati ovjerenu potvrdu o ustupanju. Cesionar prema cesusu zadržava ista prava koja je cedent imao prema cesusu do ustupanja potraživanja. A i sam cesus može cesionaru, pored prigovora koje bi imao prema njemu, isticati i prigovore koje je mogao istaknuti cedentu do trenutka kad je bio obaviješten o cesiji.

Kad je tražbina ustupljena naplatnim ugovorom, ustupatelj odgovara za postojanje potraživanja u vrijeme ustupanja (čl. 86. Zakona o obveznim odnosima). U čl. 87. propisana je odgovornost cedenta za naplativost ustupljene tražbine, ako su tako ugovorili, ali samo do visine onoga što je primio od cesionara. Veća odgovornost cedenta se ne može ugovoriti.

Praksa razlikuje sljedeće oblike cesije: 1) cesija umjesto ispunjenja, 2) cesija radi ispunjenja i 3) cesija radi osiguranja.

4.3. Preuzimanje duga

Dug se preuzima ugovorom između dužnika i trećeg, uz vjerovnikov pristanak. Tim ugovorom dolazi do promjene dužnika, stari dužnik potpuno izlazi iz obveznopravnog odnosa, a na njegovo mjesto dolazi novi dužnik. Stoga ne čudi što je vjerovnik strana bez čijeg pristanka ugovor o preuzimanju duga neće imati pravne učinke. Vjerovnika mogu izvijestiti o preuzimanju i stari i novi dužnik i sva-

[7] Zabrana gotovinskog plaćanja je uređena Zakonom o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima, člankom 16.

kome od njih vjerovnik može priopćiti svoj pristanak. Smatra se da je vjerovnik pristao na ustup ako je bez ograde primio ispunjenje, s time da će tada ugovor o preuzimanju duga imati učinak ugovora o preuzimanju ispunjenja[8] sve dok vjerovnik ne dade svoj pristanak ili pak odbije dati isti. Ako pak vjerovnik ne daje u roku (koji je predviđen) očitovanje o ustupu, smatra se da ga nije niti dao.

Preuzimanjem duga stari se dužnik oslobađa obveze, ali ako je novi dužnik (preuzimatelj) u trenutku vjerovnikova pristanka bio prezadužen, a vjerovnik to nije znao niti je morao znati, prijašnji dužnik se ne oslobađa. U tom slučaju ugovor o preuzimanju ima učinak ugovora o pristupanju dugu.[9] Preuzimatelj duga ne može vjerovniku isticati prigovore koji potječu iz njegovog pravnog odnosa s prijašnjim dužnikom, a koji je bio temelj preuzimanja duga.

Obračunska plaćanja po ugovoru o preuzimanju duga mogu nastati samo za dužnika u slučaju kada je preuzimatelj duga istodobno i njegov dužnik po nekom prethodnom pravnom poslu. Preuzimatelj svoju obvezu ne izvršava novcem već oslobađanjem duga prema vjerovniku.

4.4. Asignacija

Asignacija jest izjava asignanta (uputitelja) kojom ovlašćuje asignata (upućenika) da u svoje ime, a za račun asignanta izvrši određenu činidbu asignataru (primatelju upute), a asignatara ovlašćuje da u svoje ime, a za njegov (uputiteljev) račun, primi činidbu od asignata. Cilj je bio ove pravne formulacije omogućiti da se tražbina prenese, a da vjerovnik/dužnik ne „ispadne“ iz odnosa, što smo u svim ovim dosadašnjim formulacijama uočili.

Uz sporazum o asignaciji, nužan je i pristanak asignata da prihvaća uputu. Kada vjerovnik pristane na asignaciju učinjenu od njegova dužnika, ta obveza ne prestaje niti njegovim pristankom, niti prihvatom od strane asignata, već tek ispunjenjem od strane asignata (ako nije drugačije ugovoreno). Pravo primatelja upute da zahtijeva ispunjenje od upućenika zastarijeva za godinu dana. Ako za ispunjenje nije određen rok, zastara počinje teći kad upućenik prihvati uputu, a ako ju je on prihvatio prije nego što je dana primatelju upute, onda kad ovome bude dana.

Obračunsko plaćanje nastaje po ugovoru o cesiji samo za asignanta u slučaju da je asignat istodobno i njegov dužnik po nekom prethodnom pravnom poslu i to tek kada asignat umjesto njemu, plati asignataru.

5. PREKRŠAJNE I KAZNENE SANKCIJE

Svako postupanje mimo redosljeda označenog u Očevidniku redosljeda osnova za plaćanje, nije postupanje sukladno Zakonu. Poslovni subjekti koji postupaju protivno čl. 15. st 2. Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima ne samo da se izlažu plaćanju prekršajne kazne koja nije mala, već se izlažu i kaznenim sankcijama.

5.1. Prekršajne kazne

Poslovni subjekt, koji u uvjetima blokade računa, obavi obračunsko plaćanje kaznit će se prekršajnom kaznom koja je zapriječena u čl. 30. Zakona o provedbi ovrhe na novčanim sredstvima u iznosu od 50.000,00 do 500.000,00 kuna, a za odgovornu osobu u poslovnom subjektu zapriječena je novčana kazna u iznosu od 10.000,00 do 50.000,00 kuna.

5.2. Kaznena odgovornost

Što se tiče kaznene kvalifikacije, valja uputiti na glavu XXIV. Kaznenog zakona (Nar. nov., br. 125/11., 144/12., 55/16., 61/15., 101/17.), pod nazivom Kaznena djela protiv gospodarstva. Gospodarska kaznena djela su redovito strože kvalificirana od temeljnih kaznenih djela, čemu je *ratio* nadindividualno pravno dobro koje se takvim kaznenim djelima vrijeđa. Otežava se funkcioniranje gospodarstva kao cjeline.

Hrvatsko gospodarsko kazneno pravo dugo je vremena iziskivalo temeljitu reformu, koja se napokon dogodila donošenjem Kaznenog zakona u 2011. godini, koji stupa na snagu 1. siječnja 2013. godine. Veliki problem starog Zakona bila su gospodarska kaznena djela preuzeta iz bivšeg sustava, stvarajući poteškoće u praksi, jer u starom Zakonu nije bilo potrebe za razlikovanjem gospodarskih od službeničkih kaznenih djela.

U članku 246. Kaznenog zakona utvrđeno je kazneno djelo zlouporabe povjerenja u gospodarskom poslovanju. Ono obuhvaća više kaznenih djela iz prijašnjeg Zakona i ujedno je bio najveća novina koju je Zakon bio donio u gospodarskim kaznenim djelima. Obuhvaća nesavjesno gospodarsko poslovanje, zlouporabu ovlasti u gospodarskom poslovanju, sklapanje štetnog ugovora, zlouporabu položaja i ovlasti. Ovo kazneno djelo sačinjeno je po uzoru na „nevjernost“ njemačkog i austrijskog zakona i ključno je gospodarsko kazneno djelo kojim se obuhvaća kriminalitet upravljačkih struktura u trgovačkim društvima. Počinitelj je osoba koja je u gospodarskom poslovanju dužna voditi brigu o imovini koja mu je povjerena na temelju zakona (npr. član uprave dioničkog društva), odluke uprave ili sudske vlasti, pravnog posla ili nekog drugog odnosa povjerenja. Mora nastati šteta na imovini o kojoj se počinitelj imao brinuti, no šteta može biti i neimovinska. Nevažno je da li je imovinsku korist počinitelj ostvario za sebe, drugu fizičku ili pravnu osobu ili se pak radi o ničijoj koristi. Počinitelju prijeti kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina.

O kvalificiranom će se kaznenom djelu raditi ako je pribavljena znatna imovinska korist ili prouzročena znatna šteta i tada će se počinitelj kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina. Prema mišljenju Vrhovnog suda Republike Hrvatske znatna je imovinska korist imovinska korist koja prelazi 30.000,00 kn. Ovo kazneno djelo može počiniti samo odgovorna osoba u pravnoj osobi i to s namjerom.

Kazneno djelo pogodovanje vjerovnika uređeno je člankom 250. Kaznenog zakona. Dužnik oštećuje vjerovnika/e tako što u stanju nesposobnosti za plaćanje pogoduje jednom od vjerovnika (nerijetko neka “bliska” pravna ili fizička osoba). Podrazumijeva se isplata duga (što je najčešći način počinjenja ovog kaznenog djela, no i bilo koji drugi način stavljanja kojeg od vjerovnika u povoljniji položaj) na način i u vrijeme kada pogodovani vjerovnik nema pravo na naplatu. Izigravanjem redosljeda, najmanje jedan vjerovnik od ostalih vjerovnika biva doveden u nepovoljan položaj. Pogodovanje vjerovnika jest privilegirano kazneno djelo, a razlog je što dužnik ipak namiruje vjerovnika, samo ne onog kojeg bi prema redosljedu uistinu i trebao. Tome je razlog bilo propisivanje blaže zapriječene kazne, novčana kazna ili kazna zatvora do godine dana, no novim Zakonom je za ovo kazneno djelo jedina zapriječena kazna zatvora do tri godine. Predviđeno je fakultativno oslobođenje od kazne. Počinitelj se može osloboditi kazne ako su ostali vjerovnici namireni

[8] Ugovor o preuzimanju ispunjenja je ugovor između dužnika i nekog trećeg kojim se ovaj obvezuje ispuniti njegovu obvezu prema njegovom vjerovniku.

[9] Ugovor između vjerovnika i trećeg, kojim se ovaj obvezuje vjerovniku da će podmiriti njegovo potraživanje od dužnika, odnosno treći stupa u odnos pored dužnika.

prije donošenja presude, pošto se sanira šteta počinjena kaznenim djelom. Počinitelj ovog kaznenog djela može biti odgovorna osoba u pravnoj osobi, ali i fizička osoba (npr. obrtnik). Odgovornost pravne osobe koja je u blokadi je neupitna. Vjerovnik neće odgovarati kao supočinitelj u ovom kaznenom djelu, ali ako je poticao na njegovo izvršenje, tada će odgovarati kao poticatelj.

Člankom 247. Kaznenog zakona uređena je prijevara u gospodarskom poslovanju, što je najzastupljenije gospodarsko kazneno djelo u sudskoj praksi. Za počinjenje tog kaznenog djela propisana je kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina, a ako je još k tome i pribavljena znatna imovinska korist ili prouzročena znatna šteta, počinitelj se može kazniti kaznom zatvora od jedne do deset godina. Počinitelj može biti samo odgovorna osoba u pravnoj osobi. Počinitelj ne postupa s ciljem da protupravnu imovinsku korist pribavi za sebe ili drugu fizičku osobu, nego za pravnu osobu. Primjerice, lažnim prikazivanjem ili prikrivanjem činjenica odgovorna osoba dovodi drugu osobu u zabludu ili je održava u zabludi, osoba u zabludi učini nešto na štetu svoje ili tuđe imovine ili pak ne učini (aktivno raspolaganje je izjednačeno s raspolaganjem nečinjenjem jer počinitelj raspolaže imovinom). Za postojanje kaznenog djela nužan je preduvjet postojanje krive predodžbe, a za dovršenje prijevare, mora nastati šteta na imovini kojom je raspolagala osoba u zabludi (imovina može biti u vlasništvu pravne ili fizičke osobe). Glede subjektivnog odnosa počinitelja prema djelu traži se namjera ili neizravna namjera za postizanje cilja pribavljanja protupravne imovinske koristi.

6. ZAKLJUČAK

Odgovornost osobe u blokadi prekršajna i kaznena, nesumnjivo postoji. Mnogi poslovni subjekti pokušavaju na bilo koji način namiriti svoja potraživanja, posebice ona rizična, ne vodeći računa da se takvim postupcima izlažu plaćanju visokih prekršajnih kazni i kaznenoj odgovornosti.

Za ostale sudionike obračunskih plaćanja, kojima račun nije blokiran, nije propisana prekršajna odgovornost. Što se tiče njihove kaznene odgovornosti, iz Kaznenog zakona iščitavamo samo moguću inkriminaciju pomaganja i poticanja u počinjenju gospodarskih kaznenih djela. Sudionik obračunskog plaćanja bi se mogao u FINA-i informirati o sadržaju podataka koji su za potencijalnog poslovnog partnera zabilježeni u Jedinstvenom registru računa. No, nema propisane zakonske obveze da to i učini, a svaki će poslovni subjekt koji postupa pažnjom dobrog gospodarstvenika učiniti sve što mu zakon dopušta kako bi naplatio svoja potraživanja.

PRETPLATA NA ČASOPIS RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE I PRILOG RIZNICA ZA 2019.

1. Pretplata za jedno izdanje časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" za 2019. godinu s uključenim PDV-om:

1. Tiskano izdanje 1.298,00 kn
2. Internet izdanje 998,00 kn
3. Tiskano + Inernet izdanje 1.796,00 kn

Pretplata uključuje:
- 12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica",
- prilog RIF - ove Obavijesti 2019.,
- 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a,
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine),
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodstva, poreza, prava i plaća,
- jedan sat usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima.

2. 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 2019.,
- neograničen broj telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a,
- neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine),
- redovito obavještavanje o aktualnostima iz područja računovodsta, poreza, prava i plaća,
- dva sata usmenih konzultacija uz najavu i dogovor sa savjetnicima.

POSEBNA PONUDA

Poštovane dame i gospodo pretplatnici,
Za 2019. godinu slobodni smo vam ponuditi i sljedeće posebne usluge:

- **POSEBNA PONUDA po cijeni od 3.898,00 kuna s uključenim PDV-om koja uključuje:**
  - tiskano izdanje časopisa (12 brojeva časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica", 100 telefonskih poziva prema savjetnicima HZRIF-a, prilog RIF-ove Obavijesti 2019., neograničeno korištenje internetskog izdanja časopisa "Računovodstvo i financije" s prilogom "Riznica" prethodnih godina (od 2006. godine), 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

Kupcima jedne od posebnih ponuda omogućava se plaćanje u 6 jednakih rata, a pristup seminarima i radionicama uz obveznu prethodnu najavu.
Ako se odlučite za jednu od posebnih ponuda ili imate dodatnih pitanja molimo da nam se javite e-mailom na: pretplata@rif.hr ili telefonom 01/4501 425 ili 01/4501 423.
Za informacije o našim ostalim proizvodima i uslugama posjetite našu internetsku stranicu www.rif.hr
Po prihvaćanju ponude sklapa se ugovor.

Dr. sc. RAHELA JURKOVIĆ
Zagreb

Stručni članak UDK 336.2

Bespovratna sredstva za znakove kvalitete

„Znakovi kvalitete" naziv je natječaja na koji se mogu javiti mikro, mali i srednji poduzetnici i ostvariti bespovratna sredstva u obliku vaučera. Vaučere potom mogu unovčiti kod Hrvatske gospodarske komore ili Hrvatske obrtničke komore i to za stjecanje prava korištenja sljedećih znakova kvalitete: „Hrvatska kvaliteta", „Izvorno hrvatsko", „Tradicijski obrti" i „Umjetnički obrti". Natječaj je otvoren do 29. lipnja 2020. g. odnosno do iskorištenja ukupno raspoloživih bespovratnih sredstava namijenjenih ovom pozivu, a ona iznose 7,5 milijuna kuna. U jednom projektnom prijedlogu poduzetnika iznos potpore (vrijednost vaučera) može iznositi najviše 75.000 kuna.

1. UVOD

„Znakovi kvalitete" naziv je natječaja odnosno poziva na dostavu projektnih prijedloga (u nastavku i: Poziv), na koji se mogu javiti mikro, mali i srednji poduzetnici i ostvariti pravo na bespovratna sredstva u obliku vaučera kojima mogu nabavljati usluge (nematerijalne proizvode) od određenih pružatelja usluga, a u cilju unapređenja svojega poslovanja. Vaučer se izdaje u svrhu nabave usluga koje se odnose na ostvarivanje prava korištenja znaka (ili znakova) kvalitete, koje je korisnik naznačio u svom projektnom prijedlogu i koje su prihvatljive za sufinanciranje putem ovog Poziva, a isporučit će ih prihvatljivi pružatelji usluga.

Poziv je vezan uz „Operativni program Konkurentnost i kohezija 2014. - 2020." (OPKK) koji određuje područja ulaganja fondova Europske unije (EU) – Europskih strukturnih i investicijskih (ESI) fondova u Republici Hrvatskoj (RH). Konkretno, natječaj je vezan uz tematski cilj Programa koji se odnosi na povećanje konkurentnosti malih i srednjih poduzetnika (MSP-a), investicijski prioritet 3d - „Potpora stvaranju kapaciteta MSP-a za uključivanje u proces rasta na regionalnim, nacionalnim i međunarodnim tržištima i inovacijskim procesima" i specifičan cilj 3d1 - „Poboljšani razvoj i rast malih i srednjih poduzetnika na domaćem i stranim tržištima". OPKK pod tim podrazumijeva pružanje podrške poduzećima u ispunjavanju primjenjivih zahtjeva standarda, ocjeni sukladnosti i certifikaciji proizvoda, usluga ili procesa.[1] Ovim Pozivom, konkretno, pružit će se potpora MSP-ovima u Republici Hrvatskoj u zadovoljenju zahtjeva za korištenje znakova kvalitete, a u svrhu poboljšanja vidljivosti hrvatskih proizvoda i usluga, pristupa novim tržištima i povećanja njihove konkurentnosti, kako je navedeno u Uputama za prijavitelje (u daljnjem tekstu: Uputama[2]). Znakovi kvalitete pri tome obuhvaćaju sljedeće znakove: „Hrvatska kvaliteta", „Izvorno hrvatsko", „Tradicijski obrti" i „Umjetnički obrti". Znak "Hrvatska kvaliteta" mogu dobiti proizvodi i linije proizvoda koji posjeduju natprosječnu kvalitetu i koji su proizvedeni na području Republike Hrvatske odnosno usluge natprosječne kvalitete koje se pružaju na području RH. Znak „Izvorno hrvatsko" mogu dobiti proizvodi, linije proizvoda i usluge natprosječne kvalitete (najmanje kao proizvodi ili usluge na razini "Hrvatske kvalitete"), a koji su nastali kao rezultat hrvatske invencije, inovacije, razvojno-istraživačkog rada ili tradicije. „Tradicijski obrt" znak je za obrt za čije je obavljanje potrebno posebno poznavanje zanatskih vještina i umijeća, koji se obavlja pretežnim udjelom ručnog rada, a tehnikama proizvodnje i rada, namjenom i oblikom oslanja se na obrasce tradicijske kulture te u tom smislu može simbolizirati lokalni, regionalni ili nacionalni identitet. „Umjetnički obrt" je obrt koji se odlikuje proizvodima i uslugama „visoke estetske vrijednosti, dizajnom, likovnim i drugim rješenjima uz naglašenu kreativnost i individualnost majstora obrta – umjetnika."[3] Sve navedene znakove kvalitete koji su predmet ovog Poziva mogu dodijeliti isključivo dvije organizacije: Hrvatska gospodarska komora (za znakove „Hrvatske kvalitete" i „Izvorno hrvatsko") i Hrvatska obrtnička komora (za znakove „Tradicijski obrt" i „Umjetnički obrt") te su oni jedini prihvatljivi pružatelji usluga kod kojih će poduzeća koja se prijavljuju na natječaj moći unovčiti vaučere.

Za provedbu natječaja nadležno je Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta (MGPO) kao Posredničko tijelo razine 1, Hrvatska agencija za malo gospodarstvo, inovacije i investicije (HAMAG-BICRO) kao Posredničko tijelo razine 2 te Ministarstvo regionalnog razvoja i fondova Europske unije (MRRFEU) kao Upravljačko tijelo OPKK-a.

Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta dodijelit će, u obliku vaučera, potpore male vrijednosti, a one su uređene Uredbom Komisije (EU) br. 1407/2013 od 18. prosinca 2013. o primjeni članaka 107. i 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije na *de minimis* potpore. Prema odredbama EU, ukupan iznos potpore male vrijednosti koja se po državi članici dodjeljuje jednom (jedinstvenom) poduzetniku ne smije prelaziti 200.000 EUR tijekom prethodne dvije fiskalne godine i u tekućoj fiskalnoj godini, dok taj iznos za poduzetnika koji obavlja cestovni prijevoz tereta za najamninu ili naknadu ne smije premašiti 100.000 EUR tijekom prethodne dvije fiskalne godine i u tekućoj fiskalnoj godini.

[1] OPKK je dostupan na: https://strukturnifondovi.hr/wp-content/uploads/2017/03/OPKK_hrv.pdf.

[2] Upute za prijavitelje dostupne su na mrežnim stranicama: https://efondovi.mrrfeu.hr/MISCms/Pozivi/Poziv?id=1e4bafa0-d138-40f5-82bb-b16d488cab63.

[3] *Izvor:* Upute za prijavitelje.

U članku donosimo osnovne informacije o Pozivu, prihvatljivim i neprihvatljivim troškovima projekta, načinu prijave i ocjenjivanja projektnih prijedloga te provedbi projekta. No, prije informacija o samom natječaju, osvrnut ćemo se na znakove kvalitete čije je stjecanje predmet ovog natječaja.

2. ZNAKOVI KVALITETE

Znakovi kvalitete koji su predmet Poziva, nabrojeni u uvodnom dijelu članka, definirani su Pravilnikom o znakovima vizualnog označavanja hrvatskih proizvoda i usluga Hrvatske gospodarske komore (HGK) od 5. prosinca 2016. godine i njegovim izmjenama od 6. ožujka 2018. g.[4] te Pravilnikom o tradicijskim odnosno umjetničkim obrtima (Nar. nov., br. 112/2007.).

„Hrvatska kvaliteta" i „Izvorno hrvatsko" znakovi su vizualnog označavanja hrvatskih proizvoda i usluga namijenjeni „poticanju razvitka domaće proizvodnje, podizanju razine kvalitete hrvatskih proizvoda, proizvodnih tehnologija i usluga, poticanju stvaralaštva, kreativnosti, izvornosti, razvojno-istraživačkog rada, inovacija i invencija te promidžbi hrvatske države i stvaranju hrvatskog identiteta na svjetskom tržištu", kako je definirano u navedenom Pravilniku HGK-a. Ti su znakovi registrirani u Državnom zavodu za intelektualno vlasništvo Republike Hrvatske kao jamstveni žigovi. Oni jamče višu (iznadprosječnu) razinu kvalitete od one koja je utvrđena zakonskim propisima, pri čemu je viša razina kvalitete mjerljiva. Iznadprosječna kvaliteta u smislu navedena dva znaka kvalitete znači da proizvod, linija proizvoda ili usluga koji ju posjeduju, svojim ukupnim svojstvima zadovoljavaju izražene ili pretpostavljene potrebe potrošača ili korisnika, kao i zahtjeve utvrđene u normama ili specifikacijama. Prema Pravilniku HGK-a, pravo uporabe znaka „Hrvatska kvaliteta" i „Izvorno hrvatsko" može ostvariti svaka pravna osoba privatnog prava ili pravna osoba javnog prava upisana u trgovački ili obrtni registar u Republici Hrvatskoj ili fizička osoba upisana u odgovarajući upisnik mjerodavnih tijela Republike Hrvatske. Zahtjevu, koji se podnosi HGK-u, potrebno je priložiti i dokumentaciju o proizvodu, proizvodnoj liniji ili usluzi za koje se želi dobiti oznaka kvalitete. Ta dokumentacija, između ostaloga, treba sadržavati: rješenja, odobrenja, potvrde i druge dokaze o zadovoljenju propisanih uvjeta koji se odnose na proizvođača ili pružatelja usluga i proizvod ili uslugu; dokaze o provedbi kontrole ili ispitivanja kvalitete proizvoda ili usluga, certifikate i potvrde o uspostavljenom sustavu kontrole kvalitete i dr. Za dodjelu znaka „Izvorno hrvatsko" potrebno je i priložiti dokumentaciju ili dokaze kojima se argumentira dugogodišnja tradicija, povijest i jedinstvenost proizvoda ili usluge odnosno dokaze o provedenom razvojno-istraživačkom radu, inovaciji ili invenciji, uključujući dokaze o zaštiti intelektualnog vlasništva, patenata ili druge slične dokumente o proizvodima ili uslugama.

Tijela uključena u sustav vizualnog označavanja hrvatskih proizvoda i usluga čine: Savjet vizualnog označavanja hrvatskih proizvoda i usluga, tehničke komisije za pojedine skupine proizvoda ili usluga te mjerodavna organizacijska jedinica (OJ) Hrvatske gospodarske komore za upravljanje kvalitetom. Tehničke komisije su povremena radna tijela HGK-a sastavljena od neovisnih stručnjaka. U rješavanju jednog zahtjeva za izdavanjem kvalitete sudjeluje tehnička komisija od najviše tri člana, a o sastavu komisije obavještava se podnositelj zahtjeva. Mjerodavna OJ HGK za upravljanje kvalitetom zaprima zahtjev za dodjelu prava uporabe znaka, dostavlja tehničkoj komisiji zaprimljen zahtjev s dokumentacijom, provodi sve operativne poslove vezane uz zahtjev i izdavanje odobrenja te vodi Registar znakova. Nakon što tehnička komisija dostavi mjerodavnoj OJ za upravljanje kvalitete stručno mišljenje o proizvodu, liniji proizvoda ili usluzi za dodjelu prava uporabe znaka (ili odbijanju zahtjeva), mjerodavna OJ prosljeđuje to mišljenje Savjetu koji potom donosi odluku o dodjeli prava uporabe znakova „Hrvatska kvaliteta" i „Izvorno hrvatsko".

Uz dodjelu prava uporabe tih znakova vezani su i troškovi i naknade. Rješavanje zahtjeva za dodjelom znaka se plaća, prema Troškovniku HGK[5], u iznosu od 4.000,00 HRK. Te troškove podnositelj zahtjeva plaća neovisno hoće li mu biti dodijeljen znak kvalitete ili ne. Ako je znak odobren, tada je korisnik prava uporabe znaka obvezan plaćati i godišnju ugovorenu naknadu tijekom razdoblja trajanja ugovora koje je propisano kao razdoblje od tri godine. Visina naknade ovisi o broju proizvoda, proizvodnih linija ili usluga za koje je korisnik stekao pravo na znak „Hrvatska kvaliteta" i „Izvorno hrvatsko", kao i o broju osoba koje korisnik znaka zapošljava. Minimalni iznos godišnje naknade je 3.000,00 HRK, a detaljan način izračuna naknade, prema navedenim kriterijima broja zaposlenih i broja linija proizvoda naveden je u Troškovniku[6]. Svaki je korisnik znakova „Hrvatska kvaliteta" i „Izvorno hrvatsko" uključen u promocijske aktivnosti koje provodi Hrvatska gospodarska komora u cilju poticanja kupovine hrvatskih proizvoda i usluga. Na taj način HGK omogućava veću korist od znaka (znakova) kvalitete za pravne i fizičke osobe koje su ih stekle.

„Tradicijski obrt" i „Umjetnički obrt", čije je osnovno značenje definirano u uvodnom dijelu, uključuju i one obrte koji se „u procesu izrade proizvoda ili pružanja usluga koriste i novijim tehnologijama, koristeći se suvremenijim alatima u nekim fazama izrade kako bi posao bio lakši i brži, ali uz uvjet da se takvim sredstvima-pomagalima ne obezvređuje estetska razina i karakter tradicijskog odnosno umjetničkog proizvoda ili usluge", kako je navedeno u Pravilniku o tradicijskim odnosno umjetničkim obrtima.

Obrtnik za svoj proizvod, skupinu proizvoda, za jednu ili više usluga te za jednu ili više djelatnosti može od Hrvatske obrtničke komore (HOK-a) dobiti Uvjerenje o stjecanju statusa tradicijskog odnosno umjetničkog obrta. To uvjerenje, na temelju mišljenja Komisije za tradicijske odnosno umjetničke obrte, donosi Odbor za tradicijske odnosno umjetničke obrte HOK-a. Komisiju čini pet članova: predstavnici Hrvatske obrtničke komore i stručnjaci za djelatnost, proizvod ili uslugu za koje se podnosi zahtjev za stjecanje tradicijskog odnosno umjetničkog obrta. Uslužnim obrtima izdaje se samo Uvjerenje o stjecanju statusa tradicijskog odnosno umjetničkog obrta, dok se proizvodnim obrtima uz Uvjerenje izdaje i Znak tradicijskog odnosno umjetničkog obrta za proizvod ili skupinu proizvoda. Taj znak se stavlja na proizvod kao naljepnica ili privjesak. Uvjerenje mogu dobiti samo aktivni obrti koji imaju registriranu djelatnost u koju je razvrstan proizvod, skupina proizvoda, jedna ili više usluga za koje se podnosi zahtjev za stjecanje statusa tradicijskog ili umjetničkog obrta. Uvjerenje se izdaje vlasniku obrta za proizvod, skupinu proizvoda, jednu ili više usluga ili djelatnosti koje se obavljaju na tradicijski odnosno umjetnički način. Pravo na isticanje Znaka i Uvjerenja dodjeljuje se fizičkoj osobi – vlasniku obrta. Promjenom vlasnika obrta pravo na isticanje Znaka i Uvjerenja prestaje vrijediti.

[4] Pravilnik od prosinca 2016. g. je dostupan na: https://znakovi.hgk.hr/wp-content/uploads/2016/12/pravilnik_o_znakovima_vizualnog_oznacavanja_hrvatskih_proizvoda_i_usluga.pdf, a njegove izmjene na: https://znakovi.hgk.hr/wp-content/uploads/2018/03/pravilnik_o_izmjenama_i_dopunama_pravilnika.pdf.

[5] Troškovnik je dostupan na: https://znakovi.hgk.hr/wp-content/uploads/2018/07/troskovnik_znakovihgkhr.pdf .

[6] *Ibid*.

Prilikom pregleda obrta i proizvoda te prilikom ocjene usluga ili djelatnosti i davanja mišljenja o proizvodu, skupini proizvoda, jednoj ili više usluga ili djelatnosti za koje se podnosi zahtjev za stjecanje statusa tradicijskog odnosno umjetničkog obrta, članovi Komisije, između ostalog, razmatraju: razdoblje u kojem se obrt obavlja; obiteljsku tradiciju; broj proizvoda; autohtonost i tradiciju proizvoda, usluge ili djelatnosti; kvalitetu proizvoda ili usluga (ocjenjuje se cjelovita kvaliteta proizvoda, a ne samo tehnološka); tehnološki proces izrade (prihvaćaju se različiti oblici ručne izrade, ali i upotreba suvremenih alata i strojeva, ako je to nužno u procesu izrade); korišteni materijali (pri čemu se prednost daje korištenju materijala s područja Hrvatske); cjelovitost i opremljenost proizvoda; primjenjivost (funkcionalna upotrebljivost proizvoda ili usluga); marketinški plan; promidžbeni materijal (jesu li proizvod ili usluga uvršteni u promidžbeni materijal turističke zajednice i sl.); tržišna vrijednost; dizajn (likovno, estetsko i umjetničko oblikovanje proizvoda); preporuke, stručna mišljenja organizacija ili stručnih udruženja (ako obrtnik s njima surađuje) i sl.

Procedura dodjele prava i isticanje Znaka i Uvjerenja započinje predajom zahtjeva i dokumentacije koja se odnosi na navedene stavke koje razmatra Komisija. Trošak podnošenja zahtjeva iznosi 4.000,00 HRK. Komisija potom obavlja preliminarni pregled usklađenosti zahtjeva s odredbama Pravilnika te, ukoliko se dokumentacija ocijeni prihvatljivom, s podnositeljem zahtjeva dogovara se izlazak na teren i pregled radionice. U suprotnome, podnositelju zahtjeva vraća se uplaćeni iznos, s objašnjenjem razloga neprihvaćanja zahtjeva. Nakon pregleda radionice obrtnika, **članov**i Komisije HOK-a donose mišljenje koje potom potvrđuje Odbor za tradicijske i umjetničke obrte HOK-a.

3. OSNOVNE INFORMACIJE O POZIVU

Pozivom se želi potaknuti mikro, male i srednje poduzetnike na povećanje konkurentnosti putem stjecanja prava na korištenje znakova kvalitete te ih tako uključiti u jedan od ciljeva zacrtanih u OP-KK-u i drugim dokumentima Vlade RH: povećanje prepoznatljivosti hrvatskih proizvoda i usluga na europskom i globalnom tržištu.

U Uputama je predmet Poziva definiran kao: „doprinos prepoznatljivosti kvalitete hrvatskih proizvoda i usluga kroz pružanje potpore MSP-ovima za ishođenje znaka kvalitete njihovih proizvoda, usluga ili djelatnosti koji posjeduju traženu kvalitetu ili su nastali kao rezultat hrvatske tradicije ili kreativnosti“, dok je svrha odnosno cilj definiran kao: „primjena znakova kvalitete doprinijet će povećanju prepoznatljivosti kvalitete usluga i proizvoda MSP-ova čime će se osigurati preduvjeti za povećanje prihoda od prodaje, izvoza i ukupne konkurentnosti i posljedično doprinijeti stvaranju hrvatskog identiteta na zajedničkom i svjetskom tržištu“, pri čemu se pod zajedničkim podrazumijeva zajedničko tržište Europske unije.

Ako prođe na natječaju, prijavitelj postaje korisnik potpore, dodjeljuje mu se vaučer i on ga može unovčiti kod jednog od dva jedina moguća pružatelja usluga: Hrvatske gospodarske komore ili Hrvatske obrtničke komore.

Prijavitelj na natječaj trebat će ostvariti pokazatelj neposrednih rezultata Poziva, a to je, prema Uputama: „broj proizvoda/linija proizvoda/usluga/djelatnosti za koje će biti ishođen znak kvalitete kao rezultat projekta u godini m+3“ pri čemu je „m+3“ označeno kao treća godina od završetka projekta. Za završetak projekta smatra se stjecanje prava na korištenje znaka kvalitete. Drugim riječima, prijavitelj mora osigurati održivost rezultata projekta odnosno zadržati pravo korištenja znaka kvalitete najmanje tri godine nakon **što je, kroz projekt, stekao to pravo**. U slučaju da poduzetnik u roku tri godine ne ostvari planirani rezultat odnosno planiranu razinu pokazatelja koje je naveo u svom projektnom prijedlogu, nadležno tijelo imat će pravo zatražiti od njega izvršenje povrata dijela isplaćenih bespovratnih sredstava razmjerno neostvarenom udjelu pokazatelja.

Bespovratna sredstva (vaučeri) na ovom natječaju dodjeljivat će se do iskorištenja raspoloživih sredstava predviđenih za ovaj Poziv, s tim da je propisani zadnji rok (za sada) prijave na natječaj 29. lipanj 2020. Raspoloživa bespovratna sredstva Poziva iznose ukupno 7.500.000,00 HRK, od čega je 5.000.000,00 HRK namijenjeno za prijavitelje s poslovnim sjedištem registriranim na području jedinica područne (regionalne) samouprave (JLP(R)S) koje su, prema stupnju razvijenosti, svrstane u I. i II. skupinu, a 2.500.000,00 HRK za prijavitelje iz III. i IV. skupine JLP(R)S-a[7]. Drugim riječima, dvije trećine bespovratnih sredstava bit će namijenjene poduzetnicima iz sljedećih županija: Bjelovarsko-bilogorske, Brodsko-posavske, Ličko-senjske, Sisačko-moslavačke, Virovitičko-podravske, Vukovarsko-srijemske, Karlovačke, Koprivničko-križevačke, Krapinsko-zagorske, Osječko-baranjske, Požeško-slavonske i Šibensko-kninske županije. Ostatak ili jedna trećina ukupnih bespovratnih sredstava bit će namijenjena poduzetnicima iz: Međimurske, Splitsko-dalmatinske, Varaždinske, Zadarske, Dubrovačko-neretvanske, Istarske, Primorsko-goranske, Zagrebačke županije te Grada Zagreba.

Najviši iznos vaučera koji se može dodijeliti jednom poduzetniku ovisi o prihvatljivim troškovima njegovog pojedinačnog projektnog prijedloga, ali ne može biti viši od 75.000,00 HRK. Najviši intenzitet potpore koja se može dodijeliti iznosi 100% prihvatljivih troškova, što znači da ishođenje znaka (znakova) kvalitete i njegovo (njihovo) korištenje u prve tri godine od ishođenja (u slučaju znakova „Hrvatska kvaliteta“ i „Izvorno hrvatsko“) poduzetnik ne mora sufinancirati vlastitim sredstvima. No, pri tome treba imati u vidu da se to odnosi samo na prihvatljive troškove, a ne i na neprihvatljive troškove, koje navodimo u nastavku članka. Isto tako, potpore se mogu dodijeliti uz uvjet da su poštovana ograničenja (prethodno navedena) vezana za pragove dodjele potpore male vrijednosti (*de minimis* potpore). U slučaju da traženim iznosom potpore prijavitelj prelazi gornje granice za dodjelu *de minimis* potpore, na ovom Pozivu neće moći ostvariti pravo na vau**čer.**

Prijavitelj mora biti pravna ili fizička osoba koja je mikro, mali ili srednji poduzetnik sukladno definiciji malih i srednjih poduzeća iz Priloga I. “Definicija MSP-ova” Uredbe 651/2014. Prema toj definiciji, poduzeće je svaki subjekt koji se bavi poslovnom djelatnošću, bez obzira na njegov pravni oblik, dok su mikro, mala i srednja poduzeća ona poduzeća koja imaju manje od 250 zaposlenih, čiji godišnji promet ne premašuje 50 milijuna eura ili čija bilanca ne premašuje 43 milijuna eura. Kod određenja veličine poduzeća potrebno je voditi računa i o tome radi li se o neovisnom poduzeću odnosno ima li poduzeće - prijavitelj na natječaj uz sebe partnerska ili povezana poduzeća.

Prijavitelj se na natječaj mora prijaviti pojedinačno te su partnerske organizacije ili partnerstva bilo koje vrste neprihvatljivi. Prijavitelj u postupku dodjele bespovratnih sredstava (vaučera) može imati samo jedan projektni prijedlog. Po završetku postupka dodjele, može podnijeti novi projektni prijedlog. Broj pojedinih potpora (vaučera) koji mo**že** biti dodijeljen jednom prijavitelju nije ograničen, no ukupan iznos potpore male vrijednosti dodijeljen jedinstvenom poduzetniku mora biti u skladu s pravilima dodjele *de minimis* potpora.

[7] O skupinama I., II., III. i IV. vidi: Odluka o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti (Nar. nov., br. 132/17.).

Osim toga, prijavitelj u trenutku prijave ne smije biti niti u jednoj situaciji isključenja, a pod kriterijima isključenja, kako ih definiraju Upute, podrazumijeva se da se potpora ne može dodijeliti:

1. velikim poduzetnicima
2. prijaviteljima koji nemaju poslovni nastan u RH u trenutku podnošenja projektnog prijedloga
3. prijaviteljima koji nisu registrirani za obavljanje gospodarske djelatnosti najmanje u godini koja prethodi godini predaje projektnog prijedloga
4. prijavitelju koji djeluje u sektoru primarne poljoprivredne proizvodnje
5. prijavitelju koji djeluju u sektoru prerade i stavljanja na tržište poljoprivrednih proizvoda, u sljedećim slučajevima: a) ako se iznos potpore utvrđuje na temelju cijene ili količine proizvoda kupljenih od primarnih proizvođača ili stavljenih na tržište od strane dotičnih poduzetnika, b) ako su potpore uvjetovane njihovim djelomičnim ili potpunim prenošenjem na primarne proizvođače
6. za djelatnosti usmjerene izvozu u treće zemlje ili države članice Europske unije odnosno potpore koje su izravno povezane s izvezenim količinama, s uspostavom i funkcioniranjem distribucijske mreže ili drugim tekućim troškovima povezanima s izvoznom djelatnošću
7. prijavitelju koji djeluje u sektoru ribarstva i akvakulture
8. za ulaganja u sektorima: poslovanja nekretninama (NKD oznaka 68); djelatnosti kockanja i klađenja (NKD oznaka 92); financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja (NKD oznake: 64, 65, 66); pravne i računovodstvene djelatnosti (NKD oznaka 69); djelatnosti trgovanja ili proizvodnje robe vojne namjene, obrambenih proizvoda i nevojnih ubojitih sredstava; trgovina na veliko i malo (NKD oznake: 45, 46 i 47); djelatnosti povezane s proizvodnjom, preradom i stavljanjem na tržište duhana i duhanskih proizvoda
9. udrugama i dobrotvornim organizacijama
10. prijavitelju koji je prešao ili s traženom potporom prelazi pragove definirane *de minimis* Uredbom
11. prijavitelju od kojeg je zatražen povrat sredstava na osnovu potpore koju je prethodno primio, a koja je proglašena protuzakonitom i nespojivom s unutarnjim tržištem
12. prijavitelju koji nije izvršio zatraženi povrat ili je u postupku povrata sredstava prethodno dodijeljenih u drugom postupku dodjele bespovratnih sredstava iz bilo kojeg javnog izvora (uključujući iz EU odnosno ESI fondova), za aktivnosti odnosno troškove koji nisu izvršeni
13. prijavitelju kojem je utvrđeno teško kršenje ugovora zbog neispunjavanja ugovornih obveza, a koji je bio potpisan u sklopu nekog drugog postupka dodjele bespovratnih sredstava i bio je (su)financiran sredstvima EU odnosno ESI fondova
14. u slučaju kada je nad gospodarskim subjektom otvoren stečajni postupak, ako je nesposoban za plaćanje ili prezadužen, ili u postupku likvidacije, ako njegovom imovinom upravlja stečajni upravitelj ili sud, ako je u nagodbi s vjerovnicima, ako je obustavio poslovne aktivnosti ili je u bilo kakvoj istovrsnoj situaciji koja proizlazi iz sličnog postupka prema nacionalnim zakonima i propisima, ili koji se nalazi u postupku koji su, prema propisima države njegova sjedišta ili nastana kojima se regulira pitanje insolvencijskog prava, slični svim prethodno navedenim postupcima
15. prijavitelju koji nije izvršio obvezu isplate plaća zaposlenicima, plaćanja doprinosa za financiranje obveznih osiguranja ili plaćanja poreza u skladu s propisima Republike Hrvatske. U pogledu ove točke, smatra se prihvatljivim da prijavitelj/korisnik nije udovoljio spomenutim uvjetima, ako mu, sukladno posebnom propisu, plaćanje tih obveza nije dopušteno ili mu je odobrena odgoda plaćanja
16. ako je prijavitelj ili osoba ovlaštena po zakonu za zastupanje proglašen krivim zbog teškog profesionalnog propusta
17. ako je prijavitelj ili osoba ovlaštena po zakonu za zastupanje prijavitelja (osobe koja je član upravnog, upravljačkog ili nadzornog tijela ili ima ovlasti zastupanja, donošenja odluka ili nadzora toga gospodarskog subjekta) pravomoćno osuđena za bilo koje od sljedećih kaznenih djela odnosno za odgovarajuća kaznena djela prema propisima države njihova sjedišta ili države čiji je državljanin osoba ovlaštena po zakonu za zastupanje prijavitelja: sudjelovanje u zločinačkoj organizaciji, korupciju, terorizam ili kaznena djela povezana s terorističkim aktivnostima, pranje novca ili financiranje terorizma, dječji rad ili druge oblike trgovanja ljudima[8]
18. prijavitelju koji je u sukobu interesa u predmetnom postupku dodjele bespovratnih sredstava
19. prijavitelju koji je dostavio lažne informacije u sklopu projektnog prijedloga.

Kao što se iz navedenoga može vidjeti, neki sektori (navedeni u točkama od 4. do 8.) isključeni su za dobivanje potpora putem ovog natječaja. Međutim, ako prijavitelj djeluje u tim sektorima, ali ima i druge djelatnosti koje su prihvatljive za ovaj natječaj, može ostvariti pravo na potporu za djelatnost koja je prihvatljiva, uz uvjet da sektori ili aktivnosti koji nisu prihvatljivi neće ostvarivati korist od dodijeljene potpore. Kako bi se to postiglo, prijavitelj koji prođe na natječaju i postane korisnik potpore male vrijednosti trebat će osigurati razdvajanje prihvatljivih od neprihvatljivih sektora i to na način podjele aktivnosti ili razdvajanja troškova.

Prihvatljive aktivnosti koje se mogu financirati u okviru ovog Poziva odnose se na ostvarivanje prava korištenja sljedećih znakova kvalitete: „Hrvatska kvaliteta“, „Izvorno hrvatsko“, „Tradicijski obrti“, „Umjetnički obrti”. Aktivnosti mogu biti prihvatljive samo ako je izdavanje oznake kvalitete proveo prihvatljivi pružatelj usluga – HGK ili HOK. U jednom projektnom prijedlogu prijavitelj može tražiti izdavanje vaučera za ishođenje više znakova kvalitete, ali samo kod jednog pružatelja usluga.

Prihvatljivi i neprihvatljivi troškovi projekta prikazani su u tablici 1.

Tablica 1: Prihvatljivi i neprihvatljivi troškovi projekta

Prihvatljivi troškovi
Troškovi postupka izdavanja/dodjele prava korištenja znaka kvalitete i troškovi naknade za pravo korištenja znaka kvalitete u prvom razdoblju korištenja. Prvo razdoblje korištenja odnosi se (samo) na znakove „Izvorno hrvatsko“ i „Hrvatska kvaliteta“, a predstavlja razdoblje od 3 godine koje započinje potpisivanjem ugovora o pravu uporabe znaka koji sklapaju HGK i poduzetnik - korisnik znaka.
Neprihvatljivi troškovi
• Troškovi pripreme dokumentacije potrebne za prijavu na Poziv • Troškovi pripreme dokumentacije za podnošenje zahtjeva za izdavanje (dodjelu) znaka kvalitete • Troškovi vezani za održavanje postojećeg znaka kvalitete • Troškovi uvođenja i održavanja normi za sustave upravljanja i procesa • Troškovi povezani s ocjenjivanjem sukladnosti proizvoda s određenom normom ili specifikacijom

[8] U Uputama za prijavitelje, točka 2.4., navedeni su detaljno svi Zakoni i njihove stavke koje se odnose na navedena djela, a koje ovdje, zbog njihove opsežnosti, ne navodimo.

- Troškovi akreditacije tijela za ocjenjivanje sukladnosti
- Troškovi upravljanja projektom
- Porez na dodanu vrijednost (PDV)
- Plaće, otpremnine, doprinosi za dobrovoljna zdravstvena ili mirovinska osiguranja te bonusi za zaposlene
- Kazne, financijske globe i troškovi sudskog spora
- Operativni troškovi
- Gubici zbog fluktuacija valutnih tečaja i provizija na valutni tečaj; bankovni troškovi za otvaranje i vođenje računa, naknade za financijske transfere i drugi troškovi u potpunosti financijske prirode; kamate na dug
- Troškovi promidžbe i vidljivosti kojima se objavljuje sufinanciranje projekta EU sredstvima
- Doprinosi u naravi u obliku izvršavanja radova ili osiguravanja robe, usluga, zemljišta i nekretnina za koje nije izvršeno plaćanje potkrijepljeno dokumentima odgovarajuće dokazne vrijednosti odnosno svi koji su utvrđeni neprihvatljivima u skladu s Pravilnikom o prihvatljivosti izdataka (Nar. nov., br. 143/2014.)
- Ostali troškovi koji nisu navedeni kao prihvatljivi.

Od ostalih uvjeta natječaja, kao bitne izdvajamo sljedeće. Provedba projekta ne smije započeti prije dodjele vaučera, a trajanje projekta ne može biti duže od 12 mjeseci od dana dodjele vaučera. Projekt se mora odnositi na ostvarivanje prava korištenja znaka (ili znakova) kvalitete samo kod jednog pružatelja usluge - HGK-a ili HOK-a. Osim toga, iz projektne prijave treba biti jasno da se projekt ne bi mogao provesti bez potpore iz Europskih fondova (prijavitelj treba pokazati da nema osigurana sredstva za provedbu projekta na način, u opsegu i vremenskom okviru koje je opisao u svom projektnom prijedlogu) odnosno da se potporom iz OPKK-a osigurava dodana vrijednost, bilo u opsegu ili kvaliteti aktivnosti, ili u pogledu vremena potrebnog za ostvarenje cilja ili ciljeva projekta. Projekt treba poštovati načelo nekumulativnosti, **što znači da ne smije** sadržavati elemente dvostrukog financiranja bespovratnim sredstvima iz bilo kojeg drugog javnog izvora. Projekt treba biti usklađen i s horizontalnim politikama EU o održivome razvoju, ravnopravnosti spolova i nediskriminaciji.

Prije predaje projektnog prijedloga prijavitelj je dužan od prihvatljivog pružatelja usluge dobiti predračun (koji mora priložiti svom projektnom prijedlogu), iz kojega će biti vidljiva spremnost dokumentacije za ishođenje znaka kvalitete, kao i prihvatljivost troškova stjecanja znakova kvalitete za proizvode, linije proizvoda, usluge ili djelatnosti prijavitelja na koje se odnosi projektni prijedlog. Predračun će izdati HGK ili HOK (ovisno o znaku kvalitete koji prijavitelj prijavljuje na natječaju), a njegovom izdavanju prethodi predaja zahtjeva za izdavanjem predračuna koji mora biti popraćen i svom potrebnom dokumentacijom. Ako se na temelju preliminarnog pregleda zaključi da dokumentacija zadovoljava kriterije dodjele znakova kvalitete, prijavitelju će biti izdan predračun koji on potom prilaže svojoj projektnoj prijavi na ovaj Poziv. Predračun će sadržavati i trošak podnošenja zahtjeva koji u fazi podnošenja zahtjeva za predračunom u svrhu javljanja na natječaj poduzetnik neće trebati platiti.

Provedba projekta započinje nakon što je projektni prijedlog odobren odnosno dodjelom vaučera. Nakon što mu je vaučer dodijeljen, prijavitelj (sada korisnik bespovratnog sredstva odnosno vaučera) podnosi zahtjev pružatelju usluga (HGK-u ili HOK-u) za ishođenje i dodjelu prava na korištenje znaka ili znakova kvalitete. Korisnik bespovratnog sredstva mora pružatelju usluge podnijeti zahtjev za ishođenje (dodjelu) prava na korištenje znaka (znakova) kvalitete najkasnije u roku 60 dana od dana izdavanja vaučera. Ako se taj rok prekorači, ni korisnik niti pružatelj usluge neće imati pravo tražiti isplatu po vaučeru od nadležnog tijela. Korisnik vaučera i pružatelj usluge trebaju potpisati ugovor (najkasnije 12 mjeseci od dana dodjele vaučera) koji treba biti usklađen s Prilogom 4 natječajne dokumentacije, koji propisuje minimalni sadržaj takvog ugovora. Projekt završava isporukom usluge u cijelosti odnosno završetkom obavljanja projektnih aktivnosti.

Korisnik se treba pridržavati i zahtjeva vezanih za informiranje i vidljivost projekta, slijedeći dokument „Informiranje, komunikacija i vidljivost – Upute za prijavitelje za razdoblje 2014. – 2020.“, a imat će i obvezu odazvati se na pozive Upravljačkog i Posredničkih tijela za sudjelovanjem na organiziranim (zajedničkim) događajima informiranja i vidljivosti.

4. PRIJAVA NA NATJEČAJ, POSTUPAK DODJELE VAUČERA I PROVEDBA PROJEKTA

Prijavitelji svoje projektne prijedloge predaju od 10. rujna 2018. g. do 29. lipnja 2020. g. ili do iskorištenja raspoloživih sredstava (ovisno o tome što nastupi ranije). Prijedlozi se predaju (na propisanim obrascima) elektroničkim putem preko mrežnog portala eFondovi - https://efondovi.mrrfeu.hr, kojemu se može pristupiti i preko sljedeće mrežne stranice Poziva: https://strukturnifondovi.hr/natjecaji/znakovi-kvalitete/.

Prijava sadrži sljedeće elemente:

- Ispunjeni prijavni obrazac (Obrazac 1., dostupan na https://efondovi.mrrfeu.hr)
- Ispunjeni Obrazac 2 - Izjava prijavitelja o istinitosti podataka, preuzimanja obveza u slučaju dodjele vaučera, izbjegavanju dvostrukog financiranja, ispunjavanju preduvjeta za sudjelovanje u postupku dodjele vaučera
- Ispunjeni Obrazac 3 - Skupna izjava vezana uz određenje kategorije poduzeća
- Predračun provedbe projektnih aktivnosti kojeg je izdao prihvatljivi pružatelj usluge.

Sva se dokumentacija dostavlja elektroničkim putem, pri čemu se dokumentacija koja zahtijeva potpis prijavitelja dostavlja kao skenirani dokument izvornika koji je ovjeren pečatom i potpisom ovlaštene osobe za zastupanje ili kao datoteka u .pdf formatu ovjerena elektroničkim potpisom ovlaštene osobe za zastupanje, dostupna u izvorniku na zahtjev nadležnog tijela.

Projektni prijedlozi se obrađuju i ocjenjuju prema redoslijedu po kojem su predani, a istim redoslijedom se i dodjeljuju vaučeri, ovisno o rezultatu ocjenjivanja projektnih prijedloga i do iskorištenja raspoloživih sredstava. Budući da je Poziv otvoren do 29. lipnja 2020. g. odnosno do iskorištenja raspoloživih sredstava, prijavitelji čiji projektni prijedlozi budu isključeni iz postupka dodjele moći će ponovno podnijeti projektni prijedlog. Osim toga, Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta može obustaviti ili zatvoriti Poziv prije predviđenog roka za njegovo zatvaranje ako, na primjer, iznos traženih bespovratnih sredstava u zaprimljenim projektnim prijavama dosegne 200% raspoloživog iznosa bespovratnih sredstava raspoređenog na I. i II. odnosno III. i IV skupinu JLP(R)S-a.

Odabir projektnih prijedloga sastoji se od administrativne provjere, provjere prihvatljivosti prijavitelja, pružatelja usluge, projekta, aktivnosti i troškova te ocjene kvalitete.

Kod ocjene kvalitete projektnog prijedloga primjenjuje se nekoliko kriterija: vrijednost za novac koju projekt nudi, održivost projekta, sposobnost prijavitelja da provede projekt, dizajn i zrelost projekta, horizontalna pitanja. Ocjenjivanje se obavlja na način „da“ ili „ne“ odgovaranja. Kod prvog odgovora „ne“, obustavit će se nastavak provjere sljedećih kriterija, a projektni prijedlog isključiti iz postupka dodjele. U tablici 2. navedena su pitanja koje će nadležno tijelo postaviti za svaki kriterij kod procjene kvalitete projektnog prijedloga.

Tablica 2: Ocjena kvalitete projektnih prijedloga

Kriteriji i pitanja za ocjenu kvalitete	Ocjena
1. kriterij: Vrijednost za novac koju projekt nudi Doprinosi li projekt povećanju ukupnog broja proizvoda/linija proizvoda/usluga/djelatnosti prijavitelja koji imaju znak kvalitete u godini završetka projekta, u odnosu na postojeće stanje?	DA/NE
2. kriterij: Održivost projekta Prijavitelj je obrazložio kako će osigurati održavanje znaka kvalitete tri godine po završetku provedbe projekta?	DA/NE
3. kriterij: Provedbeni kapaciteti prijavitelja Prijavitelj je obrazložio da raspolaže odgovarajućim ljudskim resursima za provedbu projektnih aktivnosti?	DA/NE
4. kriterij: Dizajn i zrelost projekta Predračun provedbe projektnih aktivnosti koji je izdao prihvatljivi pružatelj usluga (HGK ili HOK) potvrđuje pripremljenost dokumentacije potrebne za provedbu postupka dodjele odgovarajućeg znaka kvalitete?	DA/NE
5. kriterij: Horizontalna pitanja Projekt je sukladan ili doprinosi horizontalnim politikama EU-a o ravnopravnosti spolova i sprječavanju diskriminacije, pristupačnosti osobama s invaliditetom odnosno ispunjava odgovarajuće zakonske uvjete ili sadrži dodatne aktivnosti uz propisani minimum poštivanja zakonskih odredbi te doprinosi održivom razvoju odnosno sadrži dodatne aktivnosti uz propisani minimum poštivanja zakonskih odredbi?	DA/NE

Postupak od zaprimanja projektnog prijedloga do donošenja odluke o odobravanju (ili neodobravanju) vaučera dovršava se u roku 30 radnih dana od dana zaprimanja projektnog prijedloga (u opravdanim slučajevima trajanje postupka dodjele bespovratnih sredstava može biti i produženo). To razdoblje od 30 radnih dana ne obuhvaća trajanje postupka izdavanja vaučera, kao ni rok mirovanja. Ovaj zadnji traje 15 radnih dana, a on obuhvaća razdoblje unutar kojeg se prijavitelju dostavlja pisana obavijest o statusu njegova projektnog prijedloga i rok unutar kojeg prijavitelj može podnijeti prigovor Komisiji za razmatranje prigovora. Vaučer se ne može dodijeliti prije isteka roka mirovanja. U cilju donošenja vaučera u što kraćem roku, prijavitelj se može odreći prava na prigovor. No, ako je prigovor podnesen, rok mirovanja obuhvaća i razdoblje unutar kojega je Komisija dužna predložiti odluku o prigovoru čelniku Upravljačkog tijela OPKK, a ono ne može biti duže od 30 radnih dana. U tom slučaju rok mirovanja se produžuje, no ne može biti duži od 45 radnih dana, računajući od dana kada je prijavitelju dostavljena pisana obavijest o statusu njegova projektnog prijedloga. Rok za izdavanje vaučera je 30 dana od dana isteka roka mirovanja odnosno od dana odricanja prijavitelja od prava na prigovor. Prije dodjele vaučera, prijavitelj će trebati nadležnom tijelu dostaviti i dodatnu dokumentaciju: izjava o dodijeljenim potporama male vrijednosti za prijavitelja i pojedinačno za svako s njim povezano poduzeće (ukoliko takva postoje) te potvrda porezne uprave da je prijavitelj ispunio obveze plaćanja dospjelih poreznih obveza i obveza za mirovinsko i zdravstveno osiguranje. Ako se nakon toga utvrdi da je potpora male vrijednosti za prijavitelja premašila gornje dozvoljene granice, potpora male vrijednosti u obliku vaučera neće se dodijeliti.

Provedba projekta sastoji se od sljedećih faza:

- Korisnik podnosi zahtjev za ishođenje/dodjelu prava na korištenje znaka/ova kvalitete pružatelju usluga u roku 60 dana od dana izdavanja vaučera.
- U svrhu utvrđivanja međusobnih prava i obveza korisnik i pružatelj usluge potpisuju ugovor o pružanju usluga koji uključuje i minimalni sadržaj koji je sastavni dio Poziva (Prilog 4).
- Korisnik po isporuci usluge u cijelosti poništava i predaje vaučer pružatelju usluge.
- Pružatelj usluge ispunjava i podnosi zahtjev za naplatu vaučera nadležnom tijelu.
- Isplatu pružatelju usluga, za pružene usluge obavlja nadležno tijelo u ime i za račun korisnika u roku 30 dana od dostave zahtjeva za naplatu vaučera.

Provedba projekta, kako je već navedeno, može trajati maksimalno 12 mjeseci od dana izdavanja vaučera. Vaučer se izdaje onim projektnim prijedlozima koji su udovoljili svim kriterijima dodjele. Izdaje se u tri primjerka, od kojih jedan ide MGPO-u, a dva primjerka korisniku, od kojih on jedan, po isporuci usluge, prenosi na pružatelja usluge. Primjerak vaučera koji ostaje kod korisnika je arhivski primjerak koji ostaje njemu i kojega je on dužan čuvati te, po potrebi i zahtjevu, predočiti njegovom izdavatelju ili Europskoj komisiji.

Na temelju vaučera korisnik bespovratnih sredstava po ovom Pozivu ovlašten je od pružatelja usluge naručiti izvršenje usluge. Iznos vaučera je fiksan i ne može se promijeniti tijekom razdoblja trajanja projekta. Pružena usluga mora odgovarati aktivnostima definiranim u razdoblju prijave projektnog prijedloga i predračunu pružatelja usluge. U slučaju bilo kakve izmjene usluga ili predviđenih aktivnosti, izmjene sadržaja ili drugih obilježja izdanog vaučera, vaučer se neće moći naplatiti.

Usluga treba biti izvršena u cijelosti, što znači da korisnik vaučera treba ostvariti pravo korištenja znaka (ili znakova) kvalitete. Ako korisnik nije zadovoljan uslugom, o tome treba obavijestiti MGPO i HAMAG-BICRO, a pružatelju usluge ne predaje vaučer. Osim toga, usluga kojom je korisnik nezadovoljan postaje predmet ugovornog odnosa između korisnika i pružatelja usluge, a plaćanje pružene usluge ne može se potraživati ni od MGPO niti od MRRFEU odnosno bilo kojeg drugog tijela u sustavu upravljanja i kontrole Europskim strukturnim i investicijskim fondovima.

MGPO obavlja isplatu vaučera u ime i za račun korisnika primjenom metode isplate pružatelju usluge, a ona podrazumijeva unovčenje vaučera nakon što je usluga zahtijevane kvalitete izvršena. Po isporuci usluge, korisnik potpore predaje pružatelju usluge vaučer, sklapa s njim ugovor i tada pružatelj usluge od nadležnog tijela, a u ime i za račun korisnika, zahtijeva naknadu za pruženu odgovarajuću uslugu, u visini i pod uvjetima određenima u vaučeru. Uz zahtjev za naplatu vaučera prilaže se dokumentacija na temelju koje se obavlja plaćanje: vaučer, račun i ugovor. U roku 30 radnih dana nadležno će tijelo provjeriti ispravnost zahtjeva za naplatu vaučera i izvršiti plaćanje pružatelju usluge.

Nakon dodjele vaučera, MGPO će pratiti projekt i ostvarenje ciljeva i rezultata navedenih u projektnoj prijavi, a HAMAG-BICRO će provjeravati provodi li se projekt u skladu s odredbama vaučera. HAMAG-BICRO ima pravo i u razdoblju od tri godine nakon dovršetka projekta provjeravati trajnost projekta i učinka koji je postigao, pokazatelje rezultata, sprječavanje prekomjernog financiranja, usklađenost operacije s horizontalnim politikama Europske unije itd. Pet godina od iskorištenja vaučera prijavitelj je dužan čuvati podatke, račune, druge isprave i informacije nastale u projektu, kao i projektni prijedlog te rezultate poslovanja vezane za uslugu koja je predmet vaučera. Korisnik vaučera je u istom razdoblju dužan osigurati nadležnim tijelima pristup podacima vezanim uz vaučere, postupak dodjele i izvršenje predmeta vaučera. U tom slučaju nadležna tijela su sljedeća: MRRFEU, MGPO, HAMAG-BICRO, Ministarstvo financija, Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, Europska komisija, kao i ostala tijela koja po pozitivnim propisima imaju pravo uvida u navedene dokumente.

U svrhu provjeravanja namjenskog korištenja bespovratnih sredstava dodijeljenih u obliku vaučera, MGPO i HAMAG-BICRO imaju pravo u bilo koje vrijeme, a najkasnije do isteka 3 godine od dana ishođenja prava na korištenje znaka kvalitete, provjeravati stvarnu isporuku prava na korištenje znaka kvalitete i njegovo korištenje sukladno odredbama o uvjetima korištenja znaka. Ukoliko dođe do prestanka prava korištenja znakova kvalitete u razdoblju tijekom tri godine od dana ostvarenja prava, korisnik potpore i pružatelj usluga dužni su o tome obavijestiti MGPO i HAMAG-BICRO.

Sve ostale informacije o natječaju zainteresirani prijavitelji mogu pronaći na mrežnim stranicama: https://strukturnifondovi.hr/natjecaji/znakovi-kvalitete/.

Narodne novine

Broj 77 od 29. kolovoza 2018.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 78 od 31. kolovoza 2018.

- Odluka o porezima Općine Bilice

Broj 79 od 5. rujna 2018.

- Odluka o aktualnoj vrijednosti mirovine od 1. srpnja 2018.
- Odluka o najnižoj mirovini za jednu godinu mirovinskog staža od 1. srpnja 2018.
- Odluka o osnovici za određivanje naknade zbog tjelesnog oštećenja i o usklađivanju novčanih naknada zbog tjelesnog oštećenja od 1. srpnja 2018.

Broj 80 od 7. rujna 2018.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 81 od 12. rujna 2018.

- Pravilnik o sadržaju, obliku i načinu vođenja elektroničkog očevidnika upravne inspekcije
- Pravilnik o visini naknade za izdavanje uvjerenja o nekretninama procijenjenim u postupku pretvorbe ili privatizacije
- Indeks proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u kolovozu 2018.
- Odluka o lokalnim porezima Općine Klinča Sela

Broj 82 od 14. rujna 2018.

- Nema značajnijih propisa za potrebe financijsko-računovodstvene prakse

Broj 83 od 19. rujna 2018.

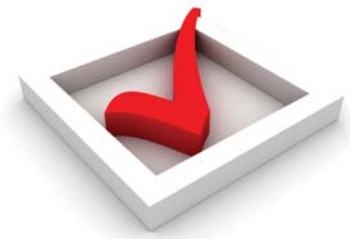
- Indeks potrošačkih cijena u kolovozu 2018.
- Odluka o izmjeni Odluke o porezima Grada Benkovca
- Pravilnik o sadržaju revizije u investicijskim društvima
- Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja investicijskih društava
- Ispravak Pravilnika o upućivanju policijskog službenika na rad u međunarodne organizacije, institucije i tijela Europske unije te radi sudjelovanja u međunarodnom projektu

Broj 84 od 21. rujna 2018.

- Uredba o unutarnjem ustrojstvu ureda državne uprave u županijama
- Odluka o sufinanciranju nabave udžbenika i pripadajućih dopunskih nastavnih sredstava za potrebe učenika osnovnih i srednjih škola u Republici Hrvatskoj za školsku godinu 2018./2019.
- Pravilnik o odgodi plaćanja carinskog duga

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

Uz časopis broj 1/2018., 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. 130/17. 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.

➢ Nove stope prireza od 1. siječnja 2018. godine

U RIF-ovim OBAVIJESTIMA 2018., u stupcu 7. u tablici na stranicama 58. do 68. dan je pregled stopa prireza po općinama i gradovima objavljene zaključno u Narodnim novinama 131/17. U nastavku izdvajamo samo one općine/gradove kod kojih je promijenjena stopa prireza s primjenom od 1. siječnja 2018., bilo da se mijenja stopa prireza ili je s tim datumom propisana obveza plaćanja prireza porezu na dohodak.

Općina/ grad	Stopa prireza	Primjena od	Nar. nov., br.
Podstrana	8% povećana na 10%	1. siječnja 2018.	121/17.
Supetar	10%	1. siječnja 2018.	125/17.
Negoslavci	5% povećana na 10%, a zatim smanjena na 5%	1. siječnja 2018. 1. ožujka 2018.	126/17. 17/18.
Karlovac	14% smanjena na 12%	1. siječnja 2018.	127/17.
Erdut	1% povećana na 5%	1. siječnja 2018.	130/17.
Lipik	10%	1. siječnja 2018.	130/17.
Ludbreg	8% povećana na 12%	1. siječnja 2018.	132/17.
Žakanje	Ukinuta obveza plaćanja prireza	1. veljače 2018.	75/17.
Plitvička Jezera	5% povećana na 8%	1. siječnja 2018.	5/18.
Štefanje	10% smanjena na 8%	1. veljače 2018.	7/18.
Štitar	10% smanjena na 5%	1. ožujka 2018.	16/18.
Matulji	10%	1. lipnja 2018.	49/18.

➢ 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 2017. godini	Sati u 2018. godini
Siječanj	176	184
Veljača	160	160
Ožujak	184	176
Travanj	160	168
Svibanj	184	184
Lipanj	176	168
Srpanj	168	176
Kolovoz	184	184
Rujan	168	160
Listopad	176	184
Studeni	176	176
Prosinac	168	168
Ukupno	**2080**	**2088**

➢ Rokovi podnošenja poreznih i drugih izvještaja u listopadu 2018. godine

POREZNO IZVJEŠĆE - OBRAZAC	Rok dostave Poreznoj upravi najkasnije do
❖ Igre na sreću i nagradne igre	22. listopada
❖ PDV, PDV-S, ZP, INO-PPO	22. listopada
❖ PP-MI-PO	22. listopada

➢ Blagdani i neradni dani u listopadu i studenome 2018. godine

Prema Zakonu o blagdanima i neradnim danima u Republici Hrvatskoj (Nar. nov., br. 136/02. - 130/11.) **blagdani u listopadu i studenome 2018.** godine su:

8. listopada - Dan neovisnosti

1. studenoga - Svi sveti.

U dane blagdana i neradnih dana propisanih Zakonom, radnici imaju pravo ne raditi s pravom na naknadu plaće na teret poslodavca. Radnici koji rade u dane blagdana, imaju pravo na povećanu plaću.

Kontni plan poduzetnika

Redaktori:

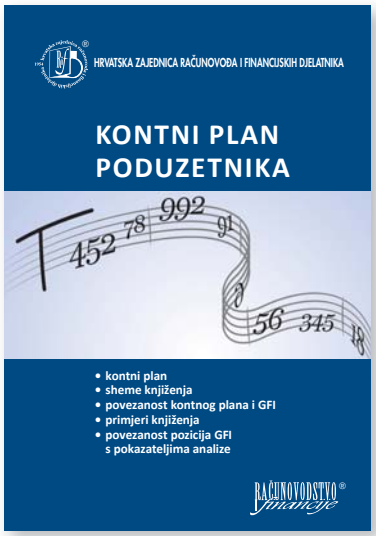
Domagoj Bakran, mag. oec.
Ivica Milčić, univ. spec. oec.

Izdanje:

Zagreb, 2017., 248 str.

Cijena:

150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)



1. PLAĆE I NAKNADE

1.1. Neoporezivi primici po osnovi naknada, potpora, nagrada, dnevnica i otpremnina radnicima

U skladu s odredbama članka 9. stavka 1. točke 9. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16.) i čl. 7. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. i 128/17.) poslodavac ili isplatitelj plaće **može neoporezivo isplatiti svojim radnicima** naknade, potpore, nagrade, dnevnice i otpremnine do sljedećih iznosa:

Red. br.	Opis	Iznos
1.	Potpore zbog invalidnosti radnika	do 2.500,00 kuna godišnje
2.	Potpore za slučaj smrti radnika - ako se isplaćuje potpora obitelji **u većem iznosu** podliježe samo obvezi obračuna poreza na dohodak kao **drugi dohodak člana obitelji** bez obveze obračuna doprinosa (čl. 209. st. **1. t. 5. Zakona o doprinosima**). Ako se isplaćuje **jednokratna potpora djeci radnika** prema čl. 8. st. 8. t. 8. Zakona o porezu na dohodak, ukupan iznos je neoporezivi primitak	do 7.500,00 kuna
3.	Jednokratne potpore u slučaju smrti člana uže obitelji radnika (bračnog druga, roditelja, roditelja bračnog druga, djece, drugih predaka i potomaka u izravnoj liniji, posvojene i udomljene djece i djece na skrbi te punoljetne osobe kojoj je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu)	do 3.000,00 kuna
4.	Potpore zbog neprekidnog bolovanja radnika dužeg od 90 dana. Razdoblje bolovanja duže od 90 dana ne mora se odnositi na jednu kalendarsku godinu	do 2.500,00 kuna godišnje
5.	Prigodne nagrade (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.)	do 2.500,00 kuna po radniku godišnje (ukupno kod svih poslodavaca)
6.	Nagrade radnicima za navršenih 10 godina radnog staža	do 1.500,00 kuna
7.	Nagrade radnicima za navršenih 15 godina radnog staža	do 2.000,00 kuna
8.	Nagrade radnicima za navršenih 20 godina radnog staža	do 2.500,00 kuna
9.	Nagrade radnicima za navršenih 25 godina radnog staža	do 3.000,00 kuna
10.	Nagrade radnicima za navršenih 30 godina radnog staža	do 3.500,00 kuna
11.	Nagrade radnicima za navršenih 35 godina radnog staža	do 4.000,00 kuna
12.	Nagrade radnicima za navršenih 40 godina radnog staža i svakih narednih 5 godina radnog staža	do 5.000,00 kuna
13.	Naknade za odvojeni život od obitelji	do 1.750,00 kuna mjesečno
14.	Otpremnine prilikom odlaska u mirovinu	do 8.000,00 kuna

Red. br.	Opis	Iznos
15.	Otpremnine zbog poslovno i osobno uvjetovanih otkaza, prema zakonu kojim se uređuje radni odnos i otpremnine za sporazumni prestanak rada prema čl. 127. Zakona o radu	do visine 6.500,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
16.	Otpremnine zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti	do visine 8.000,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
17.	Potpora djetetu za školovanje do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja koju poslodavac isplaćuje djetetu umrlog radnika ili djetetu bivšeg radnika kod kojeg je nastupio potpuni gubitak radne sposobnosti uz uvjete iz članka 9. st. 1. t. 13. Zakona o porezu na dohodak	1.750,00 mjesečno
18.	Dar djetetu do 15 godina starosti (koje je do dana 31. prosinca tekuće godine navršilo 15 godina starosti)	do 600,00 kuna godišnje
19.	Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje **više od 12 sati** dnevno i dnevnica za rad na terenu u tuzemstvu - ako je na teret poslodavca osiguran jedan obrok (ručak ili večera) iznos dnevnice koji se isplaćuje u novcu umanjuje se 30% odnosno 60% ako su osigurana dva obroka (ručak i večera)	do 170,00 kuna (do 119,00 - osiguran jedan obrok do 68,00 - osigurana dva obroka)
20.	Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje **više od 8 sati, a manje od 12 sati** dnevno - ako je na teret poslodavca osiguran jedan obrok (ručak ili večera) iznos dnevnice koji se isplaćuje u novcu umanjuje se 30% odnosno 60% ako su osigurana dva obroka (ručak i večera)	do 85,00 kuna (do 59,50 - osiguran jedan obrok do 34,00 - osigurana dva obroka)
21.	Dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo koje traje **više od 12 sati** dnevno i dnevnica za rad na terenu u inozemstvu - ako je na teret poslodavca osiguran jedan obrok (ručak ili večera) iznos dnevnice koji se isplaćuje u novcu umanjuje se 30% odnosno 60% ako su osigurana dva obroka (ručak i večera)	do iznosa utvrđenih propisima o izdacima za službena putovanja za korisnike državnog proračuna

Red. br.	Opis	Iznos
22.	Dnevnice za službeno putovanje u inozemstvo koje traje **više od 8 sati, a manje od 12 sati** dnevno - ako je na teret poslodavca osiguran jedan obrok (ručak ili večera) iznos dnevnice koji se isplaćuje u novcu umanjuje se 30% odnosno 60% ako su osigurana dva obroka (ručak i večera)	do 50% iznosa utvrđenih propisima o izdacima za službena putovanja za korisnike državnog proračuna
23.	Pomorski dodatak	do 250,00 kuna dnevno
24.	Pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe	do 400,00 kuna dnevno
25.	Potpore za novorođenče	u visini jedne proračunske osnovice prema posebnom propisu (za 2018. g. = 3.326,00 kn)
26.	Dnevnice za službena putovanja **per diem** koje se radnicima isplaćuju iz proračuna Europske unije radi obavljanja poslova njihovih radnih mjesta, a u svezi s djelatnosti poslodavca	u ukupnom iznosu
27.	Naknade prijevoznih troškova na službenom putovanju	u visini stvarnih izdataka
28.	Naknade troškova noćenja na službenom putovanju	u visini stvarnih izdataka
29.	Naknade troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim javnim prijevozom	u visini stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte odnosno do visine cijene mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte. Ako na određenom području odnosno udaljenosti nema organiziranog prijevoza, naknada troškova prijevoza na posao i s posla utvrđuje se u visini cijene prijevoza koja je utvrđena na približno jednakim udaljenostima na kojima je organiziran prijevoz
30.	Naknade troškova prijevoza na posao i s posla međumjesnim javnim prijevozom	u visini stvarnih izdataka, prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte odnosno do visine cijene mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte. Ako radnik mora sa stanice međumjesnog javnog prijevoza koristiti i mjesni prijevoz, stvarni izdaci utvrđuju se u visini troškova mjesnog i međumjesnoga javnoga prijevoza odnosno do visine stvarnih izdataka utvrđenih u visini troškova mjesnog i međumjesnoga javnoga prijevoza.
31.	Naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe	do 2,00 kune po prijeđenom kilometru
32.	Dar u naravi radniku (čl. 22. st. 3. t. 7. Pravilnika o porezu na dohodak)	600,00 kn
33	Voda te topli i hladni napitci (osim napitaka koji u sebi sadrže alkohol), koje poslodavac na svoj teret omogućuje radnicima za vrijeme radnog vremena. (čl. 7. st. 36. Pravilnika o porezu na dohodak)	

NAPOMENE UZ TABLICU

➢ 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.

➢ SMJEŠTAJ I PREHRANA SEZONSKIH RADNIKA

Prema članku 7. st. 35. Pravilnika o porezu na dohodak trošak smještaja i prehrane radnika, koji s poslodavcem imaju sklopljen ugovor o radu na određeno vrijeme za sezonske poslove za vrijeme rada u sjedištu poslodavca ili njegove poslovne jedinice, a izvan mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika, pri čemu je mjesto rada udaljeno od tih mjesta najmanje 30 kilometara, **ne smatraju se dohotkom od nesamostalnog rada,** pod uvjetom da računi o obavljenim uslugama smještaja i prehrane glase na poslodavca i da su podmireni bezgotovinskim putem. Ako je smještaj i/ili prehrana organizirana kod samog poslodavca o tome poslodavac mora osigurati kao dokaz odgovarajuću vjerodostojnu dokumentaciju.

➢ ISPLATE BIVŠIM RADNICIMA I NASLJEDNICIMA BIVŠIH RADNIKA

Naknade, nagrade i potpore iz navedene tablice poslodavac može neoporezivo isplatiti bivšem radniku i nasljedniku bivšeg radnika, ukoliko je određeni primitak dospio na isplatu za vrijeme trajanja radnog odnosa ili je pravo na isplatu nastalo za vrijeme trajanja radnog odnosa (čl. 9. st. 1. toč. 9. Zakona o porezu na dohodak).

➢ ISPLATE OSOBAMA NA STRUČNOM OSPOSOBLJAVANJU BEZ ZASNOVANOG RADNOG ODNOSA

Osobama koje se nakon završenog školovanja stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa, poslodavac može pod istim uvjetima i uz ista ograničenja, neoporezivo isplatiti sljedeće primitke navedene u prethodnoj tablici:

- naknadu za odvojeni život
- dnevnice za službeni put u zemlji i inozemstvu
- per diem dnevnice
- dnevnice za rad na terenu u zemlji i inozemstvu
- pomorski dodatak
- pomorski dodatak na brodovima međunarodne plovidbe
- troškove prijevoza i noćenja na službenom putovanju
- naknadu troškova prijevoza za dolazak na posao
- naknadu za korištenje privatnog automobila u službene svrhe.

➢ ISPLATE OSOBAMA KOJE NISU U RADNOM ODNOSU

Ako se naknade, potpore i nagrade isplaćuju osobama koje nisu u radnom odnosu kod isplatitelja, ukupna se svota smatra primitkom od kojeg se utvrđuje drugi 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 iz članka 39. Zakona 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** (čl. 9. st. 1. točka 12. Zakona o porezu na dohodak).

➢ ISPLATE TROŠKOVA STRUČNJACIMA ZA RAD NA PROJEKTIMA FINANCIRANIM OD STRANE EU

Porez na dohodak ne plaća se na naknade za pokriće izdataka prijevoznih troškova, prehrane, smještaja i drugih prihvatljivih troškova propisanih pravilima i propisima tijela EU, koje se isplaćuju dugoročnim i kratkoročnim stručnjacima u skladu s međunarodnim ugovorom za vrijeme rada na projektu financiranom od strane EU za provedbu programa tehničke pomoći EU i to najviše u visini propisanoj pravilima i propisima tijela EU prema kojima se projekti provode (čl. 5. st. 14. Pravilnika o porezu na dohodak).

1.2. Neoporezivi iznosi stipendija, nagrada i naknada fizičkih osoba koje ostvaruju drugi dohodak

Red. br.	Primici na koje se do propisanog iznosa ne plaća porez na dohodak	Iznos
1	2	3
1.	Nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja (članak 9. stavak 1. točka 4. Zakona)	1.750,00 mjesečno
2.	Primici po posebnim propisima učenika i studenata na redovnom školovanju za rad preko učeničkih i studentskih udruga (članak 9. stavak 1. točka 6. Zakona)	60.600,00 godišnje (15.000 + 45.600)
3.	Potpora djetetu za školovanje do 15. godine života odnosno do završetka osnovnoškolskog obrazovanja koju poslodavac isplaćuje djetetu umrlog radnika ili djetetu bivšeg radnika pod uvjetima iz članka 9. stavak 1. točka 13. Zakona	1.750,00 mjesečno
4.	Stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje u tuzemstvu i inozemstvu na srednjim, višim i visokim školama te fakultetima (članak 9. stavak 1. točka 14. Zakona)	1.750,00 mjesečno
5.	Stipendije studenata na sveučilištima u tuzemstvu i inozemstvu koje se dodjeljuju studentima za izvrsna postignuća u znanju i u ocjenama na sveučilištima, a koji su za dodjelu stipendija izabrani na javnim natječajima kojima mogu pristupiti svi studenti pod jednakim uvjetima (članak 9. stavak 1. točka 14. Zakona)	4.000,00 mjesečno
6.	Športske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju športašima za njihovo športsko usavršavanje (članak 9. stavak 1. točka 16. Zakona)	1.750,00 mjesečno
7.	Nagrade za športska ostvarenja (članak 9. stavak 1. točka 17. Zakona)	20.000,00 godišnje
8.	Naknade koje se isplaćuju športašima amaterima prema posebnim propisima (članak 9. stavak 1. točka 17. Zakona)	1.750,00 mjesečno

1.3. Plaće - osnovice i stope doprinosa

➢ Osnovice za obračun doprinosa u 2018. 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 2018. iznosi 3.439,80 kn (Nar. nov., br. 122/17.).

➢ Najniža mjesečna osnovica - 3.047,60 kn

- ako je iznos isplaćene plaće (ili naknade plaće na teret poslodavca) u određenim slučajevima manji od najniže osnovice za obračun doprinosa, iste treba obračunati na iznos **najniže mjesečne osnovice koja za 2018. godinu iznosi 3.047,60 kn** - prema Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2018. godinu (Nar. nov., br.128/17.).

➢ Najviša mjesečna osnovica - 48.120,00 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 - 577.440,00 kn

- primjenjuje se samo za doprinos za mirovinsko osiguranje I. stupa.

➢ Najniži dnevni iznos neto plaće sezonskog radnika u poljoprivredi za 2018. godinu iznosi 83,19 kn (nakon obračuna i obustave poreza na dohodak

Prema Oduci o najnižem dnevnom iznosu plaće sezonskog radnika u poljoprivredi za 2018. godinu (Nar. nov., br. 127/17.).

➢ 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 (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 2018. godinu mjesečna naknada iznosi **1.031,94 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 2018. naknada dospijeva do 28. veljače itd.).

Prema Izmjenama Zakona o profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju osoba s invaliditetom (Nar. nov., br. 39/18.) više nije propisana obveza podnošenja JOPPD obrazaca kod uplate naknade zbog neispunjenja obveze kvotnog zapošljavanja osoba s invaliditetom (obrazac treba predati još za uplatu naknade za lipanj 2018.).

➢ Oslobođenje od plaćanja doprinosa na plaću

Prema Zakonu o doprinosima (Nar. nov., br. 85/08.-115/16.) **poslodavac koji:**

- na određeno ili na neodređeno vrijeme zaposli radnika kojemu je to prvo zaposlenje, uz uvjet da radnik u trenutku zapošljavanja nema evidentiranog mirovinskog staža (osim staža po osnovi roditeljstva), godinu dana je oslobođen plaćanja doprinosa na plaću tog radnika; radnikom koji se prvi put zapošljava smatra se i radnik koji **u trenutku zaposlenja ima do osam dana mirovinskog staža** ostvarenog po osnovi primitaka od drugog dohotka;
- sklopi ugovor o radu **na neodređeno vrijeme** s radnikom koji je mlađi od 30 godina, uz uvjet da radnik nije prethodno bio zaposlen kod toga poslodavca na neodređeno vrijeme (ali je mogao

biti zaposlen na određeno vrijeme), do 5 godina je oslobođen plaćanja doprinosa na plaću tog radnika.

Prema Zakonu o hrvatskim braniteljima iz Domovinskog rata i članovima njihovih obitelji (Nar. nov., br. 121/17.) poslodavac koji zaposli **na neodređeno vrijeme** dijete smrtno stradalog hrvatskog branitelja iz Domovinskog rata ili dijete nestalog hrvatskog branitelja iz Domovinskog rata starije od 29 godina, oslobađa se plaćanja doprinosa na plaću tih radnika (doprinosa za zdravstveno osiguranje, doprinosa za zaštitu zdravlja na radu i doprinosa za zapošljavanje) u razdoblju **do pet godina** od zaključivanja ugovora o radu na neodređeno vrijeme, uz uvjet da s tim osobama nije prethodno već imao zaključen ugovor o radu na neodređeno vrijeme.

1.4. Porez na dohodak

1.4.1. Stope poreza na dohodak

Mjesečna porezna osnovica	Stopa poreza na dohodak	Godišnja porezna osnovica za godišnji dohodak	Stopa poreza na dohodak
do 17.500,00	24%	do 210.000,00 (uz uvjetno proširenje za do 12.500,00)	24%
iznad 17.500,00	36%	iznad 210.000,00	36%

Porez na dohodak iz plaće dospijeva na dan isplate plaće. Iznimno, ako plaća za prethodni mjesec nije isplaćena do kraja mjeseca, porez na dohodak dospijeva zadnjeg dana u mjesecu. Poslodavac je zadnjeg dana u mjesecu dužan ispostaviti obrazac JOPPD sa zaduženjem za doprinose iz plaće, doprinose na plaću, porez na dohodak i prirez na neisplaćenu plaću.

1.4.2. Stope poreza za konačni dohodak

IZVOR DOHOTKA	STOPA POREZA
Dohodak od imovine ostvaren od najamnine i zakupnine	12%
Dohodak od imovine ostvaren od imovinskih prava	24%
Dohodak od imovine po osnovi otuđenja nekretnina i otuđenja imovinskih prava	24%
Dohodak od imovine po osnovi otuđenja posebnih vrsta imovine	12%
Dohodak od kapitala po osnovi djela u dobiti dodjelom ili opcijskom kupnjom dionica	24%
Dohodak od kapitala po osnovi dividendi i udjela u dobiti	12%
Dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka	12%
Dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja imovine i korištenja usluga	36%
Dohodak od osiguranja	12%
Drugi dohodak po osnovi povrata doprinosa	36%
Drugi dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i sredstava kojima je stečena	36%
Dohodak od samostalne djelatnosti koji se oporezuje paušalno	12%

1.4.3. Osobni odbici

Osobni odbitak	Faktor osobnog odbitka primjenjuje se na osnovicu osobnog odbitka 2.500,00 kn	Svota osobnog odbitka mjesečno
osnovni osobni odbitak		3.800,00 (2.500 x 1,5 = 3.750 što se zaokružuje na stoticu)
Uzdržavani članovi uže obitelji (bračni drug, roditelji poreznog obveznika, djeca nakon prvog zaposlenja te punoljetne osobe kojima je porezni obveznik imenovan skrbnikom prema posebnom zakonu)	0,7	1.750,00
Prvo dijete	0,7	1.750,00
Drugo dijete	1,0	2.500,00
Treće dijete	1,4	3.500,00
četvrto dijete	1,9	4.750,00
peto dijete	2,5	6.250,00
šesto dijete	3,2	8.000,00
sedmo dijete	4,0	10.000,00
osmo dijete	4,9	12.250,00
deveto dijete	5,9	14.750,00
Za svako daljnje uzdržavano dijete koeficijent osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava se za 1,1 ... više u odnosu prema koeficijentu za prethodno dijete		
Invalidnost poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svakog uzdržavanog djeteta	0,4	1.000,00
Invalidnost utvrđena po jednoj osnovi 100% i/ili korištenje, na temelju posebnih propisa, prava na doplatak za pomoć i njegu poreznog obveznika odnosno prava na osobnu invalidninu, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svakog uzdržavanog djeteta.	1,5	3.750,00

Ne smatraju s 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 **15.000,00 kuna.**

Predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada umanjuje se za **50%** umirovljenicima i poreznim obveznicima koji imaju prebivalište i borave na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju RH i na području Grada Vukovara.

Porezni obveznici HRVI ostvaruju pravo na oslobođenje od obveze poreza na dohodak od nesamostalog rada razmjerno stupnju invalidnosti.

2. STOPE ZATEZNIH KAMATA I ESKONTNA STOPA

KAMATE I RAZDOBLJE PRIMJENE	STOPA	OBJAVA
Eskontna stopa		
- od 31. 10. 2015.	3,05	Nar. nov., br. 115/15.
Zatezna kamata		
Ugovori između trgovaca te između trgovaca i osoba javnog prava **- od 1. kolovoza 2015. do 31. 12. 2015.**	10,14%	Izmjene Zakona o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 78/15.), Referentna stopa za razdoblje od 1. studenoga 2014. do 30. travnja 2015. iznosi 5,14 (Nar. nov., br. 85/15.) (5,14 + 5)
- od 1. 1. 2016. - 30. 6. 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
- od 1. 7. 2016. - 31. 12. 2016.	9,88%	RS od 1. 11. 2015. do 30. 4. 2016. iznosi 4,88 (Nar. nov., br. 60/16.) Zatezna kamata = 4,88 + 5
- od 1. 1. 2017. - 30. 6. 2017.	9,68%	RS od 1. 5. 2016. do 31. 10. 2016. je 4,68 Zatezna kamata = 4,68 + 5
- od 1. 7. 2017. - 31. 12. 2017.	9,41%	RS od 1. 11. 2016. do 30. 4. 2017. (4,41 + 5 = 9,41), (Nar. nov., br. 64/17.
- od 1. 1. 2018. - 30. 6. 2018.	9,09%	RS od 1. 5. 2017. do 31. 10. 2017. (4,09 + 5 = 9,09) (Nar. nov., br. 1/18.)
- od 1. 7. 2018. -	8,82%	RS od 1. 11. 2017. do 30. 4. 2018. (3,82 + 5 = 8,82) (Nar. nov., br. 59/18.)
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.), Referentna stopa za razdoblje od 1. studenoga 2014. do 30. travnja 2015. iznosi 5,14 (Nar. nov., br. 85/15.) (5,14 + 3)
- od 1. 1. 2016. - 30. 6. 2016.	8,05%	RS od 1. 5. - 31. 10. 2015. je 5,05 (Nar. nov., br. 140/15.) Zatezna kamata = 5,05 + 3
- od 1. 7. 2016. - 31. 12. 2016.	7,88%	RS od 1. 11. 2015. - 30. 4. 2016. iznosi 4,88 (Nar. nov., br. 60/16.) Zatezna kamata = 4,88 + 3
- od 1. 1. 2017. - 30. 6. 2017.	7,68%	RS od 1. 5. 2016. do 31. 10. 2016. je 4,68 Zatezna kamata = 4,68 + 3 = 7,68%
- od 1. 7. 2017. - 31. 12. 2017.	7,41%	RS od 1. 11. 2016. do 30. 4. 2017. je 4,41 + 3 = 7,41 (Nar. nov., br. 64/17.)
- od 1. 1. 2018. - 30. 6. 2018.	7,09%	RS od 1. 5. 2017. do 31. 10. 2017. (4,09 + 3 = 7,09) (Nar. nov. br. 1/18.)
- od 1. 7. 2018. -	6,82%	RS od 1. 11. 2017. do 30. 4. 2018. (3,82 + 3 = 6,82) (Nar. nov., br. 59/18.)

* 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. PODACI O PROSJEČNIM MJESEČNIM ISPLAĆENIM PLAĆAMA PO ZAPOSLENOME

➢ Za lipanj 2018. g.

Područje djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD - 2007		Prosječne mjesečne plaće u kunama		Verižni indeksi*	
		BRUTO	NETO	BRUTO	NETO
HRVATSKA - UKUPNO		**8.508**	**6.276**	**98,7**	**98,8**
A	Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo	**7.395**	**5.625**	**82,3**	**84,6**
B	Rudarstvo i vađenje	**11.493**	**8.061**	**66,9**	**71,1**
C	Prerađivačka industrija	**7.763**	**5.793**	**98,1**	**98,2**
D	Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija	**10.952**	**8.316**	**93,9**	**94,5**
E	Opskrba vodom; uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša	**7.720**	**5.825**	**97,8**	**98,0**
F	Građevinarstvo	**7.006**	**5.292**	**98,4**	**98,5**
G	Trgovina na veliko i na malo; popravak motornih vozila i motocikla	**7.646**	**5.657**	**98,7**	**98,6**
H	Prijevoz i skladištenje	**8.737**	**6.364**	**97,5**	**97,8**
I	Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	**6.975**	**5.225**	**100,6**	**100,4**
J	Informacije i komunikacije	**11.891**	**8.267**	**99,8**	**99,8**
K	Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	**12.415**	**8.536**	**102,8**	**102,0**
L	Poslovanje nekretninama	**8.306**	**6.021**	**100,7**	**100,9**
M	Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	**10.111**	**7.121**	**96,8**	**97,2**
N	Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti	**6.412**	**4.818**	**100,4**	**100,2**
O	Javna uprava i obrana; obvezno socijalno osiguranje	**9.691**	**7.231**	**100,5**	**100,6**
P	Obrazovanje	**8.951**	**6.670**	**101,7**	**101,2**
Q	Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi	**9.912**	**7.346**	**102,2**	**101,9**
R	Umjetnost, zabava i rekreacija	**8.021**	**5.907**	**100,4**	**100,4**
S	Ostale uslužne djelatnosti	**7.346**	**5.416**	**97,7**	**98,0**
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	IV. 2018. - VI. 2018. V. 2018. - VII. 2018.	**8.515** **8.514**	**6.283** **6.277**	**100,2** **100,0**	**100,1** **99,9**
UKUPNO HRVATSKA GODIŠNJI PROSJEK	I. - XII. 2016. I. - XII. 2017.	**7.752** **8.055**	**5.685** **5.985**	**101,9** **103,9**	**101,6** **105,3**
HRVATSKA - UKUPNO	za lipanj 2018.	**8.508**	**6.276**	**98,7**	**98,8**
HRVATSKA - UKUPNO	za srpanj 2018.	**8.420**	**6.206**	**99,0**	**98,9**

* NOMINALNI PORAST U ODNOSU NA PRETHODNI MJESEC

4. PREGLED KOEFICIJENATA PORASTA CIJENA U HRVATSKOJ U 2018. GODINI

Koeficijent / Mjesec	I. 2018.	II. 2018.	III. 2018.	IV. 2018.	V. 2018.	VI. 2018.	VII. 2018.	VIII. 2018.
1. Mjesečni koeficijent porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u mjesecu 2018. u odnosu na prethodni mjesec	0,001	-0,005	-0,001	0,005	0,008	-0,001	0,007	0,001
2. Koeficijent porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu od početka 2018. do kraja razdoblja	0,001	-0,004	0,004	0,000	0,008	0,007	0,014	0,011
3. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu od početka 2018. do kraja razdoblja	0,001	-0,002	0,001	0,000	0,002	0,001	0,002	0,001
4. Koeficijent porasta poizvođačkih cijena industrijskih proizvoda na domaćem tržištu u mjesecu 2018. u odnosu isti mjesec prethodne godine	0,015	0,010	0,012	0,014	0,029	0,034	0,040	0,034
5. Mjesečni koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2018. u odnosu na prethodni mjesec	-0,002	-0,001	0,006	0,007	0,004	0,000	-0,009	0,000
6. Koeficijent porasta potrošačkih cijena od početka 2018. do kraja razdoblja	-0,002	-0,003	0,003	0,011	0,015	0,015	0,005	0,005
7. Koeficijent prosječnog mjesečnog porasta potrošačkih cijena od početka 2018. do kraja razdoblja	-0,002	-0,002	0,001	0,003	0,003	0,002	0,001	0,001
8. Koeficijent porasta potrošačkih cijena u mjesecu 2018. u odnosu na isti mjesec prethodne godine	0,011	0,008	0,011	0,013	0,019	0,024	0,021	0,021
9. Koeficijent porasta prosjeka potrošačkih cijena za razdoblje od početka 2018. do kraja razdoblja u odnosu na prosjek potrošačkih cijena u 2017.	0,004	0,004	0,006	0,008	0,011	0,012	0,012	0,012

Izvor: Priopćenje Državnog zavoda za statistiku br. 13.1.1., 2.1.1.

Cijena:

230,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

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.	**7,308199**	**5,089300**	**5,524536**	**2,687090**	**0,277950**	**0,707924**	**4,909420**	**8,074040**
31.12.2010.	**7,385173**	**5,568252**	**6,840033**	**2,637279**	**0,292424**	**0,820866**	**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**	**6,303107**	**5,263084**	**2,434841**	**0,276448**	**0,808411**	**6,368108**	**9,784765**
31.12.2015.	**7,635047**	**6,991801**	**5,804795**	**2,439468**	**0,282612**	**0,833129**	**7,059683**	**10,361035**
31.12.2016.	**7,557787**	**7,168536**	**6,135065**	**2,435325**	**0,279897**	**0,789523**	**7,035735**	**8,815803**
31.01.2017.	7,484344	7,000603	6,109170	2,406387	0,277085	0,792128	7,007157	8,780319
28.03.2017.	7,428657	7,030088	6,254131	2,414567	0,275125	0,777626	6,970683	8,718058
31.03.2017.	7,438390	6,927810	6,229807	2,403038	0,275312	0,778457	6,956317	8,619224
30.04.2017.	7,470363	6,831516	6,126179	2,394085	0,277272	0,775229	6,893930	8,838456
31.05.2017.	7,417398	6,642248	5,980808	2,404655	0,280134	0,760338	6,803080	8,540470
30.06.2017.	7,406645	6,490325	5,774261	2,390860	0,281621	0,762848	6,775816	8,414730
31.07.2017.	7,409032	6,324389	5,685690	2,428153	0,284328	0,777875	6,520304	8,275463
31.08.2017.	7,410801	6,203545	5,644174	2,428019	0,284757	0,779846	6,487614	8,016010
30.09.2017.	7,497115	6,354036	5,648395	2,411578	0,288240	0,777104	6,545412	8,497240
31.10.2017.	7,507911	6,451758	5,680066	2,419175	0,292786	0,772888	6,468434	8,492151
30.11.2017.	7,541208	6,365500	5,708279	2,423657	0,295966	0,761131	6,468698	8,533674
31.12.2017.	**7,513648**	**6,269733**	**5,573096**	**2,421570**	**0,293984**	**0,764429**	**6,431816**	**8,467991**
31.01.2018.	7,413535	5,972877	5,500879	2,392775	0,292863	0,757759	6,400358	8,412045
28.02.2018.	7,441215	6,037497	5,641130	2,372761	0,293250	0,738208	6,446517	8,431972
31.03.2018.	7,432026	6,029552	5,678938	2,380229	0,292899	0,723664	6,324590	8,470511
30.04-2018.	7,413130	6,135173	5,613456	2,370760	0,291145	0,704041	6,198269	8,461511
31.05.2018.	7,383103	6,356524	5,842449	2,313582	0,285834	0,718271	6,427355	8,436868
30.06.2018.	7,379577	6,336577	5,725929	2,242147	0,284212	0,707751	6,381509	8,329094
31.07.2018.	7,393092	6,327535	5,697951	2,293285	0,288353	0,721820	6,374454	8,304979
31.08.2018.	7,427531	6,348860	5,692031	2,274268	0,288594	0,697316	6,545234	8,266590

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

➢ Srednji tečajevi HNB od 25. kolovoza do 26. rujna 2018.

(u kunama)

Broj tečajne liste	Primjena od dana	EMU 1 EUR	USA 1 USD	Japan 100 JPY	Mađarska 100 HUF	Bosna i Hercegovina 1 BAM	Švicarska 1 CHF	Vel. Britanija 1 GBP
163.	25.08.2018.	7,427117	6,420399	5,762369	2,289988	3,797425	6,525318	8,235880
164.	28.08.2018.	7,429339	6,396331	5,755608	2,294068	3,798561	6,508400	8,215569
165.	29.08.2018.	7,424479	6,344624	5,714654	2,294764	3,796076	6,495607	8,189366
166.	30.08.2018.	7,428948	6,365851	5,725145	2,289000	3,798361	6,519480	8,202438
167.	31.08.2018.	7,427531	6,348860	5,692031	2,274268	3,797636	6,545234	8,266590
168.	01.09.2018.	7,430583	6,368889	5,746333	2,278132	3,799197	6,586812	8,286587
169.	04.09.2018.	7,429759	6,406622	5,768894	2,273975	3,798775	6,601883	8,245210
170.	05.09.2018.	7,423502	6,424493	5,768067	2,265819	3,795576	6,593394	8,234611
171.	06.09.2018.	7,422759	6,413305	5,748284	2,259110	3,795196	6,581627	8,205570
172.	07.09.2018.	7,422938	6,388620	5,739977	2,268208	3,795288	6,587042	8,261478
173.	08.09.2018.	7,426932	6,382719	5,762672	2,284507	3,797330	6,612297	8,276055
174.	11.09.2018.	7,424558	6,414305	5,772476	2,287788	3,796116	6,590819	8,299305
175.	12.09.2018.	7,415316	6,395270	5,739853	2,285010	3,791391	6,559904	8,338374
176.	13.09.2018.	7,411282	6,392894	5,737174	2,282994	3,789328	6,569121	8,331964
177.	14.09.2018.	7,427381	6,394095	5,736758	2,281557	3,797560	6,592155	8,346310
178.	15.09.2018.	7,427507	6,349382	5,678088	2,295629	2,295629	6,585253	8,333341
179.	18.09.2018.	7,427824	6,376362	5,693128	2,286399	3,797786	6,604859	8,351500
180.	19.09.2018.	7,419928	6,354310	5,673595	2,283617	3,793749	6,609003	8,342622
181.	20.09.2018.	7,420627	6,344585	5,648217	2,295347	3,794106	6,565764	8,362212
182.	21.09.2018.	7,421325	6,342471	5,650898	2,295066	3,794463	6,562898	8,376213
183.	22.09.2018.	7,418041	6,299823	5,586295	2,293341	3,792784	6,589129	8,306877
184.	25.09.2018.	7,422151	6,306526	5,598666	2,294399	3,794886	6,578755	8,276261
185.	26.09.2018.	7,415830	6,304370	5,586733	2,291382	3,791654	6,524573	8,293257

Izvor podataka: tečajnice Hrvatske narodne banke.

NOVA IZDANJA

RAČUNOVODSTVO i financije®

Cijena paketa vodiča (sva tri izdanja):
300,00 kn (PDV uključen u cijenu)

Cijena tiskanog izdanja:
150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena internet izdanja:
150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena:
300,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena tiskanog izdanja:
150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena internet izdanja:
150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena:
350,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena tiskanog izdanja:
150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena internet izdanja:
150,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Cijena:
230,00 kn
(PDV uključen u cijenu)

Detaljnije informacije o pojedinim izdanjima potražite na

www.rif.hr

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 LISTOPADU 2018. god. KOJE UDRUGA ORGANIZIRA ZA ČLANOVE UDRUGE - PRAVNE OSOBE

TRIBINA SRIJEDOM

U srijedu **3. 10. 2018**. u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
„ULOGA FINE U PROVOĐENJU NOVOG ZAKONA O PROVEDBI OVRHE NA NOVČANIM SREDSTVIMA“
Predavačica: **SANDRA CINDRIĆ,** dipl. iur., Viši specijalist za pravnu podršku - FINA

U srijedu **10. 10. 2018**. u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
„ULAGANJE NA TUĐOJ IMOVINI“
Predavač: **DOMAGOJ BAKRAN**, mag. oec., urednik-savjetnik u časopisu RIF

U srijedu **17. 10. 2018**. u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
„KAKO POKRENUTI I VODITI TVRTKU IZVAN HRVATSKE - LAKO“
Predavačica: **SANJA GUC,** dipl. iur. i EMBA, Managing Director

U srijedu **24. 10. 2018**. u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
„VRSTE OBRTA NJIHOVE POSLOVNE KNJIGE, OSNOVICE I STOPE ZA PLAĆANJE POREZA I DOPRINOSA“
Predavačica: **mr. sc. KORNELIJA SIROVICA**, urednica-savjetnica u časopisu RIF

U srijedu **31. 10. 2018**. u 14 sati u Europskom domu, Jurišićeva 1/I tribina na temu:
„PRIMJENE eRAČUNA NA PODRUČJU JAVNE NABAVE“
Predavač: **VIKTOR OBROL,** Viši specijalist za tehnologiju - FINA

Predsjednica Udruge RFD Zagreb:
Dragica Kutnjak, dipl. oec.

18. RIFIJADA – ŽUPANJA 2018.

Udruga ekonomista, računovođa i financijskih djelatnika Županja bila je domaćin i organizator 18. športskih igara računovođa i financijskih djelatnika Slavonije i Baranje – RIFIJADA, koja je održana na stadionu Prve nogometne lopte u Županji, dana 15. 9. 2018. godine.

Sudionici igara su članovi udruga računovođa i financijskih djelatnika iz: BELOG MANASTIRA, ĐAKOVA, NAŠICA, NOVE GRADIŠKE, OSIJEKA, POŽEGE, SLAVONSKOG BRODA, VALPOVA, VINKOVACA, VUKOVARA i ŽUPANJE te HRVATSKE ZAJEDNICE RAČUNOVOĐA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA.

Pozdravne riječi uputio je domaćin igara, predsjednik Udruge ekonomista, računovođa i financijskih djelatnika Županja, gospodin Ilija Lešić. Sudionike je u ime Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika pozdravio i igre otvorio zamjenik predsjednika i glavni urednik časopisa „Računovodstvo i financije“ i „Riznice“, prof. dr. sc. Danimir Gulin.

Nakon svečanog otvorenja igara i nastupa kulturno-umjetničke udruge „Tomislav“ slijedila su natjecanja u sljedećim disciplinama:

- Buble nogomet
- Graničar
- Kuglanje na visećoj kuglani
- Tenis
- Boćanje
- Pikado
- Ubacivanje u koš
- Odbojka
- Bela
- Skakanje u vreći
- Povlačenje konopa
- Igra iznenađenja.

Sudionici natjecanja kojih je bilo oko 200 primili su brojna priznanja i zahvalnice za osvojena prva, druga i treća mjesta.

Potpredsjednik Udruge ekonomista, računovođa i financijskih djelatnika Županja, gospodin Tomislav Čajko predao je prijelaznu zastavu RIFIJADE, Udruzi računovođa i financijskih djelatnika Osijek, koja je domaćin 19. športskih igara Slavonije i Baranje.

Predsjednik UERFD Županja:

Ilija Lešić, dipl. oec.

https://**www.efaktura.hr**/

eFAKTURA

Nazovite
01 6386 527

VELIKE UŠTEDE !

do 10000	od 10000 do 20000 (Popust)	preko 20000 (Popust)
poslanih eFaktura mjesečno	*poslanih eFaktura mjesečno*	*poslanih eFaktura mjesečno*
★★★☆☆	★★★★☆	★★★★★
Neograničeno korisnika	Neograničeno korisnika	Neograničeno korisnika
Virtualni printer	Virtualni printer	Virtualni printer
Korisnički portal	Korisnički portal	Korisnički portal
ERP integracija	ERP integracija	ERP integracija
Korisnička podrška	Korisnička podrška	Korisnička podrška
Arhiva uključena u cijenu	Arhiva uključena u cijenu	Arhiva uključena u cijenu
NEMA ugovorne obaveze	NEMA ugovorne obaveze	NEMA ugovorne obaveze
NEMA mjesečne pretplate	NEMA mjesečne pretplate	NEMA mjesečne pretplate
2,20 Kn	**2,09 Kn**	***Na upit***
po računu (bez PDV-a)	*po računu (bez PDV-a)*	

TEHNOLOŠKI PARTNERI

m>Start
SYNESIS

MONDOTERA

Marijana Čavića 1A, ZAGREB
01/6386-519, 01/6386-504
info@mondo-tera.hr
www.mondo-tera.hr

Point2000 za one koji vole svoj posao

Svi koji su ikad radili znaju kolika je razlika između posla koji se radi zato što se mora i posla koji se radi zato što se voli. Voljeti svoj posao, uključuje mnoge stvari, između ostalog, želju da taj posao bude uspješan i da potraje. A da bi posao bio uspješan i dugotrajan, potrebno je svaki dan donositi ispravne poslovne odluke, koje će posao učiniti uspješnim.

U današnjim kompleksnim uvjetima poslovanja, nemoguće se osloniti na vlastitu intuiciju i pamćenje, jer takav pristup često dovodi do pogrešnih poslovnih odluka, koje lako mogu uništiti posao koji se voli. Zato oni koji vole svoj posao, najčešće biraju poslovni informatički sustav **Point***2000*, koji osigurava temelj za donošenje ispravnih poslovnih odluka i očuvanje posla koji se voli.

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 • ...

Point2000 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 DNV·GL ISO 9001

www.marketingart.net